

مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية

تصدر عن جامعة الكويت

الاصدارات الخاصة

(٦)

مدى فاعلية الميزانيات التقديرية
كأداة للتخطيط وتقييم الأداء في
المنشآت الصناعية بالكويت

تأليف

دكتور محمد صبري المطار

استاذ المساعد
كلية التجارة بجامعة الكويت والقاهرة

دكتور محمد محمود غميري

استاذ المساعد
كلية التجارة بجامعة الكويت والقاهرة

اكتوبر ١٩٨٢

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة

تمارس الإدارة الحديثة وظائفها التي تتمثل في التخطيط واتخاذ القرارات والتنسيق ورسم السياسات والرقابة وتقييم النتائج من خلال استخدام بعض الأدوات المحاسبية Quantitative Models أو النماذج الكمية Accounting Techniques وتعتبر الميزانية التقديرية إحدى الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في ممارسة وظائفها المختلفة .

ولقد تعددت واختلفت مفاهيم الميزانية التقديرية في الفكر المحاسبي (١) ، إلا أن اصطلاح الميزانية التقديرية المستخدم في هذا البحث يشير إلى أنها خطة رقمية بالكميات والقيم تشتمل على أهداف المشروع وسياساته وموارده وكيفية تخصيصها . وتتضمن هذه الخطة التي تعد للمشروع ككل ولكل قسم من أقسامه النتائج المستهدفة تحقيقها خلال فترة أو فترات مقبلة .

ويمكن النظر إلى الميزانية التقديرية كأداة للتخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم الأداء . فالميزانية التقديرية أداة للتخطيط باعتبارها وسيلة للتنبؤ والفاضلة بين البدائل ، فهي تترجم أهداف المشروع والمستويات المتوقعة لتلك الأهداف في شكل كمي وقيمي ، بالإضافة

(١) لن نخوض في تفاصيل المفاهيم المختلفة للميزانية التقديرية ويمكن الرجوع في هذا المجال إلى بعض المراجع ومنها على سبيل المثال :

- R.N. Anthony, and G.A., Welsch, **Fundamentals of Management Accounting**, Hopewood, Illinois: Richard D. Irwin, 1974.
- R.M., Lynch, and R.W. Williamson, **Accounting for Management Planning and Control**, second edition, McGraw-Hill Book Co., 1976.

الى انها تحدد الانشطة المختلفة الواجب تنفيذها والموارد اللازمة لتحقيق هذه الاهداف . كما ان الميزانية التقديرية أداة للتنسيق بين أوجه النشاط المختلفة في المنشأة ، فمن خلالها يتم التنسيق بين أنشطة المبيعات والانتاج والمشتريات والتمويل وغيرها ، مما يؤدي الى ممارسة تلك الأنشطة في تناسق وتكامل ، وبشكل يمكن من تفادي النظرة الجزئية للأمور ، والسعي نحو تحقيق الاهداف الكلية للمنشأة . وتعتبر الميزانية التقديرية أداة للرقابة وتقييم الاداء ، حيث ان النتائج الفعلية يتم تقييمها في ضوء النتائج المخططة ومستويات الاداء المستهدفة الواردة بالميزانية ، وبالتالي يتم تحديد الانحرافات بمقارنة الفعليات بالمخططات ومسببات تلك الانحرافات والمراكز المسؤولة عنها للتعرف على نواحي القصور ونواحي الكفاية في الاداء ، مما يؤدي الى اتخاذ الاجراءات الرقابية التي تمكن من تفادي الانحرافات غير المرغوب فيها مستقبلا ، وتشجيع انحرافات الكفاية والعمل على استثمار مسبباتها . وتستخدم مستويات الاداء بالميزانيات التقديرية كأساس لتقييم أداء الأنشطة المختلفة بالمنشأة وأداء العاملين بها ، كما ان نظام الحوافز بالمنشأة يمكن أن يعد على اساس مدى تحقيق النتائج المستهدفة التي اختوتها الميزانيات التقديرية . ويشتمل نظام الميزانيات التقديرية على قنوات لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط والسياسات التي تم الاتفاق عليها للفترة المقبلة الى المستويات الادارية المختلفة بالمنشأة ، وبذلك تعتبر الميزانيات التقديرية أداة للتوصيل بالاضافة الى كونها أداة للتخطيط والرقابة وتقييم الاداء .

ويتناول هذا البحث دراسة لنظم الميزانيات التقديرية المطبقة فعلا في الشركات الصناعية الكويتية بهدف تحديد نقاط الضعف والقوة ، وبالتالي الحكم على مدى فاعليتها . ونوضح في الجزء التالي مباشرة الاساس النظري وكيفية اشتقاق فروض البحث ، وبإي ذلك تقسيم لمنهج البحث ، وفي النهاية نتناول نتائج وتوصيات البحث .

الفصل الأول

الأساس النظري واشتقاق فروض البحث

أشرنا في المقدمة السابقة الى أهمية ووظائف نظام الميزانيات التقديرية . ونود ان نشير هنا الى مدى الحاجة الى تطبيق هذا النظام في الشركات التجارية والصناعية ، فمن المتعارف عليه أنه كلما ازداد حجم النشاط في المنشأة كلما تعقدت الاعمال ، واستدعى الامر تواجد واستخدام اساليب علمية تمكن المنشأة من تحقيق اهدافها قصيرة وطويلة الاجل . وقد تلجأ بعض المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم الى استخدام بعض الانظمة الجزئية مثل نظم المحاسبة المالية والتكاليف الفعلية . ولكن هذه الاساليب وان جاز استخدامها في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم للمساعدة في ادارة انشطتها ، فلا يجوز أن نفترض صلاحيتها وفعاليتها في ادارة الانشطة بالمنشآت الكبيرة الحجم ، ولذلك فانه من المنطقي أن تلجأ تلك المنشآت الى أنظمة أكثر فاعلية تتناسب مع حجم الاعمال الكبير . وقد أدى ذلك بالفعل الى استخدام نظم للميزانيات التقديرية في تلك المنشآت (٢) .

وبالاطلاع على البيانات المنشورة بدولة الكويت (٣) يتضح وجود شركات صناعية كويتية مساهمة كبيرة الحجم (بالقياس الى عامل راس المال) . ونظرا لاهمية الميزانيات التقديرية ودورها في مجالات التخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم الاداء كما أشرنا في المقدمة فإن وجودها بالشركات الصناعية يعتبر من الامور البديهية . ومن هنا كان اشتقاق الفرض الاول للبحث :

الفرض الاول : تقوم الشركات الصناعية الكويتية باستخدام نظم للميزانيات التقديرية .

(٢) أنظر على سبيل المثال :

التقرير السنوي للبنك التجاري الكويتي - ١٩٧٧ .

(٣) S. Becker and D. Green, "Budgeting and Employee Behavior" *Journal of Business*, Vol. 36, Oct. 1962, PP.392-402.

الاركان العلمية لنظم الميزانيات التقديرية :

يعتمد نظام الميزانيات التقديرية السليم على مجموعة من الاسس والاصول العلمية التي ان روعيت يتوافر المناخ المناسب لتحقيق الفاعلية من النظام . وتتمثل أهم تلك الاسس العلمية في الآتي :

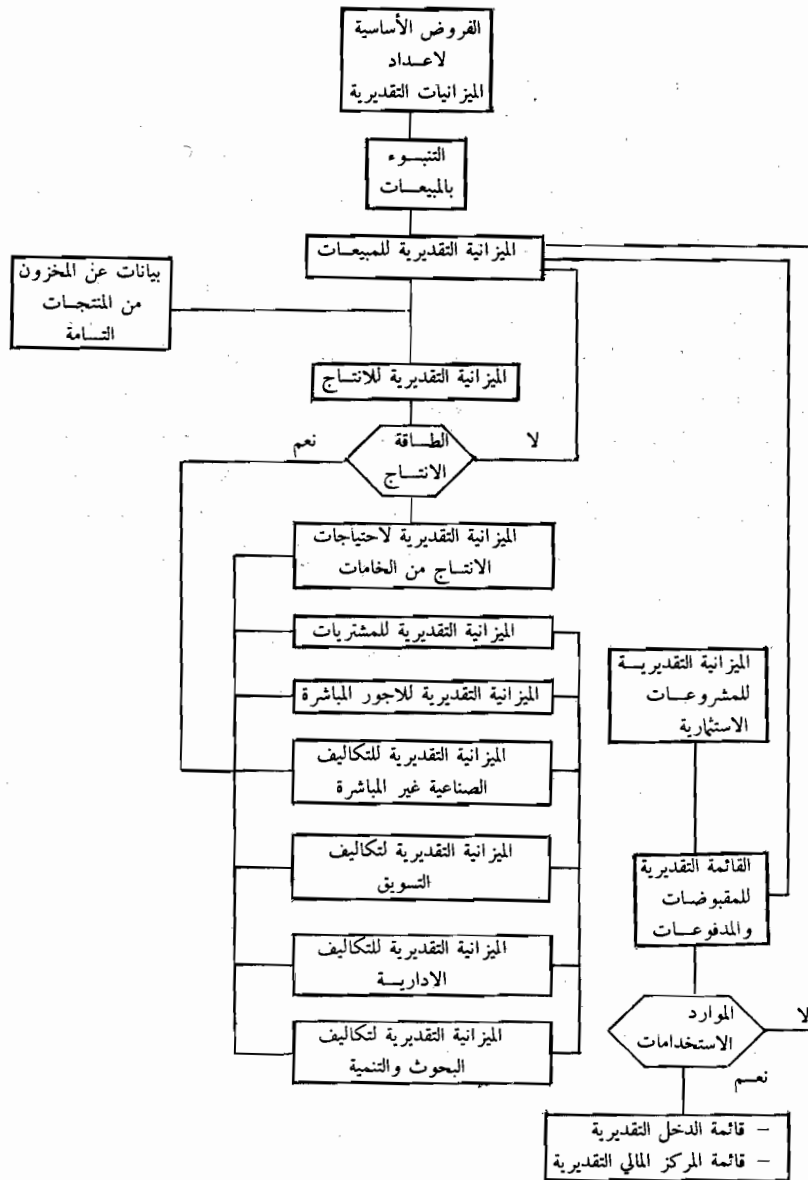
(١) **الشمول** : ان الميزانيات التقديرية تعد بشكل شامل لكافة أوجه نشاط المشروع فهي لا تقتصر على وظيفة معينة دون الوظائف الأخرى . كما انها تشمل جميع عناصر التكاليف والايادات والاصول والخصوم . يضاف الى ذلك ان الميزانيات التقديرية لا تقتصر على النشاط الجاري فقط ، بل تشمل النشاط الاستثماري وما يتضمنه من تقدير للتدفقات النقدية ومفاضلة بين المشروعات الاستثمارية المختلفة . كما ان الميزانيات التقديرية تعد لكل المستويات الادارية ، فهي لا تقتصر على مستوى اداري معين . يضاف لذلك ان الميزانيات التقديرية تعد بشكل مستمر على مدار حياة المنشأة ، وبالتالي لا تقتصر على فترة زمنية بذاتها .

وعلى ذلك اذا اقتصر نظام الميزانيات التقديرية على بعض وظائف المشروع دون الوظائف الأخرى ، او اذا ركز على تقدير بعض البنود وتجاهل البعض الآخر فانه لا يعد نظاما شاملا للميزانيات التقديرية بل يكون بمثابة نظام جزئي فقط .

(٢) **التنسيق والتكامل في الاعداد** : يقضي هذا الاساس بضرورة التنسيق بين الميزانيات الفرعية المختلفة واعداد تلك الميزانيات بشكل متكامل ، بحيث تعتبر كل ميزانية فرعية امتدادا لما سبقها واساسا لاعداد ما بعدها . وتطبيقا لهذا الاساس نجد ان الميزانيات التقديرية تعد عادة على اساس وظيفي Functional Lines حيث تعد الميزانية التقديرية لكل وظيفة على حدة وفي ضوء الوظائف الأخرى . والاجراء المتبع عادة في هذا المجال هو البدء باعداد الميزانية التقديرية للمبيعات ، يلي ذلك اعداد الميزانية التقديرية للانتاج وذلك في ضوء ما ورد بالميزانية التقديرية للمبيعات ومستويات المخزون من الانتاج التام اول المدة وآخرها . ثم تقارن الميزانية التقديرية للانتاج بالطاقة المتاحة حيث يجب أن تكون كميات الانتاج في حدود الطاقة المتاحة .

وإذا كانت الطاقة المتاحة أقل مما تتطلبه كميات الإنتاج المخططة فإن ذلك قد يستدعي إعادة النظر في تقديرات المبيعات وتعديل كميات الإنتاج ، حتى تتمشى مع الطاقة المتاحة . وبعد تحديد كميات الإنتاج في شكلها النهائي تعد الميزانية التقديرية لاحتياجات الإنتاج من الخامات المباشرة . وعلى ضوء تلك الميزانية الأخيرة وبعد اخذ مستويات المخزون من الخامات في الاعتبار تعد الميزانية التقديرية للمشتريات ، يلي ذلك اعداد الميزانيات التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة موزعة على مراكز الإنتاج ومراكز خدمات الإنتاج والميزانيات التقديرية لتكاليف التسويق والتكاليف الادارية وتكاليف البحوث والتنمية . وبعد ذلك تعد القوائم المالية التقديرية والتي تتضمن القائمة التقديرية للمقبوضات والمدفوعات وقائمة الدخل التقديرية وقائمة المركز المالي التقديرية . ويتجمع الميزانيات والقوائم التقديرية السابقة نحصل على الميزانية التقديرية الشاملة Master Budget .

ويوضح الشكل رقم (1) نموذجاً مبسطاً للغاية للتنسيق والتكامل في اعداد الميزانيات التقديرية .



شكل رقم (١) - نموذج مبسط لاعداد الميزانيات التقديرية (١)

(١) افترضنا في هذا الشكل أنه في حالة وجود عجز في التمويل سوف يعاد النظر في المبيعات فقط ولكن في الواقع هناك بدائل أخرى مثل اعادة النظر في الميزانية التقديرية للاستثمارات أو الميزانية التقديرية لتكاليف البحوث والتنمية أو مستويات المخزون أو مزيج من تلك البدائل .

ونود ان نشير الى ان اعداد الميزانيات التقديرية طبقا للمدخل الوظيفي (التقليدي) قد يستلزم العودة الى عملية التنسيق بين الميزانيات التي سبق اعدادها في حالة حدوث نقط اختناق ، فمثلا اذا تبين أن هناك عجزا في التمويل عند اعداد القائمة التقديرية للمقبوضات والمدفوعات فان ذلك قد يستلزم اعادة النظر في الميزانية التقديرية للمبيعات او الميزانية التقديرية للاستثمارات او الميزانية التقديرية لتكاليف البحوث والتنمية او مزيج من تلك البدائل . كما أنه اذا كان معدل الربح الناتج عن قائمة الدخل التقديرية منسوبا الى الاموال المستثمرة غير مرض فائنا قد نلجأ الى تعديل بعض الميزانيات التقديرية التي سبق اعدادها بهدف تحسين معدل الربحية المذكور . وعلى ذلك فان المدخل التقليدي الشائع في الفكر المحاسبي قد لا يؤدي الى الوصول الى ميزانيات تقديرية مثلى نتيجة الاضطرار الى تعديل الميزانيات عدة مرات وما يستلزمه ذلك من مجهود . وهذا أدى الى الاتجاه الحديث (٤) الذي يقضي باعداد الميزانيات التقديرية الوظيفية في وقت واحد بدلا من اعدادها بشكل متعاقب حيث يتم الوصول الى ميزانية تقديرية شاملة أولا ثم يشتق منها الميزانيات التقديرية الوظيفية المتناسقة والتي تتماشى مع موارد المنشأة . ويستخدم في هذا الاتجاه الحديث نماذج رياضية تعتمد على اساليب البرمجة الخطية وبرمجة الاهداف وشبكات الاعمال .

(٣) الاتساق مع الهيكل التنظيمي : يقضي هذا الاساس بضرورة مراعاة الهيكل التنظيمي للمنشأة عند اعداد الميزانيات التقديرية حيث يجب النظر الى كل وحدة ادارية يتكون منها الهيكل التنظيمي للمنشأة باعتبارها « مركز موازنة Budget Centres » ويتم تقدير بنود الايرادات او التكاليف او كليهما والخاصة بالمركز . ان مراعاة ذلك

(٤) لمزيد من التفاصيل حول تلك الاتجاهات الحديثة راجع على سبيل المثال ما يلي :

- V. Jaaskelainen., **Linear Programming and Budgeting**, Fourth Printing, Sweden: Studentlitterature, 1977.
- C.B. Tilanus., (ed.), **Quantitative Methods in Budgeting**, Leiden, Martinus Nijhoff Social Science Division, 1976.
- M.S.H. El-Attar., **On the Use of Goal Programming and Programme Budgeting in the Evaluation of Enterprise Performance with Particular Reference to the Egyptian Industry**. Unpublished Ph.D. Thesis, University of Wales, 1975.

المبدأ يمكن من متابعة تنفيذ الميزانيات التقديرية والمساءلة عن نتائج التنفيذ الفعلي لها . ومن الطبيعي انه اذا لم يراع عند اعداد الميزانية التقديرية الفصل بين البنود الخاصة بكل وحدة ادارية على حدة فان ذلك قد يؤدي إلى تعذر تحديد المسؤولية عن الانحرافات مما يقلل من فاعلية الميزانية التقديرية في الرقابة .

(٤) **اتاحة الفرصة للمشاركة :** وتقضي بضرورة مراعاة النواحي السلوكية للميزانيات التقديرية وما تتضمنه من اتاحة الفرصة لكل مستوى اداري للمشاركة في التقديرات المرتبطة به (٥) .

(٥) **القياس الكمي والنقدي :** ان الميزانية التقديرية ترجمة رقمية لاهداف وموارد المشروع كما سبق ان ذكرنا . وقد تتخذ الترجمة الرقمية شكل تحديد كميات فقط كما هو الحال في الميزانية التقديرية للانتاج او تحديد قيم نقدية فقط مثلها هو الحال عند قياس الربح التقديري المستهدف ، وقد تكون الترجمة الرقمية في شكل كميات وقيم نقدية معا كما هو الحال في الميزانية التقديرية للمبيعات . من ذلك يتضح ان القياس المحاسبي في الميزانيات التقديرية يتخذ الشكل الرقمي ، كما انه ليس قاصرا على القيم النقدية فقط مثلما يحدث في المحاسبة المالية التقليدية .

(٦) **المنهج العلمي في التقدير :** ان التقديرات التي تحتويها الميزانيات التقديرية يجب ان تستند الى منهج علمي في اعدادها . وتمثل اهم مقومات ذلك المنهج في ضرورة تحديد فروض اساسية تعدد التقديرات طبقا لها على ان يعاد النظر في تلك الفروض كلما حدث تغير جوهري في الظروف ، والفصل بين بنود التكاليف الثابتة والمتغيرة حتى تسهل عملية التقدير ، وبناء التقديرات على « معدلات معيارية » واستخدام اساليب احصائية ورياضية كلما امكن في اعداد التقديرات ، وعدم المبالغة في التقديرات والحد من ظاهرة « التحيز » في التقدير ، بالإضافة الى اخذ ظاهرة عدم التأكد في الاعتبار من خلال التقدير لعدة مستويات تشغيل محتملة وليس لمستوى واحد فقط .

ان العرض السابق لاهم الاركان العلمية لنظام الميزانيات التقديرية يقودنا الى التساؤل حول مدى توافر تلك الاركان في النظام

(٥) سنتناول عنصر المشاركة بمزيد من التفاصيل في الصفحات التالية .

المستخدمة في الشركات الصناعية الكويتية . ومن هنا كان اشتقاق
الفرض الثاني :

**الفرض الثاني : أن نظم الميزانيات التقديرية المطبقة في الشركات
الصناعية بالكويت تتمشى مع الاصول العلمية للميزانيات التقديرية
المعروفة في الفكر المحاسبي .**

الاستخدام الفعلي لبيانات النظام :

ان نظام الميزانيات التقديرية ليس هدفا في حد ذاته ، بل هو
وسيلة للمساعدة في تحقيق الاهداف ، التي تتمثل في تخطيط أفضل
ورقابة أحسن . وتعتبر التقارير هي المنتج النهائي لنظام الميزانيات
التقديرية باعتباره نظاما للمعلومات ، فبدون وجود تقارير واضحة
ومفيدة تحتوي على النتائج المستهدفة وما تحقق من انجاز وما حدث
من انحرافات ومسبباتها والمسئولية عنها وبدون استخدام سليم
لمحتويات تلك التقارير لا يمكن القول بأن نظام الميزانيات التقديرية حقق
أهدافه .

ان التقارير الناتجة عن نظام الميزانيات التقديرية تخدم الادارة
من ناحية مساعدتها في التخطيط ، حيث تمكن الادارة من اعداد
الخطط الجديدة واعادة النظر في الخطط القائمة لأخذ التعديلات التي
حدثت في الظروف والتي لا يمكن تجنبها في الاعتبار . يضاف لذلك أن
التقارير تساعد الادارة في التعرف على الانحرافات وتقصي أسبابها
واتخاذ الاجراءات الرقابية اللازمة بالاضافة الى المساعدة في تقييم
أداء الأنشطة والعاملين .

وحتى تحقق التقارير الناتجة عن نظام الميزانيات التقديرية
الفائدة المرجوة منها لا بد من مراعاة عدة مبادئ أساسية تتمثل في
توافق التقارير مع الخريطة التنظيمية للمنشأة ، والبساطة والوضوح ،
والاعداد في التوقيت الملائم ، والربط بين الماضي والحاضر والمستقبل
من خلال المقارنة بين الارقام الفعلية والارقام المحددة مقدما والواردة
بالميزانيات التقديرية بالاضافة الى المقارنة بين الارقام الفعلية للفترة
والارقام الفعلية للفترة المقابلة من العام الماضي . يضاف لذلك ضرورة
الاتباع المستمر لنفس المبادئ المحاسبية عند اعداد التقارير
واستخدام نفس وسيلة المقارنة من فترة لآخرى ، ومراعاة الصيغة

التحليلية حيث لا يكفي ان يمدنا التقرير مثلا بقيم الانحرافات بين
العمليات والمخططات فحسب ، بل يجب ان يمدنا باسباب هذه
الانحرافات حتى يمكن للادارة الاستفادة منها باتخاذ الاجراءات
المصححة اللازمة . ومن صور التحليل أيضا ان يظهر التقرير « انحراف
الانحرافات » حيث يوضح الفرق بين الانحراف الخاص بالفترة المقدم
عنها وانحراف الفترة السابقة ، اذ ان تكرار الانحراف يعني عدم
فاعلية الاجراءات المصححة التي اتخذت في الفترة السابقة وضرورة
اتخاذ اجراءات مصححة اكثر فاعلية . يضاف لما سبق ضرورة ملاءمة
التقرير للمستوى الاداري الذي يرفع له حيث انه كلما ارتفع المستوى
الاداري الذي يقدم له التقرير كلما قلت كمية التفاصيل التي يحتويها .

ويقودنا العرض الى التساؤل حول مدى الاستفادة من البيانات
والقوائم الناتجة عن نظم الميزانيات التقديرية بالشركات الصناعية
الكويتية . ومن هنا كان اشتقاق الفرض الثالث :

**الفرض الثالث : ان البيانات والقوائم التي ينتجها نظام
الميزانيات التقديرية بالمنشأة تستخدم — وبشكل رشيد — بواسطة
المستويات الادارية المختلفة في اغراض التخطيط وتقييم الأداء
والرقابة .**

معوقات فاعلية النظام :

تنحصر أهم العوامل الخارجية المؤثرة على مدى فاعلية نظام
الميزانيات التقديرية في الآتي :

(١) **التقدم التكنولوجي :** ترتبط درجة التقدم التكنولوجي للصناعة
التي تنتمي اليها المنشأة بدرجات عدم التأكد بالنسبة للتنبؤ بالموارد
والاستخدامات المستقبلية للمنشأة . فكلما تعقدت النواحي الفنية في
الصناعة كلما زادت درجة عدم التأكد ، وبالتالي ازدادت صعوبة
التخطيط وقلت درجة فاعلية النظام . ويمكن التغلب على هذا المعوق
بوسائل متعددة منها محاولة الحصول على معلومات تفصيلية تساعد
في توضيح الصورة المستقبلية ، واستخدام الاساليب الكمية في عملية
التنبؤ .

(٢) **البيئة السوقية :** يتعلق هذا المعوق بإطار السوق الذي
تعمل من خلاله المنشأة وما يتضمنه من عوامل ومؤثرات خاصة

بالمنافسة والانفتاح على الاسواق الخارجية . فكلما قلت درجة المنافسة كلما سهل التنبؤ بأحوال السوق المستقبلية مما يساعد على التخطيط ويزيد من احتمالات فاعلية النظام . وإذا كان السوق يتسم بصفات الاقتصاد الحرفان هذا من شأنه ان يعقد مشاكل التخطيط والتنبؤ نظرا لمؤثرات الاسواق العالمية على السوق المحلية .

(٣) **المناخ السياسي** : يرتبط نظام الميزانيات التقديرية ويتأثر بعوامل سياسات الدولة المحلية من حيث مدى تدخل الدولة في الاقتصاد الجزئي وتأثير ذلك على السياسة السعرية ونوعية الانتاج وكمياته ، ويظهر هذا واضحا في ظل المجتمعات ذات الاقتصاد الموجه . وكلما قلت درجة التدخل كلما انحسرت درجة التأثير على فاعلية نظم الميزانيات التقديرية ، والعكس صحيح .

(٤) **استقلالية المنشأة** : من البديهي انه اذا ارتبطت الوحدة الاقتصادية بنظام الشركات القابضة والتابعة فان هذا من شأنه ان يؤثر — الى حد ما — على درجة استقلالية الشركة في اتخاذ قراراتها المتعلقة بالتخطيط واعداد الميزانيات التقديرية ، ولذلك فان الشركات الغير مرتبطة بنظام القابضة والتابعة يتوافر لديها المناخ الذي يمكنها من تحقيق درجات أكبر لفاعلية نظام الميزانيات التقديرية .

وتتمثل اهم العوامل الداخلية المؤثرة في مدى فاعلية نظام الميزانيات التقديرية فيما يلي :

— **مدى تأييد الادارة العليا للنظام** : يعتبر اقتناع الادارة العليا بأهمية نظام الميزانيات التقديرية وحتمية استخدامه من العوامل الهامة التي تؤثر في فاعلية النظام ، فكلما زادت درجة تأييد الادارة العليا للنظام كلما زاد تأييد المستويات الاخرى الدنيا له ، وبالتالي ازدادت فاعليته ، والعكس صحيح ، حيث ان المستويات الادارية الدنيا لن تدعم عادة نظاما لا تسانده الادارة العليا .

— **الهيكل التنظيمي** : ان وجود هيكل تنظيمي يحتوي على مراكز للميزانية Budget Centres ويحدد بوضوح الاختصاصات والسلطات والمسئوليات يزيد من فاعلية نظام الميزانيات التقديرية ، والعكس صحيح . كما ان وجود قسم خاص مخصص للميزانيات التقديرية مدعم بالكفايات البشرية — مسئول عن اعداد الميزانيات

ومتابعة تنفيذها وتحليل نتائجها ورفع التقارير للمستويات الادارية المسؤولة — من الأمور التي تزيد من فاعلية تطبيق واستخدام نظام الميزانيات التقديرية .

— العلاقات الشخصية المتداخلة بين الافراد في التنظيم : تلعب العلاقات الشخصية المتداخلة بين الامراد في المستويات الادارية المختلفة دورا هاما في تحديد فاعلية نظام الميزانيات التقديرية ، اذ كلما كانت هذه العلاقات ايجابية كلما توافرت جوانب التعاون والثقة بين الامراد في المراحل المختلفة لاعداد وتنفيذ الميزانيات التقديرية، وبالتالي فان الفرصة تكون متاحة لانجاح النظام وزيادة فاعليته ، والعكس صحيح . وتتأثر التقديرات التي تشملها الميزانيات التقديرية خاصة في ظل نظام المشاركة بمدى ايجابية او سلبية العلاقات الشخصية حيث يتوقع أن تتزايد درجة التحيز في الارقام اذا كانت العلاقات تتصف بالسلبية .

والتساؤل الذي يطرح نفسه هنا هو : الى اي مدى تؤثر هذه العوامل سلبيا او ايجابيا على مدى فاعلية نظم الميزانيات التقديرية في الشركات الصناعية الكويتية ؟

هذا ما دفعنا الى اشتقاق الفرض الرابع :

الفرض الرابع : هناك تأثيرات سلبية للعوامل الداخلية والخارجية على فاعلية نظم الميزانيات التقديرية بالشركات الصناعية بدولة الكويت .
ثانيا : الجوانب السلوكية للنظام :

1 — أنماط الاستخدام المدرك للبيانات المحاسبية

يعتبر موضوع أنماط استخدام البيانات المحاسبية بصفة عامة ، وبيانات نظم الميزانيات التقديرية بصفة خاصة من أهم الموضوعات السلوكية المطروحة على بساط البحث في الفكر المحاسبي في الوقت المعاصر .

ومن بين الرواد الأوائل الذين عملوا على إبراز هذا الموضوع وما يتعلق به من مشاكل الكاتب Argyris فلقد أشار الى أن طرق استخدام البيانات المحاسبية الناتجة عن تطبيق نظم الميزانيات التقديرية قد تختلف من فرد لآخر ومن مستوى تنظيمي لمستوى آخر ، وان هناك انعكاسا لبعض العوامل الشخصية وأنماط القيادة على

الطريقة التي يستخدم المدير بها تلك البيانات المحاسبية . والفقرة التالية تؤكد هذا المعنى :

“... it became obvious that the way people expressed their interest in budgets, and the way in which they described and used them, were directly related to the pattern of leadership in their industrial life - Because budgets become a medium of personality and leadership expression, and since people's personalities and leadership patterns are different, this research found a number of methods with which top factory executives used budgets ^(٦).”

ولم يتمكن Argyris من تحديد الطرق المختلفة التي تستخدم بها البيانات المحاسبية ، وجاء من بعده Hopwood والقى الضوء على الطرق المختلفة لاستخدام البيانات المحاسبية في مجال تقييم الاداء . ولقد فرق Hopwood بين عاملين : الاول يتعلق بتحديد ما اذا كانت البيانات المحاسبية تستخدم على الاطلاق من عدمه ، والثاني يختص بتحديد ما اذا كانت البيانات المحاسبية ينظر اليها كهدف في حد ذاتها ، ام تستقي لخدمة الاهداف التنظيمية بالمنشأة .

واعتمادا على هذين العاملين استطاع Hopwood التمييز بين ثلاثة انماط لاستخدام البيانات المحاسبية في تقييم الاداء ، يستخدم كل نمط منها البيانات بطريقة تختلف عن الاخرى . وتتلخص هذه الطرق فيما يلي :

الطريقة الاولى : نمط التقيد الحرفي بالميزانية التقديرية (BC) A Budget Constrained Style وفيها يستخدم الرئيس البيانات المحاسبية الناتجة عن نظام الميزانيات التقديرية في تقييم اداء مرؤوسيه على أساس مدى قيامهم بتنفيذ ما جاء بالميزانيات التقديرية وبدقة — اي التقيد الحرفي بالميزانية التقديرية .

C. Argyris, **The Impact of Budgets on People**, Controllershship (٦) Foundation, Inc., New York, 1952.

أنظر أيضا مقالة لنفس المؤلف .

— “Human Problems with budgets”, **Harvard Business Review**, Jan./Feb., 1953, PP.97-110.

الطريقة الثانية : نمط الوعي بالربحية A Profit Conscious Style (PC) وفيها يستخدم المدير (الرئيس) البيانات المحاسبية الناتجة عن نظام الميزانيات التقديرية في تقييم اداء مرؤوسيه على أساس مدى فاعلية ادائهم في تحقيق اهداف المنشأة في الاجل الطويل ، ويعتبر تخفيض التكلفة احد الواجه الهامة في تحقيق الفاعلية وزيادة الربحية ، وكذلك تعد المرونة في التصرف — وليس التقيد الحرفي ببنود الميزانية التقديرية — وجها آخر — من أوجه الفاعلية في الأداء .

الطريقة الثالثة : انماط اخرى غير محاسبية Non - accounting Styles (NA) وفي ظل هذه الطريقة يعطي الرئيس أهمية ثانوية للبيانات المحاسبية الناتجة من نظام الميزانيات التقديرية وغيرها . وذلك بالقياس الى الاهمية التي يعطيها الرئيس للمؤشرات الاخرى المتعلقة بالجوانب المختلفة لاداء مرؤوسيه والتي تعتمد على بيانات غير محاسبية (V)

هذا وقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية التي قام بها بالولايات المتحدة الامريكية المؤشرات الدالة على وجود وتطبيق هذه الطرق المختلفة لاستخدام البيانات المحاسبية في تقييم الاداء بالشركات الامريكية .

وفي دراسة (٨) اخرى حديثة تمت بانجلترا بمعرفة تم اختيار مدى وجود وتطبيق هذه الطرق لاستخدام البيانات المحاسبية بالشركات الانجليزية ، ووجد أن انماط استخدام البيانات المحاسبية تتفق الى حد كبير مع تلك الانماط التي ذكرها Hopwood في دراسته .

وفي هذا البحث تدور التساؤلات عما اذا كان هناك استخدام مدرك Otley للبيانات المحاسبية الناتجة عن نظام الميزانيات التقديرية في تقييم الاداء بالشركات الصناعية الكويتية ، واذا كانت البيانات المحاسبية تستخدم في الشركات الكويتية فهل يتم استخدامها

A.G. Hopwood, **An Accounting System and Managerial Behaviour**, Hants: Saxon House, D.C. Heath, Ltd., England, 1973, P.19. .

D.T. Otley, "Budget Use and Managerial Performance", **Journal of Accounting Research**, Vol. 16, No. 1, Spring 1978, PP. 122-149.

بطرق مختلفة ، وهل تعطى المؤشرات المحاسبية درجات من الاولوية والاهمية اكبر من تلك التي تعطى لغيرها من المؤشرات غير المحاسبية.

وتبرز أهمية الاجابة عن هذه التساؤلات من زاوية أن الدراسات السابقة التي تمت في هذا المجال قد نفذت في مجتمعات وبيئات مختلفة عن البيئة المحلية الكويتية ، ولا يوجد في الفكر المحاسبي أي دراسات مماثلة تمت في أي بلد عربي .

وعلى هذا فانه يمكن بلورة واشتقاق الفروض التالية والتي ستخضع للاختبار في الدراسة الحالية .

الفرض الخامس :

« ان البيانات المحاسبية المنبثقة عن نظم الميزانيات التقديرية تستخدم بواسطة الرئيس في عملية تقييم أداء الرؤوسين » .

الفرض السادس :

« ان البيانات المحاسبية المنبثقة عن نظم الميزانيات التقديرية تستخدم في عملية تقييم الأداء على شكل معايير تتفق مع أنماط مختلفة لتقييم الأداء وهي :

نمط الربحية : ويركز على معيار مدى تخفيض التكلفة وتحقيق الكفاية .

نمط الميزانية : ويركز على معيار مدى التقيد بتنفيذ بنود الميزانية التقديرية » .

الفرض السابع :

« ان المعايير المحاسبية المنبثقة عن نظم الميزانيات التقديرية — والتي تستخدم في عملية تقييم الاداء — تعطى درجات من الاولوية والاهمية اكبر من تلك التي تعطى لغيرها من المعايير غير المحاسبية » .

ب — المشاركة Participation

عند بدء استخدام نظام الميزانيات التقديرية في الوحدات التجارية والصناعية كان يطلق عليها اصطلاح «الميزانية التقديرية المفروضة»

Imposed Budget وذلك اشارة الى الاسلوب المتبع في اعداد الميزانيات التقديرية حيث يتم وضع وتحديد ارقامها في مستوى الادارة العليا بالمنشآت ، ثم تبلغ الى المستويات الادارية الادنى للعلم والتنفيذ .

وبعد ظهور ما يسمى « بمدرسة العلاقات الانسانية » Human Relations School في بداية الثلاثينات بدأ يظهر معها مفهوم المشاركة . ولقد عرف مفهوم المشاركة على أنه :

“... mental and emotional involvement of a person in a group situation, which encourages him to contribute to group goals and share responsibilities”¹.

« . . . الاندماج العقلي والعاطفي لفرد ما في موقف جماعي يتم من خلاله حث الفرد وتشجيعه على الاسهام في اهداف الجماعة وتحمل المسئوليات (٩) » .

وقد تناول العلماء السلوكيون هذا المفهوم بالدراسة ، وبتتبع الأثر الذي يحدثه في اطار التنظيم . ومن نتائج هذه الدراسات أن المشاركة قد تؤدي الى تحسين الاداء — ويقال زيادة الانتاجية — وإلى رفع الروح المعنوية (١٠) ، وعلى ذلك ظهرت النداءات بضرورة تعميم تطبيق هذا المفهوم في المنظمات المختلفة وخاصة التجارية والصناعية في عملية وضع الخطط واتخاذ القرارات .

وظهر رد الفعل في مجال الفكر المحاسبي متأخرا بعض الشيء ، فوجدنا منذ بداية الخمسينات بعض الاشارة الى ضرورة تطبيق مفهوم المشاركة في مجال اعداد الميزانيات التقديرية . بل لقد غالى البعض في تقديمه لهذا المفهوم للفكر المحاسبي وطالب باعتباره مبدأ من المبادئ العلمية للميزانيات التقديرية . وتبع ذلك موجة من التعميم والاعتقاد في فاعلية المشاركة في معالجة المشاكل السلوكية الناتجة عن

K. Davis, **Human Behaviour at Work: Human Relations and Organizational Behavior**, 4th ed., New York: McGraw-Hill, Inc., 1972, P.136. (٩)

L. Coch and J.R.P. French, “Overcoming Resistance in change”, (١٠) **Human Relations**, London, 4th August 1948, PP.512-532.

استخدام نظم الميزانيات التقديرية في التنظيمات المختلفة. ومن بين القائلين بذلك (١١) Welsch - Batty, Kennedy and Kurtz, Vance and Taussig

الا أنه عقب قيام Argyris بنشر الدراسة التي قام بها (١٢) والتي ميز فيها بين نوعين من المشاركة — المشاركة الحقيقية Real Participation والمشاركة الزائفة Pseudo - Participation وأوضح الآثار السيئة التي يمكن أن تنجم عن الأخيرة. ولقد تناول عدد من العلماء في مجال العلوم السلوكية والتنظيمية دراسة مفهوم المشاركة من أبعاد مختلفة ، وتوصلوا الى نتائج أولية يمكن النظر إليها على أنها فروض أو نظريات تحت الاختبار . فعندما كرر French et al الدراسة التي قاموا بها في الولايات المتحدة الأمريكية في بيئة مختلفة وهي النرويج لم يصلوا الى نفس النتائج التي توصلوا إليها في الولايات المتحدة الأمريكية ، ورجحوا السبب في اختلاف النتائج الى تأثير ما يسمى « بالشعور بشرعية المشاركة » . فبينما يشعر المشاركون في المصنع الأمريكي بأحقيتهم في المشاركة في صنع الخطط، يشعر قرناؤهم بالمصنع النرويجي أن الحق في المشاركة في صنع القرارات وخطط المصنع يجب أن يعطى ويفوض لممثلهم بالنقابة ، وذلك اعتقاداً منهم أن النقابة أقدر منهم على تحقيق الاهداف والحصول على الميزات (١٣).

وفي نفس الاتجاه قام Vroom بدراسته (١٤) المعروفة عن تأثير العوامل الشخصية في العلاقة بين المشاركة والاداء والاتجاهات ، فوجد أن صفات التسلط والاستقلال في الشخصية من العناصر المؤثرة في العلاقة بين المشاركة من جهة والاداء والاتجاهات من جهة أخرى .

-
- G.A. Welsch, **Budgeting-Profit, Planning and Control**, (١١)
2nd, ed., Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall, 1964.
- L.L. Vance and R. Taussig, **Accounting Principles and Control**, New York Holt Rinehart and Winston, 1966.
- J. Batty, **Accountancy for Managers**, London: Heinemann 1971.
G. Argyris, **The Impact...**, Op. cit., (١٢)
J.R.P. French, J. Israel and D. As, "An Experiment on Participation in a Norwegian Factory", **Human Relations**, London: February, 1960, pp.3-20. (١٣)
V.H. Vroom, "Some Personality Determinants of the Effects of Participation", **Journal of Abnormal and Social Psychology**, 1959, pp.322-327. (١٤)

وتبين له ضعف العلاقة بين المشاركة في الخطط من جانب وبين الأداء وتحسين الاتجاهات من جانب آخر لدى الافراد الذين يتمتعون بشخصية متسلطة وبالعكس . وكذلك اتضح من الدراسة ان العلاقة تكون موجبة وقوية بين المشاركة والاداء والاتجاهات بالنسبة للأشخاص الذين يتمتعون بقدر كبير من الاستقلال في الشخصية والعكس . هذه النتائج ترجح أن بعض الصفات الشخصية لها تأثير على ما قد تحققه المشاركة من مميزات في الاداء وتحسين للاتجاهات .

ويضيف White and Ruh في دراستهما (١٥) ان القيم الشخصية لها تأثيرات وسيطة بين المشاركة والموقف تجاه الوظيفة .

وخلاصة هذه الدراسات ان العلاقة بين المشاركة والاداء والاتجاهات يمكن ان تتأثر ببعض المتغيرات الوسيطة مثل الشعور بشرعية المشاركة ، الاستقلال في الشخصية ، التسلط في الشخصية ، وبعض القيم الشخصية .

ولقد استفاد بعض الباحثين - في مجال المحاسبة - من النتائج التي توصل اليها العلماء السلوكيون والموضح بعضها آتفا . وقام هؤلاء بدراسات تستهدف اختبار العلاقة بين المشاركة والاداء والاتجاهات نحو الوظيفة ونحو النظم المحاسبية ونحو الشركة بصفة عامة . وقام البعض منهم بدراسة تأثير المتغيرات الوسيطة على العلاقة بين المشاركة والاداء والاتجاهات ، ومن أبرز هذه الدراسات :

دراسة (١٦) Stedry دراسة (١٧) Becker and Green
(١٨) Hofstede . ودراسة (١٩) Hopwood

ويهتم البحث الحالي باختبار تأثير درجة المشاركة على الاتجاهات والمواقف المختلفة بالشركات الصناعية الكويتية وهي بيئة تختلف عن

J.K. White and R.A. Ruh, "Effects of Personal Values on the Relationship Between Participation and Job Attitude", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 18, 1973, pp.506-514. (١٥)

A. C. Stedry, *Budget Control and Cost Behaviour*, Englewood Cliffs, N.J. Prentice-Hall, 1960. (١٦)

S. Becker and D. Green, "Budgeting and Employee Behaviour", *Journal of Business*, Vol. 35, Oct. 1962, pp.392-402. (١٧)

G.H. Hofstede, *The Game of Budget Control*, London, Tavistock Publications 1968. (١٨)

A.G. Hopwood, *op. cit.* (١٩)

البيانات التي تمت فيها الدراسات السابقة في هذا المجال . بالإضافة الى ذلك تهدف الدراسة في مرحلة تالية الى دراسة واختبار التأثيرات الجانبية لبعض المتغيرات الوسيطة (مثل الشعور بشرعية المشاركة وبعض الصفات والقيم الشخصية) على العلاقة بين المشاركة والاتجاهات المختلفة .

وبناء على ما سبق يمكن اشتقاق وصياغة بعض الفروض التي سيتم اختبارها في الدراسة الحالية :

الفرض الثامن :

((هناك علاقة بين درجات المشاركة في صنع الارقام التقديرية بالميزانيات التقديرية وبين درجات الاستخدام المدركة للميزانيات التقديرية)) .

ويشتق من هذا الفرض الرئيسي فرضان فرعيان :

● هناك علاقة ايجابية بين المشاركة في صنع الارقام بالميزانيات التقديرية وبين درجات الاستخدام المدركة لبيانات نظام الميزانيات التقديرية في التوجيه وفي تقييم الانجاز وفي التقييم العام للأنشطة والامكانيات للوحدات التنظيمية بالشركة .

● هناك علاقة سلبية بين المشاركة في صنع الارقام بالميزانيات التقديرية وبين درجات الاستخدام المدركة لبيانات نظام الميزانيات التقديرية في المناورة لتحقيق المصالح الشخصية .

الفرض التاسع :

((هناك علاقة بين المشاركة في صنع الارقام بالميزانيات التقديرية ودرجات الرضا ودرجات التوتر الوظيفي)) .

ويشتق من هذا الفرض الرئيسي فرضان فرعيان :

● هناك علاقة ايجابية بين درجات المشاركة في صنع الارقام بالميزانيات التقديرية وبين درجات الرضا الوظيفي .

● هناك علاقة سلبية بين درجات المشاركة في صنع الارقام بالميزانيات التقديرية وبين درجات التوتر الوظيفي .

الفرض العاشر :

« هناك علاقة بين درجات المشاركة في صنع الارقام بالميزانيات التقديرية وبين الاتجاهات Attitudes نحو نظام الميزانيات التقديرية .

ويشتق من هذا الفرض فرضان فرعيان :

● هناك علاقة ايجابية بين درجات المشاركة في صنع الارقام بالميزانيات التقديرية والاتجاهات الحميدة Positive Attitudes نحو نظام الميزانيات التقديرية .

● هناك علاقة سلبية بين درجات المشاركة في صنع الارقام بالميزانيات التقديرية والاتجاهات المضادة Negative Attitudes نحو نظام الميزانيات التقديرية .

الفرض الحادي عشر :

« هناك علاقة بين درجات المشاركة في صنع الارقام بالميزانيات التقديرية وبين درجات وضوح وصعوبة الاهداف بالميزانيات التقديرية » .

ويشتق من هذا الفرض فرضان فرعيان :

● هناك علاقة ايجابية بين درجات المشاركة في صنع الارقام بالميزانيات التقديرية وبين درجات وضوح الاهداف بالميزانيات التقديرية .

● هناك علاقة سلبية بين درجات المشاركة في صنع الارقام بالميزانيات التقديرية وبين درجات الصعوبة المدركة للاهداف بالميزانيات التقديرية .

الفرض الثاني عشر :

« هناك علاقة سلبية بين درجات المشاركة في صنع الارقام بالميزانيات التقديرية وبين موقف الشعور بالضغط في العمل نتيجة استخدام نظام الميزانيات التقديرية » .

وبعد مناقشة الجوانب النظرية لنظم الميزانيات التقديرية واشتقاق فروض البحث نتناول فيما يلي مناقشة طريقة تصميم منهج البحث الميداني ، يتبعه عرض وتحليل لنتائج البحث ، وأخيرا الخلاصة والتوصيات .

الفصل الثاني

منهج البحث

امكن تقسيم الدراسة الى محورين رئيسيين يتعلق اولهما بدراسة تشخيصية لهيكل نظام الميزانيات التقديرية بالشركات الصناعية الكويتية . ويتعلق ثانيهما بدراسة بعض جوانب استخدام النظام وما يتصل به من آثار سلوكية .

وحتى يمكن التوصل الى نتائج تشخص وتوصف الواقع بدرجة كبيرة من الدقة تم تنفيذ البحث على مرحلتين ، هما المرحلة الاستكشافية ، ومرحلة البحث الرئيسية .

المرحلة الاستكشافية : تم في هذه المرحلة الاتصال بالشركات الصناعية الكويتية واعداد قوائم الاستقصاء المبدئية ، وهدفت هذه المرحلة الى التوصل الى ما يلي :

- ١ - تحديد الشركات التي سيتم فيها البحث .
 - ٢ - تحديد البيانات المطلوب جمعها من الشركات التي تدخل في عينة البحث .
 - ٣ - تصميم الاستقصاءات واختبار مدى سلامتها ومدى امكانية الاعتماد عليها .
- ولتحقيق الهدف الاول اختار الباحثان اطارا يتمثل في الشركات المساهمة الصناعية المدرجة اسماؤها في بورصة الاوراق المالية بالكويت ، بالاضافة الى بعض الشركات الصناعية المساهمة المقتلة . وبعد تحديد اطار المجتمع لم يكن من المستطاع تحديد عينة البحث بطريقة عشوائية ، حيث انه من المهم ان تتعاون الشركات وتقبل الاشتراك ، ولذلك فقد قام الباحثان بالاتصال بالشركات وأخذ الموافقة المبدئية على الاشتراك ، وبذلك تم تحديد عينة البحث من الشركات الموافقة فقط .

ولقد تم تحديد البيانات المطلوب جمعها من الشركات عينة البحث على أساس طبيعة فروض البحث مع مراعاة امكانية توافر هذه

البيانات في الواقع العملي بالشركات عينة البحث بقدر الامكان ، وبدون
الاخلال بالمتطلبات العلمية لدراسة الموضوع .

وعلى ضوء الخطوات السابقة تم تصميم قوائم الاستقصاء
اللازمة للبحث وهما قائمتان ، وجهت الاولى للمديرين الماليين
والمسؤولين عن النظام بالشركات ، وهي تتعلق بدراسة وتشخيص
نظام الميزانيات التقديرية الموجود فعلا والمطبق بالشركات موضوع
البحث . ووجهت الثانية للمديرين التنفيذيين بالشركات ، وهي تتعلق
بدراسة بعض جوانب استخدام بيانات النظام وما يتعلق به من آثار
سلوكية مختلفة .

وبعد تصميم القوائم تم اختبارها اولا بواسطة بعض الزملاء
الكويتيين العاملين بالجامعة في مجال البحوث للتأكد من ان الالفاظ
المستخدمة في قياس المتغيرات لها نفس المفهوم في المجتمع الكويتي ،
وذلك كما يقصدها الباحثان - ثم تم اختبار القوائم في شركة واحدة
من شركات البحث .. وأجريت التعديلات اللازمة بناء على نتيجة
الاختبار واصبحت القوائم معدة بشكل نهائي للتوزيع على افراد العينة
(انظر القوائم بملاحق البحث) .

مرحلة البحث الرئيسية :

وتتضمن عمليات تجميع البيانات وتحليلها .

١ - تجميع البيانات :

تم تجميع البيانات بوسيلتين الاولى المقابلات الشخصية ، والثانية
قوائم الاستقصاء . وقد قام الباحثان باجراء مقابلات شخصية مع بعض
المسؤولين ، وبخاصة المسؤولين عن الانظمة المالية والمحاسبية
بالشركات . وتلا ذلك قيام مساعدي الباحثين باستكمال المقابلات
في الشركات لتجميع البيانات من المديرين التنفيذيين بالمستويات
الادارية المختلفة بالشركات والاجابة على استفسارات افراد العينة
فيما يتعلق بنقاط البحث .

وقد تم تدريب مساعدي الباحثين على كيفية اجراء
المقابلات واستيفاء قوائم الاستقصاء ، بحيث يكون هناك توحيد فيما
بينهم للمفاهيم التي يتناولها البحث ، كما تم تبصيرهما بما يجب ان
يفعلاه بكل شركة ، وذلك لتقليل اثر اختلافاتهما الشخصية على
البيانات التي يتوليان جمعها .

ب - تحليل البيانات :

تولى مساعدا الباحثين القيام بتكويد البيانات المجمعة وتقريرها في كشوف خاصة أعدت لذلك ، وقد تم استخدام الكمبيوتر في تحليل البيانات المتعلقة بقائمة الاستقصاء (ب) الخاصة بالمديرين التنفيذيين .
والاساليب الاحصائية التي استخدمت كلها - كما سبق أن ذكرنا - اساليب تناسب طبيعة بيانات البحث .

ونتناول فيما يلي الكيفية التي تم بها قياس المتغيرات ، يتلوهها بيان للوسائل والاساليب الاحصائية المستخدمة في البحث .

قياس المتغيرات :

اولا : تشخيص اركان النظام بقائمة الاستقصاء (ا) :

تهدف قائمة الاستقصاء (ا) الى قياس المتغيرات التالية :

١ - درجة تواجد نظام الميزانيات التقديرية بشركات الصناعة الكويتية .

ب - مدى اتباع الاسلوب العلمي في نظم الميزانيات التقديرية بالشركات الصناعية بدولة الكويت .

ج - درجة الاستخدام الرشيد لمخرجات نظم الميزانيات التقديرية .

د - مدى تواجد معوقات تحول دون فاعلية نظم الميزانيات التقديرية .

وتهدف الاسئلة من ١ الى ١٠ الى قياس المتغير (ا) ، اما الاسئلة من ١١ حتى ٥٨ فانها تقيس المتغير (ب) . ولقياس المتغير (ج) تضمن الاستقصاء الاسئلة من ٥٩ حتى ٦٩ . اما المتغير (د) فانه يتم قياسه في الاسئلة من ٧٠ الى ٧٢ .

ثانيا : المتغيرات المتعلقة بأنماط الاستخدام المدرك للنظام وجوانبه السلوكية (بقائمة الاستقصاء «ب») :

١ - الانماط المدركة لاستخدام النظام في تقييم الاداء :

ان الهدف المراد التوصل اليه من تصميم مقاييس الاستخدام للنظام هو الفصل بين الانماط المختلفة لاستخدام بيانات النظام في

عملية تقييم الاداء . فمن الملاحظ من نتائج الدراسات السابقة (٢٠) ان بعض الرؤساء يعتمد على اكثر من معيار في عملية تقييم أداء مرؤوسيه، فقد يستخدم نظام الميزانيات التقديرية وما ينتجه من بيانات كمعيار وحيدة او معاونة في تقييم الاداء . ووقع الاختيار على المعايير التي صممها Hopwood في دراسته (٢١) والتي تقيس أبعادا مختلفة يرى المرؤوسون ان رؤساءهم يستخدمونها في تقييم الانجاز والاداء الكلي للوظيفة . وقد تم اختبار مدى صلاحيتها في هذا البحث من خلال المرحلة الاستكشافية .

والسؤال الاول بقائمة الاستقصاء (ب) يتضمن ثمانية معايير . اثنان منها فقط يتعلقان باستخدام البيانات المحاسبية في تقييم الاداء ولكن بصور مختلفة . الاول يختص بالتساؤل عما اذا كان الرئيس يركز على الاهتمام (من جانب المرؤوس) بتخفيض التكلفة وتحقيق الرقابة في الاداء بصفة عامة كمعيار لتقييم أداء المرؤوسين من عدمه .

والثاني يتعلق بالتساؤل عما اذا كان الرئيس يركز على مدى الاهتمام (من جانب المرؤوس) بتنفيذ ارقام الميزانية التقديرية كمعيار لتقييم أداء المرؤوسين . ولقد اطلق Hopwood على البعد الاول معيار الوعي بأهمية الربحية وتحقيق الكفاية (PC) ويقصد به مدى وعي المرؤوس بضرورة الالتزام بالاداء الذي من شأنه ان يخفض التكلفة ، وبالتالي يزيد من ربحية المنشأة حتى ولو تعارض ذلك مع بعض الاهداف قصيرة الاجل الموضحة بالميزانية التقديرية او بالخطط الاخرى . اما البعد الثاني فهو يقيس مدى ارتباط والالتزام المرؤوس بتنفيذ ارقام الميزانية التقديرية وعدم الخروج عنها ، وبالتالي فالنظرة هنا تكون مركزة على الاجل القصير الذي تغطيه الميزانية . وقد اطلق Hopwood على هذا المعيار اسم « الالتزام والتقيد بالميزانية التقديرية » (BC) .

ولقد صمم البحث بحيث يتم سؤال المديرين التنفيذيين (بالادارة الوسطى) عن أهم ثلاثة معايير يعتقدون ان رؤساءهم يستخدمونها في

(٢٠) أنظر دراسات كل من A. Hopwood, Op. cit., and Otley, Op. cit.,

- Ibid.

(٢١)

عملية تقييم ادائهم ، وان يرتبوا هذه المعايير من حيث درجة الاولوية (أهم معيار هو الاول يليه الثاني ثم الثالث) . وبهذه الطريقة يمكن تحديد درجة اولوية كل معيار من المعايير الثمانية التي تستخدم في تقييم الاداء كما يراها المديرون المرؤوسون .

وجدير بالذكر ان الاجابات يمكن ان تشتمل على الاحتمالات الآتية :

- أ — أن يذكر معيار الربحية فقط ضمن أهم المعايير الثلاثة .
- ب — أن يذكر معيار الالتزام بالميزانية فقط ضمن المعايير الثلاثة .
- ج — أن يذكر معيار الربحية والالتزام بالميزانية معا ضمن المعايير الثلاثة .
- د — ألا يذكر أي من معياري الربحية أو الالتزام بالميزانية ضمن المعايير الثلاثة .

فاذا تحقق الاحتمال الاول كان ذلك مؤشرا على أن نمط استخدام الربحية (PC) هو الذي يتبعه الرئيس في تقييم اداء مرؤوسيه ، واذا تحقق الاحتمال الثاني دل ذلك على أن نمط الالتزام بالميزانية (BC) هو الذي يتبعه الرئيس في تقييم الاداء ، أما اذا تم الجمع بين المعيارين المذكورين (PC & BC) فان هذا معناه أن النمط الذي يتبعه الرئيس في تقييم اداء مرؤوسيه يتشكل من الالتزام بالميزانية مع عدم الاخلال بالربحية . وهذا ما أطلق عليه Hopwood (٢٢) اصطلاح Budget - Profit Style ، واذا تحقق الاحتمال الاخير فان الرئيس في هذه الحالة يتبع نمطا غير محاسبي في تقييم اداء مرؤوسيه

Non - accounting Style (NA)

وكوسيلة لتحديد درجة الدقة في الاجابة عن السؤال الاول المذكور سابقا فقد طلب من نفس المديرين التنفيذيين ان يحددوا معدل اهمية كل معيار من المعايير الثمانية في تقييم ادائهم طبقا لمقياس يبدأ من « عدم الاهمية » ويعطى له قيمة « واحد » وينتهي « بهم جدا » ويعطى له قيمة « خمسة » — انظر السؤال الثالث بقائمة الاستقصاء (ب) . ومن المتوقع ان يكون هناك اتفاق الى حد بعيد بين ترتيب اولوية المعايير

المستخدمة نتيجة السؤال الاول وبين معدل الاهمية التي اعطيت لهذه المعايير بالسؤال الثالث . وهذا الاتفاق ، يعبر عن درجة الاتساق ، وبالتالي يعبر — الى حد ما — عن درجة دقة الاجابة على السؤال الاول .

ويتضمن تصميم البحث سؤالاً للكشف عن مدى رضا المديرين التنفيذيين (المرؤوسين) عن المعايير التي يستخدمها رؤسائهم في تقييم ادائهم . فقد وضع السؤال الثاني بقائمة الاستقصاء (ب) لتحقيق هذا الغرض ، وطلب من افراد العينة تحديد اهم ثلاثة معايير يرون استخدامها في تقييم ادائهم بواسطة رؤسائهم ، ثم يرتبون هذه المعايير حسب درجة الاولوية — فاهم معيار هو الاول ويليهِ الثاني ثم الثالث (انظر السؤال الثاني بقائمة الاستقصاء (ب) بملحق البحث) . وبمقارنة نتيجة الاجابة عن السؤال الاول بنتيجة الاجابة عن هذا السؤال (الثاني) فان نتيجة المقارنة قد تسفر عن اتفاق الاجابات ، وذلك يعني ان افراد العينة راضون عن الاولويات التي يستخدمها رؤسائهم لمعايير تقييم الاداء . وتعتبر درجات الاختلاف بين نتائج الاجابة عن السؤالين ، عن درجات متشابهة من عدم الرضاء . ومن ذلك يمكن استنباط اهمية استخدام نظام الميزانيات التقديرية في تقييم الاداء من وجهة نظر المديرين المرؤوسين عن طريق التعرف على درجة الاولوية التي يستخدمها افراد العينة لمعاري الربحية والالزام بالميزانية .

٢ — صور المشاركة في وضع ارقام الميزانية التقديرية :

لقد صمم البحث بحيث يتم قياس درجة مشاركة افراد العينة في وضع الارقام التقديرية المتعلقة بالانشطة الخاصة بهم في الميزانية التقديرية . واستخدم في ذلك عدة مقاييس :

ب — مقياس مركب من خمسة متغيرات استخدمه Hopwood دراسته (٢٣) لقياس الاركان المختلفة التي تكون ما يمكن تسميته « بهيكل عملية المشاركة » Participation Process (انظر الاسئلة ارقام ٤ ، ٥ ، ٦ ، ٧ بقائمة الاستقصاء (ب)) .

ومقياس درجة المشاركة مبني على أساس مجموع القيم التي يعطيها الفرد في العينة لكل متغير من المتغيرات الاربعة (الحد الادنى ١ أقل درجة والحد الاقصى ٥ اعلى لكل متغير) وبذلك يكون الحد الادنى المحتمل لمجموع الاجابات على المتغيرات الاربعة ٤ والحد الاقصى للاجابات المحتملة ٢٠ درجة .

وقد تم تحديد درجة الارتباط بين المتغيرات بعضها ببعض Validity Test ، وكما هو واضح من الجدول التالي وجد أن هناك — بصفة عامة — ارتباطا معنوياً ، مما يشير الى ان المتغيرات الاربعة تقيس نفس البعد وهو « شكل المشاركة » .

جدول رقم (١) يبين درجات الارتباط لمقياس المشاركة (أ)

رقم السؤال لقائمة الاستقصاء (ب)				البند	رقم السؤال لقائمة الاستقصاء (ب)
٧	٦	٥	٤ س		
٠	٠	٠	—	التأثير بصفة عامة على وضع الميزانية .	٤
٠٦١	٠٠٦	٠٥٩	—	طلب الرئيس بابداء الرأي	٥
٠	٠٠	—	٠٥٩	توصيل الأفكار	٦
٠٠	٠٣١	٠٠	٠٠٦	حضور اجتماعات الميزانية	٧
٣٥	—	٠٣١	٠٠٦		
—	٠٠	٠	٠		
—	٠٣٥	٠٦٦	٠٦١		
				٠ معنوية الارتباط $F \leq ٠.١$	
				٠٠ معنوية الارتباط $P \leq ٠.٠٣$	

ب — مقياس مركب من خمسة متغيرات استخدمه Kenis
لقياس مدى مشاركة الفرد في وضع أهداف الميزانية (انظر المتغيرات
٧٦ ، ٩٣ ، ٩٧ ، ١١١ ، ١١٩ بالسؤال رقم ٢١ بقائمة الاستقصاء
(ب)) .

وتم تكوين هذا المقياس على أساس مجموع القيم للمتغيرات
الخمسة . فكل متغير له قيمة حدها الأدنى ١ وحدها الأقصى ٥ ،
وبذلك يكون الحد الأدنى لقيمة هذا المقياس هو ٥ والحد الأقصى هو
٢٥ . وقد تم اختبار الـ Validity لهذا المقياس ، وأظهرت النتيجة
وجود ارتباط معنوي (٢٥) بين معظم مفردات المتغيرات بعضها البعض
وذلك كما هو واضح بالجدول التالي :

جدول رقم (٢) يبين درجات الارتباط لمقياس المشاركة (ب)

رقم المتغير بالسؤال (٢١) ٢١					رقم المتغير بالسؤال (٢١) ٢١ بقائمة الاستقصاء (ب)
١١٩	١١١	٩٧	٩٣	٧٦	
٥٠٠ر	٥٠٨ر	٥٠٠ر	٢٣ر	—	٧٦
١٨ر	١٩ر	٢٦ر	—	٢٣ر	٩٣
٤٩ر	٤٤	—	٢٦ر	٥٠ر	٩٧
٤٨ر	—	٤٤ر	١٩ر	٥٨ر	١١١
٠٠١ر					• درجة معنوية الارتباط
١ر					•• درجة معنوية الارتباط

٢٤) I. Kenis, "Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance", **The Accounting Review**, Oct. 1979, pp.707-721.

٢٥) الحد الأقصى لمستوى المعنوية المقبولة في هذا البحث هو ١٠٪ .

ب — مقياس استخدمه Hofstede في دراسته (٢٦) لتحديد درجة المشاركة من خلال الادوار التي يمكن أن يقوم بها الفرد في التنظيم لوضع الأرقام التقديرية بالميزانية . ويركز هذا المقياس على المشاركة ليس من ناحية الشكل كالمقاييس السابق ذكرها، ولكن على المضمون . فالمطلوب من كل فرد من أفراد العينة تحديد الدور الذي يقوم به عند اعداد الميزانية لكل نوع وبند من بنود النشاط ، وقد اعطى لكل دور قيمة تتناسب مع درجة مساهمة فرد العينة في تكوين أرقام الميزانية وذلك كما يلي :

القيمة	الدور
٦	تحديد أرقام الميزانية بنفسه دون استشارة أحد
٥	تقديم اقتراح بالأرقام يتبعه استشارات
٤	الاقتراح يقدم مني أحيانا ومن آخرين أحيانا أخرى والقرار جماعي
٣	الاقتراح من آخرين وأسأل عن رأيي الذي يعطى وزنا كبيرا
٢	الاقتراح من آخرين وأسأل عن رأيي الذي يكون له وزن قليل
١	لا أسأل عن رأيي ولكن قرارات الميزانية التقديرية تشرح لي

وقد صمم المقياس بحيث يطلب من كل فرد من أفراد العينة تحديد دوره فيما يتعلق بوضع الأرقام التقديرية الخاصة بالانتاج ، بالمواد ، وبالعائلة — انظر السؤال رقم ١٦ بقائمة الاستقصاء (ب) بملحق البحث .

ومن ناحية أخرى فقد استخدم نفس المقياس للتعرف على درجة رضا المدير عن دوره في اعداد وتكوين الميزانية — فوضع السؤال رقم ١٧ بقائمة الاستقصاء (ب) وفيه طلب من أفراد العينة استخدام نفس المقياس (بالسؤال رقم ١٦) ولكن مع مراعاة أن يحدد في الإجابة الدور الذي يعتقد أنه يجب أن يقوم به وليس الدور الذي يقوم به فعلا .

وحيث أن العلاقة بين المديرين التنفيذيين والاستشاريين المحاسبين هي علاقة يتوافر فيها عناصر الصراع أكثر من عناصر

التعاون فان تصميم البحث قد تضمن ايضا سؤال المديرين التنفيذيين (افراد العينة) عن الادوار التي يقوم بها المحاسبون في شركتهم في عملية تكوين ارقام الميزانية التقديرية الخاصة بالانتاج ، بالمواد ، وبالعمالة (انظر السؤال رقم ١٨ بقائمة الاستقصاء(ب)) . ثم في سؤال آخر رقم ١٩ سئل المديرون التنفيذيون ان يحددوا الادوار التي يعتقدون ان المحاسبين يجب ان يقوموا بها في عملية تكوين واعداد الميزانية التقديرية لعناصر الانتاج ، المواد والعمالة — وطبيعي ان الهدف من ذلك هو تحديد مدى رضا المديرين التنفيذيين عن الادوار الحالية التي يقوم بها المحاسبون في اعداد الميزانية التقديرية . فاذا تطابقت الادوار في السؤالين ١٨ ، ١٩ كان ذلك مؤشرا مبدئيا على الرضا ، واذا اختلفت فاما ان يكون ذلك بسبب ان المديرين التنفيذيين يرون ان نفوذ المحاسبين اكبر من اللازم ، او أن ادوارهم ضعيفة ولا يسهمون بالقدر المناسب (من وجهة نظرهم) في تكوين واعداد الميزانية التقديرية .

وأخيرا فان الشعور بشرعية المشاركة يعتبر عنصرا هاما في مدى نجاح المشاركة في احداث آثارها السلوكية بالتنظيم . وصمم مقياس من ٥ درجات تضمن سؤال افراد العينة عن درجة اهمية : « ان يكون لكل مدير في الشركة تأثير في تكوين ارقام الميزانية » .

٣ — مقياس درجة الرضا الوظيفي :

تم اختيار مقياس درجة الرضا الوظيفي الذي استخدمه (٢٧) Kahn et al ويتضمن هذا المقياس ٧ متغيرات تم وضعها في صيغة سبعة اسئلة بأرقام تبدأ من السؤال التاسع حتى السؤال الخامس عشر لقائمة الاستقصاء (ب) .

وفيما يلي جدول يبين نتيجة اختبار الـ Validity لهذه المقاييس من خلال درجات الارتباط بين المتغيرات بعضها البعض .

Kahn et al, *Organizational Stress: Studies in Role Conflict* (٢٧) and ambiguity, Wiley, 1964, p.428, 429.

جدول رقم (٣) بين درجات الارتباط لمقياس درجة الرضا الوظيفي

رقم السؤال بقائمة الاستقصاء (ب)	٩	١٠	١١	١٢	١٣	١٤	١٥
٩	-	١٦ر	٤٧ر	٢٠ر	٣٦ر	١٤ر	٢٥ر
١٠	-	-	٣٠ر	٩ر	٣٤ر	٠٠ر	٠٤ر
١١	-	-	-	٣٨ر	٤٧ر	٢٨ر	٤٠ر
١٢	-	-	-	-	٣٩ر	٢٩ر	٤٧ر
١٣	-	-	-	-	-	٤٤ر	٤٢ر
١٤	-	-	-	-	-	-	٤٠ر
- الارتباط الذي يبلغ قيمته ٤٤ر	فأكبر معنوي بدرجة ٠٠١ $\leq$ P						
- الارتباط الذي يبلغ قيمته ٢٥ر	فأكبر معنوي بدرجة ٠٠٥ $\leq$ P						
- الارتباط الذي يبلغ قيمته ١٤ر	فأكبر معنوي بدرجة ١ $\leq$ P						

وحيث ان نتيجة الاختبار اعلاه اوضحت أن اغلب درجات ارتباط السؤال رقم (١٠) بغيره من الاسئلة غير معنوية ، لذلك تم استبعاده من التحليلات التالية في هذا البحث .

ويتكون مقياس درجة الرضا الوظيفي من مجموع القيم المعطاة في الاجابة عن الاسئلة الستة : ٩ ، ١١ ، ١٢ ، ١٣ ، ١٤ ، ١٥ . ففي كل سؤال يختار فرد العينة قيمة تقع بين واحد كأدنى قيمة وه كأعلى قيمة ، وبالتالي فان الحد الأدنى لقيم هذه المقاييس ٦ والحد الأقصى ٣٠ .

٤ - درجة التوتر الوظيفي : Job Related Tension

صمم معهد الدراسات الاجتماعية بجامعة ميشجان الامريكية مقياسا لتحديد درجة التوتر الوظيفي مكونا من ١٥ متغيرا . وتطور هذه المتغيرات حول الواجهة المختلفة لحالات العمل المدركة ، والتي يمكن ان ينتج عنها الشعور بالقلق او الاحباط . ولقد استخدم هذا المقياس في دراسات كثيرة وثابت جدواه (انظر السؤال رقم ٢٠ بقائمة الاستقصاء ب) .

وقد استخدم هذا المقياس في الدراسة الحالية ، الا انه تبين عند الاختبار ان درجة ارتباط بعض المتغيرات ببعض الآخر ضعيفة او غير معنوية ، فتم استبعاد هذه المتغيرات . وبالتالي يكون المقياس الذي استخدم في التحليل من ستة متغيرات فقط مترابطة معنوية ، وذلك كما يتضح من الجدول التالي :

جدول رقم (٤) يبين درجات الارتباط لمقياس درجة التوتر الوظيفي

رقم المتغير بالسؤال رقم ٢٠ بقائمة الاستقصاء (ب)	٥٨	٦٠	٦٢	٦٤	٦٥	٦٩
٥٨	-	٣٩ر	٢٤ر	٤٣ر	٢٨ر	٢٦ر
٦٠	-	-	٢٥ر	٥٧ر	٣٣ر	٢٨ر
٦٢	-	-	-	٣٨ر	٢٧ر	٢١ر
٦٤	-	-	-	-	٣٤ر	٣١ر
٦٥	-	-	-	-	-	٢٣ر

درجة معنوية الارتباط بالجدول هي ٠.٥ < P

٥ - درجة التسلط في الشخصية Authoritarianism

تم اختيار المقياس الذي صممه Adorno et al (٢٨) لتحديد درجة التسلط في الشخصية والمكون من عشرة متغيرات . وقد تم تعديل هذا المقياس اكثر من مرة ، ولكن المقياس المكون من عشرة متغيرات هو الاكثر شيوعا ، ويتضمن المتغيرات الموجودة في كل المقاييس الاخرى (٢٩) (انظر السؤال رقم ٢١ المتغيرات ارقام ٨٠ ، ٨٣ ، ٨٤ ، ٨٧ ، ٨٩ ، ٩١ ، ٩٤ ، ١٠٠ ، ١٠٩ ، ١١٦ بقائمة الاستقصاء ب) .

- (٢٨) Adorno, T., E.F. Brunswick, D.I. Levinson and R.W. Sanford, **The Authoritarian Personality**, New York: Harper, 1960.
- (٢٩) D.G. Searfoss and R.M. Monczaka, "Perceived Participation in the Budget Process and Motivation to achieve the Budget," **Academy of Management Journal**, Vol. 16, Dec. 1973, p.546.

وبعد اختبار هذا المقياس واستبعاد المتغيرات ذات الارتباط الضعيف غير المعنوي تم التوصل الى ستة متغيرات مترابطة معنويا فيما عدا علاقة المتغير رقم ١٠٩ بالمتغيرات ٨٩ ، ٩١ وذلك كما هو موضح بالجدول التالي :

جدول رقم (٥) يبين درجات الارتباط لمقياس التسلط في الشخصية

رقم المتغير بالسؤال ٢١ بقائمة الاستقصاء (ب)	٨٠	٨٤	٨٩	٩١	١٠٠	١٠٩
٨٠	-	٣١ر	٣٧ر	٢٩ر	٣٧ر	٣١ر
٨٤		-	٣٦	٢٣ر	٤٧ر	٥٩ر
٨٩			-	٢١ر	٢٩ر	١٥ر
٩١				-	٢٦ر	١١ر
١٠٠					-	٤١ر
درجة المعنوية لدرجات الارتباط بالجدول هي $P \leq ٠.٥$ = درجة معنوية الارتباط $P \leq ٠.٢$						

وقد أعطيت لكل متغير قيمة تتراوح بين ١ ، ٥ وبالتالي فان الحد الأدنى لقيمة المقياس ٦ والحد الأقصى هو ٣٠ .

٦ - متغيرات تتعلق بالاتجاهات نحو نظام الميزانيات التقديرية واستخراجه :

صمم السؤال رقم ٢١ بقائمة الاستقصاء (ب) بحيث يتضمن متغيرات تقيس ابعادا مختلفة، منها ما هو متعلق بالاستخدامات المدركة لبيانات نظام الميزانيات التقديرية ، واخرى تتعلق بالاتجاهات نحو النظام ، ومعظم هذه المغيرات مأخوذة من دراسات سابقة (٣٠) .

وقد تم استخدام اسلوب « التحليل العاملي » Factor Analysis

(٣٠) أنظر على سبيل المثال :

Ibid.,

لتحديد الأبعاد المختلفة التي تتضمنها الإجابات على هذه المجموعة من المتغيرات (عددتها ٣٨ متغيراً) . وكانت نتيجة التحليل (٣١) تخفيض عدد المتغيرات والتوصل إلى تقسيم هذه المتغيرات إلى مجموعات تقيس كل مجموعة منها بعداً معيناً من أبعاد الاستخدام أو الاتجاه نحو نظام الميزانيات التقديرية .

وفيما يلي بيان بهذه المجموعات من المتغيرات ، والتي أطلق عليها مسميات تتفق مع مضمون ومحتوى المتغيرات التي تتكون منها :

— استخدام النظام في توجيه الرؤوسين : (F.1) :

هذا المقياس المركب من عدد من المتغيرات يعبر عن الجهود المدركة والتي يبذلها الرئيس في توجيه رؤوسيه باستخدام أركان نظام الميزانيات التقديرية . والمتغيرات الفرعية التي يتكون منها هذا المقياس هي : ٧٧ ، ٨٦ ، ٨٨ ، ٩٠ ، ٩٦ ، ١٠٥ ، بالسؤال رقم ٢١ بقائمة الاستقصاء (ب) . وقد توصل Searfoss et al في دراستهما (٣٢) إلى تكوين مقياس مماثل بنفس هذه المتغيرات باستثناء متغير رقم ٧٧ الذي لا يماثله متغير في تلك الدراسة .

والحد الأدنى لقيمة هذا المقياس هو ٦ والحد الأقصى هو ٣٠ .

— الاتجاهات السلبية نحو النظام : (F.2)

يتركب هذا المقياس من ثلاثة متغيرات تعبر عن عدم المبالاة بنظام الميزانيات التقديرية والنظر إلى خطوات أعداد الميزانيات التقديرية على أنها عمل روتيني بالشركة ، بالإضافة إلى تجاهل النظام والشعور بالفموض . والمتغيرات التي يشملها هذا المقياس هي : ١٠٦ ، ١١٥ ، ١٢٣ ، بالسؤال رقم ٢١ بقائمة الاستقصاء (ب) .

والحد الأدنى لقيمة هذا المقياس هو ٣ والحد الأقصى ١٥ .

— استخدام النظام كأداة للمناورة : (F.3)

يتكون هذا المقياس من متغيرين بأرقام ١١٨ ، ١٢١ ضمن السؤال رقم ٢١ بقائمة الاستقصاء (ب) . ويعبر المقياس عن النظرة

(٣١) سيذكر تفاصيل التحليل في الصفحات التالية من البحث . I. Kenis, op. cit.

D.G. Searfoss, Op. cit., P.546.

(٣٢)

الى الميزانية التقديرية كوسيلة للمناورة السياسية داخل التنظيم لتحقيق اهداف معينة . والحد الادنى لهذا المقياس هو ٢ والحد الاقصى هو ١٠ .

— استخدام النظام في تقييم الانجاز : (F.4) :

يشتمل هذا المقياس على متغيرين هما برقي ١٠٢ ، ٩٥ بالسؤال رقم ٢١ بقائمة الاستقصاء (ب) . ويعبر هذا المقياس عن النظرة التي يدركها ويعكسها افراد عينة البحث من جراء استخدام النظام كأسلوب لتقييم انجازهم . وفي دراسة قام بها Kenis تم التوصل الى مقياس مماثل (٣٣) مركب من خمسة متغيرات يقع ضمنها المتغيران المذكوران اعلاه . والحد الادنى لقيمة المقياس ٢ والحد الاقصى هو ١٠ .

— صعوبة الاهداف وسوء تقدير الفوائد الادارية للنظام : (F.6) :

كانت نتيجة تحليل ابعاد الاجابات على متغيرات السؤال ٢١ أن تكون بعد مميز يشتمل على متغيرين برقي ٩٢ ، ١١٣ . والمحور الذي يدور حوله المتغيران هو صعوبة الاهداف الى جانب ان نظام الميزانيات التقديرية يدرك على أنه مجرد نظام محاسبي ليس له مزايا ادارية . ووجه الاشتراك بين المتغيرين هو ربط صعوبة الاهداف بعدم الفوائد الادارية . وجدير بالذكر ان المتغير رقم ٩٢ في هذه الدراسة قد سبق ان شمله مقياس صعوبة الاهداف الذي استخدمه Kenis في دراسته والحد الادنى لغير هذا المقياس هو ٢ والحد الاقصى ١٠ .

— الاتجاهات الايجابية نحو النظام : (F.7) :

يعكس هذا المقياس المركب نظرة افراد العينة الى نظام الميزانيات التقديرية ، وادراكهم ان العمل بالنظام يؤدي الى الارتفاع بكفاية الاداء ، وان النظام حتمي . ومن جهة أخرى فان هناك نظرة ايجابية نحو استخدام النظام في الرقابة طالما ان المسؤولية تتحدد على اساس مدى السيطرة على بنود الميزانية والتحكم فيها . ويتضمن هذا المقياس متغيرات : ١١٧ ، ١٢٠ ، ١٢٤ بالسؤال رقم ٢١ بقائمة الاستقصاء (ب) . والحد الادنى لقيمة هذا المقياس هو ٣ والحد الاقصى ١٥ .

— الشعور بالضغط في العمل بسبب النظام : (F.8) :

يجمع المتغيران ٨٥ ، ١١٠ بالسؤال ٢١ بقائمة الاستقصاء (ب) سمة مشتركة ، وهي الاحساس بالضغط في العمل ، فالضغط يتولد نتيجة الاحساس بالفشل وكسب رضا الرئيس نتيجة الانحرافات في المتغير رقم ٨٥ ، أما المتغير رقم ١١٠ فإنه يفصح مباشرة عن الشعور بالضغط بسبب نظام الميزانيات التقديرية . والحد الأدنى للمقياس هو ٢ والحد الأقصى لقيمة المقياس هو ١٠ .

— جهود الرؤساء في استخدام النظام للتقييم : (F.9) :

ان جهود الرؤساء في تقييم الاداء وتقييم امكانيات تنفيذ اهداف الميزانية التقديرية بالوحدات التابعة لهم وفي تحديد المسؤولية عن الانحرافات ومناقشة رؤوسهم في هذه الموضوعات هي جوهر هذا المقياس المركب من المتغيرات ارقام ٩٨ ، ٩٩ ، ١٠٨ ، ١١٤ ، ١٢٢ بالسؤال رقم ٢١ بقائمة الاستقصاء (ب) . هذا المقياس استخدمه ايضا كل من Kenis & Searfoss مع وجود بعض الاختلاف في مكونات المقياس من المتغيرات (٣٤) .

ويبلغ الحد الأدنى لقيمة هذا المقياس ٥ والحد الأقصى ٢٥ .

— وضوح اهداف الميزانيات التقديرية : (F.10) :

يتكون هذا المقياس من المتغيرات ٧٣ ، ٧٤ ، ٧٥ ، بالسؤال ٢١ بقائمة الاستقصاء (ب) ، وتدور هذه المتغيرات حول ادراك ماهية ومدى وضوح الاهداف التي ترمي اليها الميزانيات التقديرية ومتابعة تحقيقها .

ويتشابه تركيب هذا المقياس مع تركيب المقياس المركب الذي توصل اليه كل من Kenis, Searfoss et al في دراساتهم (٣٥) من حيث اشتماله على نفس المتغيرين ٧٣ ، ٧٤ المذكورين اعلاه . وتبلغ قيمة الحد الأدنى لهذا المقياس ٣ والحد الأقصى ١٥ .

Ibid., p.720.

D.G. Searfoss, op. cit., p.547 Ibid.

(٣٤) لمزيد من التفصيل أنظر الدراسات التفصيلية

(٣٥) أنظر

— أهمية الوقت بالنسبة للفرد :

يطلب من كل فرد من أفراد العينة أن يحدد على مقياس يبدأ من ١ الى ٥ ، درجة الأهمية التي يعطيها للوقت (انظر المتغير رقم ١٠٤ بالسؤال رقم ٢١ بقائمة الاستقصاء (ب)) الحد الأدنى لهذا المقياس ١ والحد الأقصى ٥ .

— التحليل الاحصائي (لقائمة الاستقصاء ب) :

استلزم الامر تحديد التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل متغير من متغيرات البحث البالغ عددها (طبقا لقائمة الاستقصاء ب فقط) ١٣٧ متغيرا .

كما استلزم البحث ايضا اسلوب القياس درجة الارتباط بين المتغيرات المستقلة والتابعة ، وحيث ان البيانات المجمعة تتفق في طبيعتها مع متطلبات استخدام الاساليب غير البارامترية Nonparametrics Techniques فقد تم اختيار اسلوب سبيرمان Spearman Correlation Technique لتحديد درجة الارتباط بين المتغيرات (٣٦) .

وأخيرا تطلب الامر تخفيض حجم المتغيرات المتعلقة بالاتجاهات نحو نظام الميزانيات التقديرية واستخداماتها ، وكذلك تحديد الابعاد المختلفة لهذه المتغيرات ، ولذلك فقد استخدم اسلوب التحليل العاملي Factor Analysis الذي صمم بواسطة العلماء السلوكيين لاستخدامه في مثل هذه الاحوال (٣٧) .

وفيما يلي سنعرض النتائج التي أسفر عنها استخدام هذا الاسلوب .

(٣٦) لمزيد من التفاصيل عن هذا الأسلوب ، أنظر

S. Siegel, **Nonparametric Statistics for Behavioral Sciences**, N.Y.: McGraw-Hill Co., 1956, pp.213-223.

(٣٧) أنظر تفاصيل هذا الأسلوب في :

M. Harman, **Modern Factor Analysis**, University of Chicago, 1967.

التحليل العاملي :

يهدف هذا الأسلوب من التحليل الى تحقيق نتيجتين : الاولى تتعلق بتخفيض عدد المتغيرات التي يتضمنها البحث بحيث يصبح في حجم يمكن التعامل معه ، والثانية تختص باشتقاق عوامل عديدة مكونة من المتغيرات الاصلية ، وذلك من خلال تحليل جزئيات المتغيرات للتعرف على أوجه الاتفاق والاختلاف بين المتغيرات ، وبالتالي تجميع المتغيرات المتشابهة في مجموعات تعطى كل مجموعة مسمى واحدا جديدا على أن يراعى في اختياره (المسمى) مضمون المتغيرات المختلفة التي اشتملت عليها المجموعة .

وهناك أكثر من طريقة لتحديد العوامل التي يتجمع حولها المتغيرات المتشابهة . وقد وجد أن انسبها استخداما في هذا البحث « طريقة » الاجزاء الرئيسية مع التكرار Principal Components With Iteration والعنصر المحدد لعدد العوامل المشتقة هو قيمة ما يسمى بالـ Eigenvalue (٣٨) يعبر هذا الاصطلاح عن مجموع تباين المتغيرات المحملة على العامل (وهو هنا لا يجب أن يقل عن واحد صحيح . وتم اختيار طريقة لـ Oblique Rotation (٣٩) للتوصل الى تحديد العوامل النهائية والسبب في اختيار هذه الطريقة هو تناسبها مع الحالات التي تكون فيها المتغيرات غير مستقلة تماما .

وعموما فإن المعايير التي استخدمت في هذا البحث لاختيار العوامل والمتغيرات التي تتضمنها هي :

- ١ - المتغيرات التي اظهرت النتائج انها تحمل Loaded على العامل بمقدار ٠.٤ فأكثر يتم اختيارها على أساس انها Factor's domain وهذا معناه استبعاد المتغيرات التي تقل عن ذلك .

(٣٨) "Eigenvalue is a measure of the total variance accounted for by a factor. It is also Known as "Latent roots" or "Characteristic Roots", see R. Rumel, **Applied Factor Analysis**, Evanston: North-Western, University Press, pp.95-100.

- (٣٩) من مزايا استخدام طريقة الـ Oblique أن نتائج التحليل تكون أكثر واقعية

"... the oblique factors are empirically more realistic", see, Jae-Kim, **Factor Analysis**, in SPSS, p.473.

٢ — يجب توافر شرط ان يكون المتغير محملا Loaded على عامل F واحد فقط
Factorial Complexity of the Variable is one

٣ — يجب استبعاد أي عامل لم يحمل عليه سوى متغير واحد فقط حيث يعتبر Specific Factor

وفيما يلي جدول يوضح نتيجة استخدام أسلوب التحليل العاملي على المتغيرات المتعلقة باتجاهات واستخدامات الميزانية التقديرية .

جدول رقم (٦) يبين تحليل المتغير وتكوين العوامل المتعلقة بالاستخدامات المدركة والمواقف

رقم العامل	مسمى العامل (تبعاً لمضمونه من المتغيرات)	رقم المتغير بقائمة الاستقصاء ٢١ س	معامل التحميل Loading	مجموع تباين h^2 المتغير على العوامل
F 1	استخدام النظام في توجيه الرؤوسين	٧٧ ٨٦ ٨٨ ٩٠ ٩٦ ١٠٥	٤٩ر ٦٥ر ٧٩ر ٧٣ر ٥٤ر ٥١ر	٦٦ر ٧٥ر ٨٠ر ٨٨ر ٥٧ر ٥٩ر
F 2	الاتجاه السلبي تجاه النظام	١٠٦ ١١٥ ١٢٣	٦٦ر ٦٣ر ٨٨ر	٧٣ر ٥٤ر ٨٩ر
F 3	استخدام النظام كأداة للمناورة	١١٨ ١٢١	٥٨ر ٨٢ر	٧٢ر ٨٤ر
F 4	استخدام النظام كأداة تأديبية	٩٥ ١٠٢	٤١ر ٧٩ر	٦٣ر ٦٩ر
F 5	عامل مميز يستبعد (Unique Factor)	٧٩	٧٧ر	٧٥ر

تابع جدول رقم (٦)

رقم العامل	مسمى العامل (تبعاً لمضمونه من التفسيرات)	رقم المتغير بقائمة الاستقصاء ٢١ س	معامل التحميل Loading	مجموع تباين h^2 المتغير على العوامل
FF 6	صعوبة الأهداف بالميزانيات وسوء تقدير الفوائد الادارية للنظام	٩٢ ١١٣	ر٤٢ ر٧٩	ر٤٥ ر٧٦
F 7	الاتجاهات الايجابية نحو النظام	١١٧ ١٢٠ ١٢٤	ر٩٣ ر٤٩ ر٦٠	ر٨٩ ر٦٦ ر٦٨
F 8	الشعور بالضغط في العمل نتيجة استخدام النظام	٨٥ ١١٠	ر٩٥ ر٥٥	ر٩٩ ر٤٠
F 9	جهود الرؤساء في استخدام النظام للتقييم	٨٩ ٩٩ ١٠٨ ١١٢ ١١٤	ر٦٩ ر٤٠ ر٥٨ ر٥٦ ر٦٤	ر٧٢ ر٥٨ ر٧٥ ر٦٣ ر٥٩
F 10	وضوح أهداف الميزانية التقديرية	٧٣ ٧٤ ٧٥	ر٧٦ ر٨٠ ر٤١	ر٦٨ ر٧٦ ر٧٦
F 11	عامل مميز (يستبعد) (Unique Factor)	١٠٣	ر٨٣	ر٧٩

وبلاحظ أن جميع التحليلات الاحصائية قد تمت في الحاسب الالكتروني باستخدام البرامج المختلفة التي تتضمنها « حزمة برامج العلوم الاجتماعية » (١٠) (Spss)

(١٠) N. Norman, C. Hull, J. Jenkins, K. Steinbrenner, and D. Bent, **Statistical Package for the Social Sciences**, 2nd, ed., N.Y.: McGraw-Hill, 1975.

الفصل الثالث

نتائج الدراسة الميدانية

سوف نستعرض نتائج الدراسة الميدانية في جزأين رئيسيين هما :

- ١ - نتائج تشخيص أركان نظم الميزانيات التقديرية (٤١) في شركات الصناعة الكويتية .
- ٢ - نتائج دراسة بعض الجوانب السلوكية لنظم الميزانيات التقديرية في شركات الصناعة الكويتية .

نتائج تشخيص اركان النظام

الفرض الاول : تقوم الشركات الصناعية الكويتية باستخدام نظم للميزانيات التقديرية :

اثبتت نتائج الدراسة الميدانية تأييدا جزئيا لهذا الفرض ، وسنناقش فيما يلي تفاصيل هذه النتائج .

لقد تبين من الدراسة الميدانية ان عشر شركات من بين اثنتين وعشرين شركة تم استقصاؤها لا يوجد بها نظام للميزانيات التقديرية حتى الان . وبذلك نجد ان حوالي ٤٥٪ من الشركات المستقصاة لا تستخدم نظام الميزانيات التقديرية بالرغم من اهمية وجود استخدام النظام باعتباره أداة تساعد في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء .

ويرجع عدم استخدام نظم الميزانيات التقديرية الى عدة أسباب، أبرزها نقص الوعي بأهمية النظام واستخداماته، وفتور اقتناع الادارة بأهمية وجوده . بالإضافة الى نقص الكوادر الفنية المؤهلة والمدربة التي يمكنها تنفيذ النظام . وقد أشارت بعض الشركات الى ان السبب في عدم ادخال النظام وتطبيقه هو حداثة تكوين الشركة وبدء النشاط بها .

وتجدر الإشارة الى ان هناك أربع شركات اي بنسبة ١٨٪ تطبق النظام ، ولكنها - لاسباب خاصة بها - امتنعت عن استيفاء الاستقصاءات واعطاء البيانات الوافية للباحثين ومساعدتهم .

(٤١) لا يتضمن التحليل الميزانيات الرأسالية

بناء على ما تقدم يمكن القول ان الشركات الصناعية الكويتية التي تطبق وتستخدم نظم الميزانيات التقديرية تبلغ ٥٤ر٥٥ ٪ من جملة الشركات التي تم استقصاؤها .

وبدراسة هيكل رأس المال المدفوع في الشركات التي اشتركت في البحث ، حصلنا على النتائج الموضحة في جدول رقم (٧) .

جدول رقم (٧)
هيكل رأس المال المدفوع في شركات البحث

النسبة المئوية *	عدد الشركات	هيكل رأس المال المدفوع
٢٥ ٪	٢	- من ٢ الى أقل من ٥ مليون
٣٧ر٥ ٪	٣	- من ٥ الى ١٠ مليون دينار
١٢ر٥ ٪	١	- من ١٠ الى ٢٠ مليون دينار
صفر ٪	-	- من ٢٠ الى ٣٠ مليون دينار
٢٥ ٪	٢	- أكثر من ٣٠ مليون دينار

وبذلك يتضح لنا ان ٧٥ ٪ من الشركات المشتركة في البحث يبلغ رأسمالها المدفوع على الاقل ، مليون دينار .

ولقد اتضح من الدراسة الميدانية ان ٧٥ ٪ من الشركات التي بها نظام للميزانيات التقديرية المثلة في عينة البحث لم تطبق النظام الا بعد مرور عشر سنوات فاكثر من تاريخ بدء مزاولة النشاط ، في حين ان ٢٥ ٪ فقط من الشركات قامت بتطبيق النظام خلال ثلاث سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

وتثير النتائج السابقة تساؤلا حول مسببات بقاء النسبة الغالبة من الشركات فترة تزيد عن عشر سنوات منذ بدء نشاطها دون تطبيق نظام الميزانيات التقديرية .

ومن واقع المقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين الماليين بالشركات اتضح ان عوامل التأخر في ادخال النظام تتشابه مع العوامل

* سوف تحسب النسب المئوية من الآن فصاعدا على أساس عدد الشركات التي بها نظام للميزانيات التقديرية واشتركت في البحث .

السابق ذكرها كمبرر لاستمرارية عدم وجود النظام بالشركات الكويتية حتى الوقت الحاضر ، اذ ان نقص بعض الكوادر والخبرات اللازمة لتنفيذ النظام ، وضعف مؤازرة وفتور حماس الادارة تعد من العوامل التي تحتاج الى مرور فترة زمنية طويلة نسبيا لمعالجتها .

وبدراسة مدى ملائمة نظم الميزانيات التقديرية المطبقة فعلا مع ظروف الشركات موضع التطبيق تبين ان ٥٠ ٪ من الشركات المشتركة في البحث تعتبر ان نظام الميزانيات التقديرية الحالي يتلاءم نسبيا (وليس تماما) مع ظروف تلك الشركات ، في حين ان ٣٧٥ ٪ من تلك الشركات اعتبرت ان النظام الحالي للميزانيات التقديرية يتلاءم تماما مع ظروفها .

ويرى ١٢٥ ٪ من الشركات ان النظام الحالي للميزانيات التقديرية لا يتلاءم معها .

وتشير تلك النتائج الى ان ٦٢٥ ٪ من الشركات ترى ان نظام الميزانيات التقديرية المطبق بها اما غير ملائم مع ظروف الشركة او ملائم نسبيا ، وهذا يعكس عدم الرضا النسبي عن النظام المطبق . وبدراسة اسباب عدم الرضا عن النظام المطبق تبين انها تنحصر في الآتي :

- ١ — صعوبة التنبؤ بالمبيعات مما يجعل اعداد بعض الميزانيات امرا صعبا او متعذرا .
- ٢ — حداثة تطبيق النظام وعدم وصوله الى حد الكمال ، نظرا لان الخبرة في تطبيق النظام لم تكتسب بشكل كبير بعد .
- ٣ — عدم النظرة الجدية للميزانيات التقديرية .
- ٤ — عدم وجود قسم متخصص للميزانيات التقديرية .

وبتحليل الاسباب السابقة يتضح ان معظمها لا يتصل بمدى ملائمة النظام لطبيعة نشاط الشركة وهيكلها التنظيمي ، لكنها تمثل صعوبات عملية يمكن للمسؤولين عن التطبيق التغلب عليها ، فمثلا مشكلة التنبؤ بالمبيعات يمكن حلها من خلال وجود نظام للمعلومات يتولى جمع البيانات الملائمة ، سواء كانت هذه البيانات من داخل

الشركة مثل أرقام المبيعات في الفترات الماضية أو من خارج الشركة مثل أرقام مبيعات المنافسين والزيادة في عدد السكان والدخل القومي وغيرها من البيانات التي تلائم عملية التنبؤ بالمبيعات .

كما أن مشكلة نقص الخبرة اللازمة لتطبيق النظام يمكن تذليلها من خلال الاستعانة بالخبراء المتخصصين من خارج الشركة وعقد الندوات والدورات التدريبية للقائمين على تطبيق النظام . أما بالنسبة لمشكلة « نظرة » الإدارة الوسطى للميزانيات التقديرية فإنه يمكن التغلب عليها من خلال شرح المنافع التي سوف تعود على الشركة نتيجة تطبيق النظام ، ويمكن ضرب الأمثلة بشركات نجحت ودعمت أقدامها في السوق من خلال التخطيط الناجح والرقابة المثمرة باستخدام الميزانيات التقديرية .

وأخيراً فإن مشكلة عدم وجود قسم تخصص للميزانيات التقديرية سوف تحل إذا نجحنا في حل المشاكل السابقة . فإذا اقتنعت الإدارة بجدوى نظام الميزانيات التقديرية وضرورة استخدامه بوعي وفهم في ممارسة وظائفها المختلفة وتوافرت المعلومات اللازمة لتطبيقه فإنها لن تمانع غالباً في إنشاء قسم متخصص للميزانيات التقديرية يتولى الإشراف على أعداد تلك الميزانيات ومتابعة تنفيذها وتقييم نتائج التنفيذ .

ومن دراستنا للجهة التي قامت بتصميم نظم الميزانيات التقديرية في الشركات الصناعية الكويتية حصلنا على النتائج الموضحة بالجدول رقم (٨) .

جدول رقم (٨)
الجهات التي صممت نظم الميزانيات التقديرية في شركات البحث

الجهة التي قامت بتصميم النظام	عدد الشركات	النسبة المئوية
الإدارة المالية بالشركة	٣	٢٧.٥ ٪
خبراء استدعيتهم الشركة من داخل البلاد	٢	٢٥ ٪
الإدارة المالية بالشركة مع خبراء من داخل البلاد	٢	٢٥ ٪
نقل النظام من شركة أخرى شبيهة مع إجراء تعديلات فيه .	١	٨.٥ ٪

ولقد اتضح لنا من الدراسة الميدانية ان الشركة التي نقلت النظام من شركة أخرى شبيهة مع اجراء تعديلات فيه تطبيق النظام منذ عام ١٩٥٠ وكانت خاضعة للسيطرة الاجنبية وقت ذلك مما يجعل استخدام هذا الاسلوب ملائها حينذاك ، أما الشركات التي صممت النظام بواسطة الادارة المالية او بواسطة خبراء من الداخل فانها قد ادخلت النظام في السنوات الثلاث الاخيرة فقط . يضاف لذلك ان الاستعانة بالخبراء تم بدرجات متفاوتة في ٥٠ ٪ من الشركات ، وهذا مؤشر الى نقص الخبرات ذات المستوى في الادارة المالية .

وعموما يمكن القول ان تحديد الجهة التي تقوم بتصميم نظام الميزانيات التقديرية يتوقف على ظروف كل شركة ولا يمكن وضع قاعدة عامة او مبدأ في هذا المجال ، فاذا توافرت لدى الادارة المالية بالشركة الامكانيات البشرية المؤهلة التي يمكنها تصميم نظام متكامل للميزانيات التقديرية فانه يمكنها تولي مهمة انشاء النظام والاشراف على تنفيذه ، أما اذا كان هناك نقص في الكفايات البشرية والكوادر الفنية بالشركة فانه يمكن الاستعانة بخبراء من خارج الشركة (وهو الافضل) أو الاستعانة بالنظم التي طبقتها شركات شبيهة مع تعديلها لتناسب مع ظروف وامكانيات الشركة موضع التطبيق .

من العرض السابق يتضح لنا ان الفرض الاول في البحث ، والذي يقضي بان الشركات الصناعية بالكويت يوجد بها نظم للميزانيات التقديرية — يعتبر فرضا صحيحا بشكل جزئي ، اذ ان نسبة كبيرة من تلك الشركات ليس بها نظم ، كما ان هناك بعض الشركات التي عبرت عن عدم رضاها عن الانظمة المطبقة بها .

الفرض الثاني : ان نظم الميزانيات التقديرية المطبقة في الشركات الصناعية الكويتية تتمشى مع الاصول العلمية للميزانيات التقديرية المعروفة في الفكر المحاسبي .

اثبتت نتائج الدراسة الميدانية تأييدا جزئيا لهذا الفرض ، ويتضح ذلك من خلال مناقشة وتحليل الاركان التالية للنظام :

١ — لجنة اعداد الميزانيات التقديرية .

٢ — الفروض الاساسية للنظام .

- ٣ — الميزانية التقديرية للمبيعات .
- ٤ — الميزانية التقديرية للإنتاج .
- ٥ — الميزانية التقديرية لاحتياجات الإنتاج من الخامات .
- ٦ — الميزانية التقديرية للمشتريات .
- ٧ — الميزانية التقديرية للأجور المباشرة .
- ٨ — الميزانية التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة .
- ٩ — الميزانية التقديرية لتكاليف التسويق .
- ١٠ — الميزانية التقديرية للمقبوضات والمدفوعات .

١ — لجنة اعداد الميزانيات التقديرية :

تبين من الدراسة الميدانية ان ٦٢ر٥ ٪ من الشركات لا تشكل لجنة لاعداد الميزانية التقديرية، في حين ان ٣٧ر٥ ٪ فقط من الشركات تقوم بتشكيل لجان . وربما يرجع السبب في عدم تكوين اللجان الى نقص الكفايات المؤهلة بالإضافة الى نقص الوعي بالنظام .

وبالطبع فانه من الافضل تشكيل لجنة بكل شركة تتولى اعداد الميزانيات التقديرية على أن يرأسها المدير العام او عضو مجلس الادارة ، وتمثل فيها الادارات المعنية مثل الادارة المالية وادارة الإنتاج وادارة المبيعات وادارة المشتريات وادارة المخازن ، نظرا لما يحقته ذلك من التنسيق في اعداد الميزانيات المختلفة . ويفضل أن يكون لتلك اللجنة اختصاصات محددة مسبقا حتى يكون هناك حد أدنى من الثبات في تطبيق سياسات المنشأة فيما يختص بطرق الاعداد .

٢ — الفروض الأساسية للنظام :

تدل نتائج الدراسة الميدانية على أن الشركات تضع من الفروض الأساسية Basic Assumptions ما يتلاءم معها ، وقد وجد ان الفروض الخاصة بسياسة الدولة تلائم بعض الشركات ولا تتلاءم مع البعض الآخر ، في حين ان الفروض الخاصة بسياسات الشركة تتواجد في جميع الشركات وان كانت تلك الفروض ذاتها تختلف من شركة لاخرى حسب ظروف وطبيعة نشاط كل شركة . وقد اشارت

الدراسة الميدانية (٤٢) أيضا الى ان نسبة ضئيلة (٣٧ر٥٪) من الشركات تعيد النظر في التقديرات في حالة حدوث تغير جوهري في الفروض الاساسية التي اعدت على اساسها تلك التقديرات .

وعموما يمكن ان يقال ان عملية تحديد الفروض الاساسية تعتبر نقطة البداية في اعداد الميزانيات التقديرية ، حيث ان التقديرات يتم وضعها طبقا لما يتم تحديده من فروض . وقد تتصل الفروض بالسياسات العامة للدولة مثل سياسات تسعير الدولة للمنتجات والاجور والجمارك . كما ان بعض الفروض قد يرتبط بالاسعار العالمية نظرا لتأثير ذلك على ما تعده الشركة من تقديرات . وقد ترتبط بعض الفروض بسياسات المنافسين مثل افتراض ان منافسا معيناً لن يغير شكل المنتج الخاص به في العام القادم ، وافتراض اتباع المنافس لسياسة اعلانية معينة . وقد تتعلق بعض الفروض بسياسات الشركة ذاتها مثل افتراض ان الشركة لا تحبذ سياسة الاقتراض وافتراض ان الشركة تفضل تشغيل العاملين بها وقتاً اضافياً عن توظيف عاملين جدد .

ولا يفوتنا ان نذكر ان عدم اعادة النظر في التقديرات في حالة وجود تغير جوهري في الفروض التي بنيت عليها يقلل من فاعلية الميزانيات التقديرية في الرقابة وتقييم الاداء نظرا لان قياس الكفاية في التشغيل يجب ان يتم في ضوء معايير تعكس الظروف التي صاحبت التنفيذ الفعلي ، وذلك يستلزم تعديل التقديرات في حالة حدوث تغير جوهري في الفروض .

٣ - الميزانية التقديرية للمبيعات :

اوضحت نتائج الدراسة الميدانية ان ٦٢ر٥ ٪ من الشركات تعد تقديرات المبيعات أولا ، يلي ذلك تقديرات الانتاج في حين ان ١٢ر٥ ٪ من الشركات تعد تقديرات الانتاج أولا ، يلي ذلك تقديرات المبيعات ، ولا تقدر ٢٥ ٪ من الشركات المبيعات نظرا لصعوبة التنبؤ بها، وتكتفي بتقدير الانتاج فقط .

(٤٢) أنظر سؤال رقم ٦٤ في الاستقصاء (أ) .

ويمكن القول ان طبيعة النشاط والموقف التسويقي للمنتجات هما العنصران اللذان يتحكمان في نوع الميزانية التقديرية التي تعد أولا: ميزانية المبيعات ام ميزانية الانتاج . فاذا لم تكن هناك اية مشاكل في تسويق المنتجات فان العامل المتحكم في اعداد الميزانية التقديرية في هذه الحالة هو كمية الانتاج، حيث ان اية كمية يمكن توزيعها دون صعوبات كبيرة ، ولذلك فان الميزانية التقديرية للانتاج تكون البداية العملية لاعداد الميزانيات التقديرية ، اذ يتم التنبؤ بكمية الانتاج طبقا للطاقت المتاحة ، مع الاخذ في الاعتبار انتاج اقصى كمية تتمشى مع تحقيق اقصى الارباح وخفض التكاليف الى ادنى حد ممكن . اما اذا كان تسويق المنتجات تعترضه بعض الصعوبات والمستهلك هو سيد السوق ، فان المبيعات يتم التنبؤ بها اولا ، على ان يلي ذلك تقدير كمية الانتاج بعد اخذ مستويات المخزون من الانتاج التام في الاعتبار .

وبدراسة الاساليب التي تستخدمها الشركات الكويتية في التنبؤ بالمبيعات تبين ان معظم الاساليب المستخدمة تعتمد على الارقام الفعلية الماضية باستخدام المتوسطات او بتعديل بيانات الماضي وازضافة نسبة نمو . ووجد ان بعض الشركات تعتمد في التنبؤ على البيانات التي تصدرها الدولة فيما يتعلق بالمشروعات وأوجه الانفاق الحكومي في الفترة المالية المقبلة .

ويرى الباحثان ان التنبؤ بالمبيعات يجب ان يعتمد على البيانات المستقبلية اكثر من اعتماده على بيانات الماضي ، حيث لا يجب ان يكون التنبؤ وفقا للماضي فقط كما تفعل ذلك نسبة كبيرة من الشركات الكويتية ، نظرا لان ظروف الماضي ليست بالضرورة تكون معبرة تعبرا دقيقا عما سيحدث في المستقبل . وفي حالة الاعتماد على البيانات الماضية للتنبؤ فانه من المفضل استخدام الاساليب الاحصائية المتقدمة مثل تحليل السلاسل الزمنية متى توافرت شروط التطبيق حيث ان تحليل السلاسل الزمنية يعتمد على عدة ارقام فعلية متصلة ، مما يؤدي الى تكوين صورة افضل عن الاتجاه العام لمبيعات الشركة . وفي نفس الوقت يمكن تعديل التنبؤات الناتجة عن تحليل السلاسل الزمنية لتأخذ في الاعتبار التغيرات الموسمية بالاضافة الى الاتجاه العام .

ويعتقد الباحثان ان ٦٢٫٥ ٪ من الشركات الكويتية المشتركة في البحث يمكنها استخدام اسلوب تحليل السلاسل الزمنية في التنبؤ

بالمبيعات اذا ما تلائم مع ظروف الشركات حيث ان تلك الشركات تزاوّل نشاطها منذ أكثر من عشر سنوات مضت ، ومن المفروض ان تكون لديها ارقام فعلية عن المبيعات تؤدي الى تكوين سلسلة زمنية .

وربما يرجع عدم استخدام اسلوب تحليل السلاسل الزمنية في الشركات المذكورة الى عدم الملم القائمين على شؤون الميزانيات التقديرية بهذا الاسلوب ، بالاضافة الى ان الاساليب التي يتبعونها اكثر بساطة ، ولكنها في الواقع اقل فاعلية في التنبؤ .

وبدراسة طرق تبويب الميزانيات التقديرية للمبيعات تبين ان اغلبيّة الشركات (بنسبة ٦٧ ٪) التي تعد هذه الميزانية تقوم بتبويبها حسب المنتجات ومناطق التوزيع والفترة الزمنية (ربع سنوية) في حين ان ٣٣ ٪ من الشركات تقوم بتبويبها حسب المنتجات فقط .

ويرى الباحثان ان اتجاه أغلب الشركات الكويتية الى تحليل تقديرات المبيعات حسب المنتجات ومناطق التوزيع والفترات الزمنية يتمشى مع الاصول العلمية لاعداد الميزانيات التقديرية ، حيث ان تلك التبويبات تيسر عملية المتابعة ، وتمكن من زيادة فاعلية الرقابة على التنفيذ .

ونظرا لان احدى طرق اعداد تقديرات المبيعات يتطلب ان يبدي رجال البيع رأيهم في التقديرات ، فقد تناولت الدراسة الميدانية هذا الجانب ، واتضح من ان التطبيق الدائم لهذه الطريقة في ٥٠ ٪ من الشركات التي تعد ميزانية تقديرية للمبيعات ، وتطبيق هذه الطريقة احيانا في ٣٣,٣ ٪ من الشركات ، وعدم التطبيق اطلاقا في ١٦,٧ ٪ من الشركات .

وبدراسة الوسائل التي تتم بها هذه الطريقة في الشركات المختلفة (التي تطبقها) اتضح انها تنحصر في :

١ — تقدير الارقام بمعرفة الادارة المالية وسؤال رجال البيع عن رأيهم .

٢ — سؤال رجال البيع عن رأيهم مع طلب وضعهم تقديرات تسترشد بها الادارة المالية .

٣ — يطلب من رجال البيع وضع ارقام تقديرية قابلة للتعديل .

والمشكلة هنا أن بعض المديرين الماليين في الشركات التي يشارك فيها رجال البيع والتسويق في تقدير المبيعات يعتقدون أن تقديرات رجال البيع متحيزة وغير واقعية .

٤ - الميزانية التقديرية للانتاج :

بتشخيص الميزانية التقديرية للانتاج في شركات الصناعة الكويتية اتضح أن ٦٢ر٥ ٪ من الشركات تحدد رقم الانتاج المنتظر طبقا لكمية المبيعات المتوقعة بعد تعديلها بمستويات المخزون، في حين أن ٣٧ر٥ ٪ من الشركات تحدد رقم الانتاج المتوقع طبقا للطاقة المتاحة ، مع الأخذ في الاعتبار عوامل أخرى تتمثل في رغبات الادارة العليا وسياسة الدولة .

وتتفق النتيجة السابقة مع الاجابة على التساؤل الخاص بأي الميزانيات التقديرية يعد أولا : الميزانية التقديرية للانتاج ام الميزانية التقديرية للمبيعات ؟ اذ تبين كما سبق ان ذكرنا ان ٦٢ر٥ ٪ من الشركات تعد تقديرات المبيعات أولا ، نظرا لان المبيعات هي العامل المتحكم ، ولذلك فمن الطبيعي ان تعد تقديرات الانتاج على ضوء ما أسفرت عنه تقديرات المبيعات والمخزون من الانتاج التام . اما بالنسبة للشركات الأخرى (٣٧ر٥ ٪) فانه من الطبيعي ان تعد تقديرات الانتاج طبقا للطاقة المتاحة اساسا دون الأخذ في الاعتبار تقديرات المبيعات ، نظرا لان كل ما تنتجه هذه الشركات يمكن تسويقه دون صعوبات .

وقد اوضحت أيضا نتائج الدراسة الميدانية ان خطة الانتاج السنوية التي تتضمنها الميزانية التقديرية توزع الى : خطط ربع سنوية في ٥٠ ٪ من الشركات ، وخطط شهرية في ٢٥ ٪ من الشركات ، وتظل الخطة سنوية دون توزيع فترى في ٢٥ ٪ من الشركات . ويعد هذا انعكاسا لمدى حاجة هذه الشركات الى بيانات فترية لاستخدامها في الأغراض الادارية بصفة عامة والرقابية بصفة خاصة .

ان نتائج الدراسة الميدانية السابقة تعد انعكاسا لما هو معروف في الفكر المحاسبي ، حيث انه من المتعارف عليه أن خطة الانتاج يمكن ان تحدد على اساس كميات المبيعات المنتظرة بعد تسويتها بالمخزون

من المنتجات التامة . ويتبع هذا الاسلوب نظرا لما يحققه من تنسيق بين المبيعات والانتاج ذلك التنسيق الذي يمكن ان يحدث تغييره آثارا ضارة مثل تراكم المخزون من المنتجات التامة دون تصريف ، وما يترتب على ذلك من تعطيل وتجميد لاموال المشروع بالاضافة الى احتمال تلف المنتجات المخزونة وتغيير مواصفاتها . يضاف لذلك ان عدم مراعاة التنسيق بين الانتاج والمبيعات قد ينتج عنه عدم تلبية طلبات العملاء في الوقت المناسب .

وقد تحدد خطة الانتاج حسب الطاقة المتاحة واعتبارات أخرى منها سياسات الادارة العليا التي تؤثر في تحديد مستويات المخزون ، والاسلوب الذي يتبع في الانتاج على مدار السنة وخاصة في احوال التغيرات الموسمية ، والاضافات الرأسالية ، وتوزيع الانتاج بين المصانع المختلفة .

ولا تقتصر خطة الانتاج على تحديد رقم الانتاج الكلي من كل منتج ، بل تشمل ايضا توزيع الانتاج المستهدف بين المصانع المختلفة Multi - Plants Situation والفترات الزمنية المختلفة . ويمكن تحديد نصيب كل مصنع وكل فترة من الانتاج بوسائل تتدرج في الصعوبة من التوزيع الحكمي المبسط الى حالة استخدام الاساليب الرياضية ونماذج بحوث العمليات مع الاستعانة بالحاسبات الالكترونية .

ويرى الباحثان ضرورة تحديد خطة الانتاج السنوية الكلية وتوزيعها بين المصانع والفترات المختلفة للسنة باستخدام الاساليب الرياضية الحديثة (مثل البرمجة الخطية) التي تأخذ في الاعتبار تعدد وتفاعل المتغيرات المستقلة التي تؤثر على خطة الانتاج ، اذ ان خطة الانتاج متغير تابع يعتمد على عدة متغيرات مستقلة مثل كمية المبيعات والطاقة المتاحة ومعدلات استخدام الخامات وساعات العمل المباشر اللازمة لوحدة المنتج والموارد المتاحة وسياسات المخزون (٤٣) . ويستند هذا الرأي الى أن الشركات التي شملتها الدراسة ذات أحجام كبيرة نسبيا ومتعددة الأنشطة ولديها حجم عمالة كبير بالاضافة الى توافر امكانية استخدام الحاسبات الالكترونية في الكويت بصفة عامة.

(٤٣) لمزيد من التفاصيل حول كيفية تحديد خطة الانتاج المثل باستخدام الأساليب الحديثة

V. Jääskeläinen , oR.cit.

أنظر على سبيل المثال :

٥ - الميزانية التقديرية لاحتياجات الانتاج من الخامات :

بعد اعداد الميزانية التقديرية للانتاج والتعرف على خطة الانتاج يتم عمل الميزانية التقديرية لاحتياجات الانتاج من الخامات بهدف تحديد كميات المواد الخام اللازمة لانجاز الخطط المستهدفة . ويستلزم الامر وجود معدلات معيارية Standard Rates تتضمن تحديد الكميات اللازمة للانتاج وحدة منتج من كل مادة من المواد الخام المختلفة . وبدراسة ذلك ميدانيا تبين ان ٧٥ ٪ من الشركات توجد بها تلك المعدلات المعيارية ، في حين ان ٢٥ ٪ من الشركات لا تستخدم مثل هذه المعدلات وتعتمد على الاجتهاد في التقدير . ولقد اتضح ان المعدلات المعيارية تحدد في ٦٧ ٪ من الشركات بمعرفة ادارة التخطيط ومراقبة الانتاج ، في حين ان ٣٣ ٪ من الشركات تحدد المعدلات بواسطة الاقسام الانتاجية .

وغني عن البيان ان عدم وجود معدلات معيارية مدروسة لاحتياجات الانتاج من المواد يؤثر تأثيرا ضارا بكفاية الاداء في الوحدات الانتاجية المختلفة ، حيث يمكن ان تتضمن تقديرات المعاملات الفنية للانتاج عناصر الاسراف والتحيز بشقيه المتعمد وغير المتعمد . لذلك يرى الباحثان اهمية قيام الشركات باجراء الدراسات العلمية والعملية لتكوين هذه المعدلات . ومن المفضل ان تكون الجهة المسؤولة عن تحديد المعايير مستقلة تماما عن جهة التنفيذ (الانتاج) ، وبالتالي فان الادارة التي يمكن ان تسند اليها هذه المهمة هي في رأي الباحثين ادارة التخطيط ومراقبة الانتاج ، ولا مانع من اشترك الاقسام الانتاجية في مراحل تكوين المعايير .

٦ - الميزانية التقديرية للمشتريات :

بدراسة الميزانية التقديرية للمشتريات في الشركات المشتركة في البحث تبين لنا ان الشركات الصناعية الكويتية تطبق اكثر من مدخل لاعداد تلك الميزانية ، فقد وجد ان ٧٥ ٪ من الشركات تعد تلك الميزانية على اساس الوفاء بخطة الانتاج بعد تعديلها بمستويات المخزون ، في حين ان ١٢٥ ٪ من الشركات لا تأخذ مستويات المخزون في الاعتبار عند اعداد تلك الميزانية نظرا لان طبيعة النشاط لا تستدعي ذلك ، وقد لوحظ عدم وجود ميزانية تقديرية للمشتريات في ١٢٥ ٪ من الشركات .

وبتشخيص محتوى الميزانية التقديرية للمشتريات وجد أن اغلبيه الشركات (بنسبة ٨٥٧١ ٪) تدرج كافة مستلزمات الانتاج من المواد المباشرة وغير المباشرة في تلك الميزانية ، في حين أن باقي الشركات تقصر ميزانية المشتريات على مستلزمات الانتاج من المواد المباشرة .

واتضح من الدراسة أيضا أن هناك اختلافا بين الشركات في درجة التفصيل للميزانيات التقديرية للمشتريات من حيث البعد الزمني . فنجد أن ٢٨٥٧ ٪ من الشركات تعد الميزانية على أساس شهري ، ومثل هذه النسبة من الشركات تعدها على أساس ربع سنوي ، في حين أن ١٤٢٩ ٪ من الشركات تعدها على أساس نصف سنوي ، وأخيرا فإن هناك ٢٨٥٧ ٪ من الشركات تترك الميزانية التقديرية للمشتريات على أساس سنوي .

ويتفق هذا التقسيم الفتري مع طبيعة واحتياجات الشركات من البيانات ، والذي لا يوافق عليه الباحثان أن تترك خطة المشتريات السنوية دون تجزئة على فترات ، ولا سيما أن هذه الشركات تعد ميزانية تقديرية للتدفقات النقدية مما يستلزم عادة تقدير المدفوعات النقدية للمشتريات على أساس شهري . يضاف لذلك أن التبويب الفتري يساعد على زيادة فاعلية النواحي الرقابية على نشاط الشراء .

وتعليقا على حالة الشركة التي لا تقوم باعداد ميزانية تقديرية لمشترياتها فقد اتضح من البحث والدراسة أن طبيعة نشاط هذه الشركة لا يتطلب اعداد مثل هذه الميزانية حيث يتم استخراج المواد الخام اللازمة لها من باطن الارض . والذي يود الباحثان التوصية به في هذا الشأن هو ضرورة اعداد تلك الميزانية لمشتريات المواد غير المباشرة .

٧ - الميزانية التقديرية للاجور المباشرة :

بدراسة الميزانية التقديرية للاجور المباشرة في شركات الصناعة الكويتية المشتركة في البحث اتضح انها تعد في كافة الشركات وهو ما تؤيده لمثبيه مع الاصول العلمية التي تقضي بأن تخطيط تكاليف العمالة يعد أمرا ضروريا ، وخاصة اذا كانت الاجور تشكل نسبة جوهرية من التكاليف الكلية ، كما ان وجود تخطيط جيد يتضمن احتياجات الانشطة الحالية والمستقبلية من العمالة من مختلف التخصصات يساعد كثيرا

ادارة الامراد في القيام بمهامها بكفاية ، كما يساعد الادارة المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية اللازمة وخاصة اذا كانت تكلفة العمالة تشكل عنصرا جوهريا في هذه التدفقات . يضاف لذلك ان تخطيط تكاليف العمالة يساعد الادارة في بعض القرارات الهامة وخاصة في التفاوض مع النقابات العمالية .

الا انه بدراسة كيفية الاعداد اتضح ان ٥٠ ٪ من الشركات هي التي تستخدم معدلات معيارية تتمثل في تحديد ساعات العمل المباشر التي يجب ان يستغرقها انتاج وحدة منتج في مراحل الانتاج المختلفة ، في حين ان باقي الشركات لا تستخدم تلك المعدلات وتجتهد في التقدير نظرا لعدم وجود نظام للتكاليف المعيارية بها . وقد اوضحت الدراسة الميدانية ايضا ان المعدلات المعيارية لساعات العمل المباشر يتم وضعها بواسطة ادارة الانتاج .

وغني عن البيان ان استخدام المعدلات المعيارية في اعداد الميزانية التقديرية للاجور امر جوهري لفاعلية الرقابة ، ولذلك فاننا نوصي كافة الشركات الصناعية بمحاولة وضع المعايير اللازمة لاعداد هذه الميزانية ، على ان يتم ذلك بقدر الامكان بواسطة ادارة التخطيط ومراقبة الانتاج لضمان عدم التحيز في المعيار .

٨ - الميزانية التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة :

بتشخيص الواقع العملي للميزانيات التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة في شركات الصناعة الكويتية المشتركة في البحث اتضح لنا ما يلي :

١ - ان ٣٧٥ ٪ من الشركات تعد الميزانية التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة لكل مركز تكلفة على حدة ، في حين ان اغلبيية الشركات (٦٢٥ ٪) تعد تلك الميزانية على مستوى المصنع ككل دون تقسيمها حسب مراكز التكلفة .

ب - تعد الميزانية التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة لمستوى واحد متوقع من النشاط (الميزانية التقديرية الثابتة) في اغلبيية الشركات (بنسبة ٧٥ ٪) في حين ان نسبة قليلة تبلغ ٢٥ ٪ فقط من الشركات تعد الميزانية لعدة مستويات متوقعة من النشاط (الميزانية التقديرية المرنة) .

ج - تقوم ٥٠ ٪ من الشركات بتبويب الميزانية التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة الى بنود متغيرة وأخرى ثابتة في حين أن باقي الشركات لا تتبع أي تبويب .

من العرض السابق يتضح لنا عدم تمثلي الميزانية التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة مع ما تقضي به الاصول العلمية. ولذلك يرى الباحثان ضرورة الاستفادة من نظرية مراكز التكلفة عند اعداد تقديرات التكاليف الصناعية غير المباشرة ، نظرا لان ذلك يسهل عملية التقدير من خلال الربط بين بند التكلفة ومركز التكلفة ، ويؤدي الى زيادة درجة الدقة في التقديرات . ومن جهة أخرى فان اعداد الميزانية التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة يجب ان يستخدم فيه تحديد عدة مستويات من النشاط المحتمل تحقيقه حتى تكتسب تلك الميزانية صفة المرونة . وهذا من شأنه أن يساعد في عملية المتابعة والرقابة والتي تتم على اساس مقارنة المستوى الفعلي بما يقابله من المستوى التقديري ، وخاصة ان الشركات تعمل في ظروف تتسم بعدم التأكد .

وأخيرا فان تبويب بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة على اساس العلاقة بحجم النشاط - في اطار الطاقة القصوى - يساعد في التنبؤ بعناصر التكاليف ، ويمكن من التمييز بين معدلات التحميل للبنود المتغيرة والبنود الثابتة ، مما يساعد في تحليل الانحرافات بشكل علمي سليم .

٩ - الميزانية التقديرية لتكاليف التسويق :

اتضح لنا من دراسة الميزانيات التقديرية لتكاليف التسويق في شركات الصناعة الكويتية المشتركة في البحث أن أغلبية الشركات (بنسبة ٨٧ر٥ ٪) تقوم بتقدير تكاليف التسويق وتعد ميزانية تقديرية لها ، في حين أن ١٢ر٥ ٪ من الشركات لا تقوم باعداد تلك الميزانية نظرا لان طبيعة النشاط تقتصر على التنقيب عن النفط وتكريره ونقله دون جهود تسويقية .

وقد اوضحت الدراسة الميدانية ايضا ان اغلبية الشركات التي تعد ميزانية تقديرية لتكاليف التسويق (بنسبة ٥٧ر١٤ ٪) تبويب البنود الى بنود متغيرة (تتأثر بالتغير في حجم المبيعات) وبنود ثابتة (لا تتأثر بالتغير في حجم المبيعات) في اطار الطاقة التسويقية

القصوى ، في حين ان هذا التبويب لا يوجد في باقي الشركات . وبالربط بين تبويب بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة الى متغير وثابت واتباع نفس التبويب بالنسبة لبنود تكاليف التسويق يتضح لنا ان اغلبيّة الشركات التي تجري هذا التبويب فيها يتعلق بالتكاليف الصناعية غير المباشرة تفعل نفس الشيء في تكاليف التسويق . وهذا يشير الى وجود تناسق بين اجزاء النظام .

وبدراسة الاساليب التي تتبع في تقدير بنود تكاليف التسويق تبين ان اغلبيّة الشركات بعينة البحث تعتمد اساسا على الارقام الفعلية (التاريخية) بأشكالها المختلفة . وتتخذ قليلا من الشركات المبيعات التقديرية اساسا للتنبؤ ببعض بنود تكاليف التسويق .

وجدير بالذكر انه قد لوحظ ان هناك اتساقا بين الاسس المستخدمة في تقدير تكاليف التسويق وتلك الاسس المستخدمة في التنبؤ بالمبيعات ، بمعنى ان الشركات التي تستخدم الارقام الفعلية الماضية عند التنبؤ بالمبيعات تتبع اسلوبا مماثلا في تقديرها لتكاليف التسويق .

ومن واقع التحليل السابق يكرر الباحثان اهمية تبويب بنود تكاليف التسويق حسب علاقة البند بحجم المبيعات مع مراعاة اتباع الاسلوب المرن (عدة مستويات) نظرا لما يحققه ذلك من زيادة فاعلية الميزانيات التقديرية في اغراض الرقابة . ومما لا شك فيه ان ربط بنود تكاليف التسويق التقديرية بالهيكل التنظيمي وما يتبعه من تحديد لمراكز المسؤولية ومحاولة اشراك المسؤولين بهذه المراكز في عملية اعداد التقديرات يؤدي ايضا الى زيادة فاعلية الرقابة باستخدام الميزانيات التقديرية .

١٠ - الميزانية التقديرية للمقبوضات والمدفوعات :

بتشخيص الميزانية التقديرية للمقبوضات والمدفوعات النقدية ميدانيا في الشركات المشتركة بالبحث اتضح ما يلي :

١ - تقوم اغلبيّة الشركات (بنسبة ٧٥ ٪) بتقدير التدفقات النقدية بشقيها الداخلة والخارجة في حين ان ٢٥ ٪ من الشركات لا تعد تلك التقديرات . وتستند احدى الشركات التي لا تجري التقدير الى ان الايراد يؤول للدولة ، كما ان الدولة هي التي تقوم بتمويل

المدفوعات النقدية ، اما الشركة الاخرى التي لا تقدر التدفقات النقدية فانها ترجع ذلك الى حداثة تطبيق نظام الميزانيات التقديرية بها .

ب - ان ٢٥ ٪ من اجمالي الشركات يقوم باعداد الميزانية التقديرية للمقبوضات والمدفوعات على اساس شهري ، في حين ان ٣٧ر٥ ٪ من اجمالي الشركات يعد تلك الميزانية على اساس ربع سنوي . ولقد تبين من الدراسة الميدانية ايضا ان ١٢ر٥ ٪ من اجمالي الشركات يعد التدفقات النقدية على اساس متحرك كل شهر ولمدة ستة شهور حيث تقوم الشركة باعداد التقديرات عن الستة شهور القادمة ، وبانقضاء شهر من الشهور الستة تعد تقدير الشهر الآخر وتعيد النظر في تقديرات الشهور الخمسة الاخرى اذا كان قد حدث ما يستدعي اعادة النظر في التقديرات .

ج - ان اهم الاسس التي تتبعها الشركات في تقدير البنود الرئيسية للمقبوضات والمدفوعات يمكن توضيحها بالجدول رقم (٩) يلاحظ من الجدول التالي ان الاسس المستخدمة في تقدير التدفقات النقدية تتمشى مع ما هو معروف في الفكر المحاسبي .

جدول رقم (٩)

اسس تقدير المقبوضات والمدفوعات في شركات البحث

البند	اهم الاسس المستخدمة في التقدير
المتحصلات من العملاء	المبيعات التقديرية ، شروط البيع ، قيمة المبيعات للشهر السابق ، تحليل السنوات السابقة .
ايرادات الاوراق المالية	تواريخ الاستحقاق .
المدفوعات للموردين	المشتريات التقديرية ، شروط الدفع ، مشتريات الشهر السابق .
مشتريات الاصول الثابتة	الميزانية التقديرية للاصول الرأسمالية، دراسة الاحتياجات المتوقعة ، تقدير الادارة .
الارباح الموزعة	تخطيط توزيع الربح ، تقدير الادارة .

ويرى الباحثان ضرورة تواجد الميزانية التقديرية للمقبوضات والمدفوعات في كل شركة حتى يمكن للشركة معرفة الموقف النقدي المنتظر والتعرف على ما اذا كانت الشركة ستحتاج الى مبالغ اضافية لا بد من تدبيرها من البنوك او المقرضين او اية مصادر تمويلية اخرى . يضاف لذلك ان اعداد الميزانية التقديرية للمقبوضات والمدفوعات يوضح درجة توافر النقدية للاستفادة من خصومات الشراء المتاحة وتمويل المشروعات الاستثمارية واستثمار الفوائض النقدية ، كما ان التعرف على الموقف النقدي المنتظر يساعد في تحديد سياسة الائتمان بالاضافة الى تسهيل الاقتراض ، نظرا لان بعض المقرضين يشترطون تقديم تقدير للتدفقات النقدية من قبل الشركة قبل النظر في طلب الاقتراض .

ويعتقد الباحثان ان حصول الدولة على ايرادات الشركة وقيامها بتمويل الالتزامات الخاصة بها ليس مبررا مقنعا لعدم تقدير بنود المقبوضات والمدفوعات ، ومن ثم لا يوافقان على هذا الاتجاه .

ولتحسين درجة فاعلية الميزانية التقديرية للتدفقات النقدية فانه من المفضل تقسيمها الى فترات قصيرة لا تزيد عن شهر حتى يمكن تحقيق الرقابة المستمرة على الموقف النقدي والوقوف على اي عجز يحتمل تواجده في اثناء السنة ، وبطبيعة الحال يجري اعادة النظر في تقديرات التدفقات النقدية اذا ما نشأت ظروف مفاجئة او غير متوقعة لم يسبق اخذها في الاعتبار عند عمل التقديرات الاصلية .

وبانتهاء مناقشة الميزانية التقديرية للمقبوضات والمدفوعات نكون قد قدمنا تشخيصا لاركان نظام الميزانيات التقديرية كما هي مطبقة في شركات الصناعة الكويتية المشتركة في البحث . ومن ذلك التشخيص يتضح ان نظم الميزانيات التقديرية المطبقة لا تتماشى في كثير من الاحوال مع الاصول العلمية للميزانيات التقديرية حيث يمكن توضيح بعض نواحي عدم الاتفاق والتي ظهرت في بعض الشركات فيما يلي :

— عدم التنبؤ السليم للمبيعات .
— عدم وجود معدلات معيارية للخامات المباشرة وساعات العمل المباشر .

— عدم استخدام اسلوب الميزانيات التقديرية المرنه .

— تجاهل تبويب بنود التكاليف حسب علاقة البند بحجم النشاط وحسب مراكز المسؤولية .

— عدم تقدير التدفقات النقدية .

— عدم التوزيع الفتري للميزانيات .

ان أوجه القصور السابقة كما أوضحتها الدراسة الميدانية تشكل الجوانب السلبية لتأييد الفرض الثاني في البحث ، والذي يقضي بأن « نظم الميزانيات التقديرية المطبقة في الشركات الصناعية بالكويت تتمشى مع الاصول العلمية للميزانيات التقديرية المعروفة في الفكر المحاسبي » .

الفرض الثالث : ان البيانات والقوائم التي ينتجها نظام الميزانيات التقديرية تستخدم وبشكل رشيد بواسطة المديرين بالمستويات الادارية المختلفة لاغراض التخطيط وتقييم الاداء والرقابة .

أوضحت نتائج الدراسة الميدانية تأييدا جزئيا لهذا الفرض كما يتضح من المناقشة التالية :

١ — اجمعت الشركات المشتركة في البحث على ان نظم الميزانيات التقديرية المطبقة تستخدم في التخطيط والرقابة ، الا انه بدراسة هيكل ومحتوى التقارير (التي تعتمد على البيانات الناتجة عن تلك النظم) التي تعد الاداة التي تمارس بها الادارة دورها الرقابي اتضح ان هناك قصورا واضحا في استخدام نظم الميزانيات التقديرية في التخطيط والرقابة . وذلك تبعا للدلائل الآتية :

جدول رقم (١٠) وبين

الشركة	اسم التقرير	الجهة التي يرسل لها
(ب)	(١) التدفق النقدي (٢) التسويق	المدير العام المدير العام
°° (ج)	(١) تقرير التسويق (٢) تقرير الانتاج (٣) تقرير العمالة (٤) تقرير النقدية	مجلس الادارة مجلس الادارة مجلس الإدارة مجلس الادارة
(د)	(١) تكاليف الإنتاج (٢) التكاليف الادارية والمواد	قسم مراقبة الإنتاج الشئون الإدارية دائرة المواد دائرة السلامة الشئون الطبية
°° (هـ)	تقرير المركز المالي	مجلس الإدارة
(و)	(١) تقرير المراقبة على مصروفات المراكز (٢) التقرير الاداري الشهري (٣) تقرير الكميات المنتجة (٤) تقرير الملاحظات على التكاليف	رؤساء الدوائر الادارة العليا الادارة العليا الادارة العليا
(ل)	تقرير المركز المالي	مجلس الإدارة
(ط)	تقارير عن التكلفة	الادارة المالية

° رفضت الشركة (أ) اعطاء معلومات عن أنواع التقارير التي تعدها أو محتوياتها .

°° رفضت تلك الشركات الافصاح عن محتويات تقاريرها .

هيكـل التقارير في الشركات *

الهدف من التقرير	محتويات التقرير
ترشيد السياسة المالية	التدفقات التقديرية
دراسة السوق واحتياجاته	التدفقات الفعلية والانحرافات أرقام تقديرية ، أرقام فعلية ، الانحرافات
المتابعة	_____
المتابعة	_____
المتابعة	_____
المتابعة	_____
تحليل الانحرافات	تكاليف كل مركز من مراكز الإنتاج والخدمات التقديرية والفعلية والانحرافات
الرقابة على حجم الانفاق	الانفاق الفعلي لكل دائرة مقارنا بالتقديري والانحرافات إن وجدت
الرقابة والمتابعة	
التخطيط والرقابة	التكلفة التقديرية ، التكلفة الفعلية ، الانحراف .
الرقابة والمتابعة	التكلفة التقديرية ، التكلفة الفعلية ، الانحراف .
المتابعة	التكلفة التقديرية ، التكلفة الفعلية ، الانحراف .
المتابعة	ملاحظات على الانحرافات .
الرقابة والمتابعة	
الرقابة	الأرقام التقديرية الفعلية بالكميات فقط

١ - أن التقارير التي تعدها الشركات التي شملتها الدراسة ينقصها عنصر الشمول كما يتضح من الجدول رقم (١٠) الذي يبين هيكل ومحتوى التقارير في شركات البحث .

ب - تبين من الدراسة الميدانية أن الأرقام الفعلية المحققة تقارن بالأرقام الواردة بالميزانيات التقديرية على أساس شهري في ٢٥ ٪ من الشركات ، وتجري تلك المقارنة كل ثلاثة شهور في ٥٠ ٪ من الشركات ، وتتم سنويا في ١٢٥ ٪ من الشركات ، كما تجري شهريا وربع سنوي في نفس الوقت في ١٢٥ ٪ من الشركات .
وتقضي الأصول العلمية بإجراء المقارنات بين الأرقام الفعلية والأرقام التقديرية على أساس شهري (أو أقل إن أمكن) نظرا لما يحققه ذلك من متابعة مستمرة والوقوف على أسباب أي قصور في الأداء أولا بأول ، مما يزيد من فاعلية الميزانية التقديرية في الرقابة .

ج - أوضحت الدراسة الميدانية أن الانحرافات تحلل إلى الصور الموضحة فيما يلي :

- التحليل حسب المسؤولية عن الانحراف في ٢٥ ٪ من الشركات .
- التحليل حسب أسباب الانحراف في ١٢٥ ٪ من الشركات .
- التحليل حسب موطن حدوث الانحراف في ٢٥ ٪ من الشركات .
- التحليل حسب المسؤولية وأسباب ومواطن الانحراف في ١٢٥ ٪ من الشركات .
- لا يجري أي تحليل للانحرافات في ٢٥ ٪ من الشركات .

وبذلك يتضح لنا أن ٧٥ ٪ من الشركات تحلل الانحرافات طبقا لمداخل مختلفة في حين أن باقي الشركات لا تحلل الانحرافات . وبالتحري عن أسباب عدم التحليل في تلك الشركات اتضح لنا أن السبب يرجع إلى حداثة تطبيق النظام فيها إذ أن عمره لم يتجاوز البستين بعد .

د - تشير الدراسة الميدانية إلى أن ٢٥ ٪ من الشركات لا تتخذ أية إجراءات إدارية لمعالجة القصور في الأداء إذا تبين من تحليل الفروق (بين الميزانيات التقديرية والأرقام الفعلية) أن أسبابها مرجعها القصور في الأداء ، في حين أن ٧٥ ٪ من الشركات تتخذ الإجراءات المصححة اللازمة بناء على ما يسفر عنه التحليل .

وتتفق تلك النتيجة مع ما توضح في البند (ج) من حيث انه اذا كانت الشركة لا تحلل الانحرافات فانها لن تستطيع تشخيص مسبباتها والمسئولية عنها ، وبالتالي لا تستطيع اتخاذ اية اجراءات مصححة . وهذا ما تثبت لنا بالفعل ، حيث ان الشركات التي اجابت بعدم اتخاذها اجراءات مصححة هي التي اجابت بعدم تحليل الانحرافات .

وذلك يقودنا الى التأكيد على أهمية تحليل الانحرافات حتى يمكن اتخاذ الاجراءات المصححة مما قد يؤدي الى عدم تكرار حدوث الانحرافات غير المرغوب فيها مستقبلا .

هـ - تدل نتائج الدراسة الميدانية على أن ٥٠ ٪ من الشركات لا تعيد النظر في الميزانيات التقديرية ، في حين أن باقي الشركات تعيد النظر كنتيجة لحدوث تغير جوهري في الفروض التي أعدت على أساسها ، أو وجود سياسة إدارية تقضي بإعادة النظر في التقديرات كل مدة ، أو حدوث تغييرات تنظيمية داخل الشركة ، أو مزيج من تلك العوامل .

وما يود الباحثان ذكره في هذا المجال أن التمسك بالتقديرات الأصلية بالرغم من عدم صلاحيتها نتيجة لتغير الظروف يقلل من فاعلية الميزانيات التقديرية في الرقابة وتقييم الأداء .

٢ - بدراسة مدى استخدام البيانات الناتجة عن نظم الميزانيات التقديرية في تقييم الأداء (٤٤) اتضح الآتي :

١ - أن ١٢٥ ٪ من الشركات تستخدم أرقام الميزانيات التقديرية كأساس جيد لتقييم أداء الأنشطة ، في حين أن ٧٥ ٪ من الشركات تستخدم عند تقييمها للأداء أرقام الميزانيات التقديرية مع أسس أخرى تتمثل في معيار خفض التكلفة وظروف السوق ونتائج تحليل أسباب الانحرافات ، ولا يجري أي تقييم للأداء في ١٢٥ ٪ من الشركات .

وبذلك يمكن القول أن أرقام الميزانيات التقديرية تستخدم

(٤٤) أنظر الجزء الثاني من البحث حيث تم معالجة الاستخدام المدرك للبيانات المحاسبية في تقييم الأداء .

بدرجات متفاوتة في تقييم اداء الانشطة في اغلب الشركات (بنسبة ٨٧ر٥ ٪) .

ب - اتضح أن كافة الشركات لا تستخدم أرقام الميزانيات التقديرية كأساس وحيد لتقييم اداء المديرين والمشرفين التنفيذيين ، في حين أن ٦٢ر٥ ٪ من الشركات تستخدم عند التقييم الميزانيات بالإضافة الى معايير أخرى تتمثل في خفض التكلفة وظروف السوق والنتائج الفعلية . كما أن ٢٥ ٪ من الشركات لا تستخدم أرقام الميزانيات التقديرية وانما تستخدم معيارا آخر للتقييم يتمثل في خفض التكلفة في الاجل الطويل ، ولا يجري اي تقييم للاداء في ١٢ر٥ ٪ من الشركات .

وبالربط بين البندين (أ) (تقييم اداء الانشطة) و(ب) (تقييم اداء المديرين والمشرفين) يتضح ان نفس الشركة التي لا تجري تقييما لاداء الانشطة لا تفعل ذلك ايضا بالنسبة لاداء المديرين والمشرفين ، كما ان المعايير الأخرى المستخدمة بالإضافة الى ارقام الميزانيات التقديرية تكاد تكون متشابهة في الحالتين ، وهذا قد يعني عدم التمييز بين تقييم اداء النشاط وتقييم اداء القائمين على النشاط .

٣ - تشير الدراسة الميدانية الى أن اغلبية الشركات بنسبة ٨٧ر٥ ٪ بها نظام للحوافز ، في حين لا يوجد هذا النظام في ١٢ر٥ ٪ من الشركات . ويأخذ نظام الحوافز صورة مادية فقط في ٥٠ ٪ من اجمالي الشركات ويتخذ شكل حوافز معنوية فقط في ١٢ر٥ ٪ من اجمالي الشركات ويأخذ شكل حوافز مادية ومعنوية في نفس الوقت في ٢٥ ٪ من اجمالي الشركات .

واتضح أيضا أن المديرين الماليين في ٦٢ر٥ ٪ من الشركات المشتركة في البحث يرون أن هناك علاقة بدرجات متفاوتة من القوة بين تحقيق الاهداف ونظم الحوافز ، بينما لم يلاحظ المديرين الماليون في ٢٥ ٪ من الشركات وجود تلك العلاقة .

من العرض السابق لنتائج الدراسة الميدانية يتضح لنا وجود بعض القصور في استخدام البيانات الناتجة عن نظم الميزانيات التقديرية في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء ، إذ ان نظم التقارير التي تستند الى البيانات التقديرية ينتقصها عنصر الشمول ، حيث أنها لا تشمل كافة أوجه النشاط في معظم الشركات ، كما أن التقارير لا تعد

تبعا لتبويب فكري مناسب ، والانحرافات بين الارقام الفعلية والارقام
المخططة لا تحلل في بعض الشركات .

يضاف لذلك عدم اعادة النظر في بعض الشركات بالرغم من
حدوث كثير من التغييرات الجوهرية في التقديرات مما يقلل من فاعلية
تحليل الانحرافات في تقييم الاداء . وجدير بالذكر انه في حالة حدوث
تغير جوهري في الظروف يجب الاخذ في الاعتبار الفصل بين انحرافات
التنبؤ Forecasting Variances التي تعكس القدرة على التنبؤ بين
انحرافات الكفاية في الاداء Efficiency Variances التي تعكس
القدرة على التشغيل بكفاية ، علما بأن انحرافات التنبؤ تقاس بمقارنة
التقديرات الاصلية بالتقديرات المعدلة Otley أما انحرافات الكفاية
في الاداء فانها تقاس نتيجة مقارنة التقديرات المعدلة بالنتائج
الفعلية (٤٥) .

**الفرض الرابع : هناك تأثيرات سلبية للعوامل الداخلية والخارجية
على فاعلية نظم الميزانيات التقديرية للشركات الصناعية بدولة
الكويت .**

اوضحت الدراسة الميدانية تأييدا لهذا الفرض حيث تم
الاستفسار من المديرين الماليين عن رأيهم في مدى فاعلية نظم الميزانيات
التقديرية المطبقة حاليا في شركاتهم وكانت الاجابة أن النظام ينقصه
الفاعلية المطلقة .

(٤٥) لمزيد من التفاصيل حول هذا الموضوع ، انظر على سبيل المثال :

- J.S. Demski, "An Accounting System Structured on a Linear Programming Model", **The Accounting Review**, Vol. XLII, No. 4 October 1967, PP. 701-712.
- J.S. Demski, "Implementation Effects of Alternative Performance measurement Models in a Multivariable Context", **The Accounting Review**, Vol. XLVI, No. 2, April 1971. pp.278 M.M. El-Attar, op. cit.

وقد اتضح ان المديرين الماليين غير راضين بشكل كامل عن فاعلية نظم الميزانيات التقديرية المطبقة في شركاتهم ، اذ ان ٣٧ ٪ من الشركات ترى ان النظام محدود الفاعلية . وبتشخيص المسببات المؤثرة في ضعف الفاعلية اتضح انها تتمثل في المعوقات التالية (٤٦) .

اولا — معوقات خارجية :

- معوقات ترجع اسبابها للسوق المحلية (في ٤٣ ٪ من الشركات) .
- معوقات ترجع اسبابها للنواحي الفنية (في ١٤ ٪ من الشركات) .
- معوقات ترجع اسبابها لتدخل الدولة (في ٢١ ٪ من الشركات) .
- معوقات ترجع اسبابها الى النواحي الثقافية والاجتماعية للبيئة (في ٢١ ٪ من الشركات) .

ثانيا — معوقات داخلية :

- معوقات ترجع الى النواحي التنظيمية بالشركة (في ١٥ ٪ من الشركات) .
- معوقات تتعلق بالنواحي الادارية مثل اقتناع الادارة بالنظام واستراتيجيات الادارة وسياساتها (في ٤٦ ٪ من الشركات) .
- معوقات تتعلق بالنواحي الفنية مثل التنبؤ والمشاكل التكنولوجية في الانتاج (في ٤٦ ٪ من الشركات) .
- معوقات تتعلق بالنواحي السلوكية مثل اتجاهات الاشخاص وتكوين الشغل والعلاقات الاجتماعية المتشابكة (في ١٥ ٪ من الشركات) .
- معوقات اخرى وتتمثل في ضرورة استحداث جهاز للميزانيات التقديرية (في ٨ ٪ من الشركات) .

وبتحليل النتائج السابقة يتضح لنا ان كل الشركات اجمعت على وجود معوقات خارجية وداخلية تعوق فاعلية نظم الميزانيات التقديرية وتحد

(٤٦) يلاحظ أن بعض الشركات قد ذكرت أكثر من معوق في نفس الوقت .

من اعدادها واستخدامها بشكل فعال . وبدراسة المعوقات الخارجية يتضح ان اغلبها يرجع الى السوق المحلية وتدخل الدولة والنواحي الثقافية والاجتماعية للبيئة ، حيث ان اثر تلك العوامل يشكل ٨٥٧٢ ٪ من مجموع المعوقات الخارجية . وبالطبع فان المعوقات الخارجية يصعب على الشركة السيطرة عليها أو التحكم فيها ، كما ان المعوقات الناتجة عن العوامل البيئية لا تزول عادة في الاجل القصير ، وانما يستمر مفعولها حتى تحدث تغيرات في الظروف البيئية التي نجمت عنها تلك المعوقات .

وحيث ان المعوقات الداخلية ترجع لظروف وعوامل تتحكم فيها ادارة المنشأة فانه على الاقل من الناحية النظرية يمكن القضاء عليها بواسطة ادارة المنشأة نفسها .

نتائج دراسة بعض الجوانب السلوكية للنظام

أولا : أنماط استخدام بيانات نظام الميزانيات التقديرية :

دلت نتائج الاجابات على السؤال الاول بقائمة الاستقصاء (ب) على ان معيار «مدى الاهتمام بالجودة» هو أكثر المعايير المستخدمة في تقييم الاداء اولوية ، تلاه في ذلك معيار «مدى الجهد المبذول في الوظيفة» . ثم معيار «مدى ايجابية الاتجاهات» . وكان ترتيب المعايير المستندة الى الارقام المحاسبية الخامس والسادس — فمعيار « تخفيض التكلفة وتحقيق الكفاية في الاداء » جاء ترتيبه الخامس ، ومعيار « الاهتمام والالتزام بتنفيذ الميزانية » وصل الى المرتبة السادسة ، وذلك من بين المعايير الثمانية المستخدمة في تقييم اداء الرؤوسين . والجدول رقم (١١) يبين هذه النتائج .

جدول رقم (١١)
ترتيب أولوية استخدام معايير تقييم الأداء الثمانية

عدد الأفراد الذين اختاروا المعيار	ترتيب المعيار	عدد الأفراد الذين اختاروا المعيار				المعيار
		كأهم أول معيار في ثلاثة	كثاني معيار من الثلاثة	كثالث معيار من الثلاثة	كمعيار من بين الثلاثة	
٤٤	الثامن	٢	١	٥	٨	- مدى التعاون مع الزملاء .
٣٢	الخامس	٧	٨	٥	٢٠	- تخفيض التكلفة وتحقيق الكفاءة .
٤٠	السابع	٦	١	٥	١٢	- التفاهم مع الرئيس
٢٥	الثاني	١٣	٨	٦	٢٧	- مدى الجهد المبذول في الوظيفة .
٢٢	الأول	١١	١٥	٤	٣٠	- مدى الاهتمام بالجودة .
٣٦	السادس	٤	٥	٧	١٦	- مدى الاهتمام بتنفيذ الميزانية ..
٣١	الثالث	٤	١٠	٧	٢١	- مدى إيجابية الانجاعات .
٣١	الثالث	٥	٤	١٢	٢١	- المقدرة في التعامل مع المرونتين

وتعتبر هذه النتائج مؤشرا واضحا على عدم الاهتمام باستخدام البيانات المحاسبية في تقييم الاداء عموما . كما يلاحظ ان الميزانية التقديرية لم تعامل كهدف في حد ذاتها فيعمل الرؤوسون لتحقيقه . فقد تبين ان ترتيب هذا المعيار جاء بعيدا عن أهم ثلاثة معايير يستخدمها الرؤساء في تقييم اداء الرؤوسين . وهذه النتيجة تتفق الى حد كبير مع ملاحظات الباحثين اثناء الزيارة الميدانية لهذه الشركات .

واذا نظرنا الى الترتيب الجزئي (ترتيب الثلاثة الاول) للمعايير فاننا نلاحظ ان معيار « تخفيض التكلفة » قد احتل المركز الثالث في الترتيب (انظر العمود الاول بالجدول (١١)) كأهم اول معيار ، بينما حصل معيار « الاهتمام بتنفيذ الميزانية » على الترتيب السابع (في نفس العمود) . وبالنسبة لاختيار أهم ثاني معيار فاننا نلاحظ ايضا ان ترتيب معيار « تخفيض التكلفة » هو الثالث مكرر (انظر العمود الثاني بالجدول (١١)) بينما حصل معيار « الاهتمام بتنفيذ الميزانية » على المركز الخامس (في نفس العمود) اي ان معيار تخفيض التكلفة يسبق معيار تنفيذ الميزانية في الاهمية والاولوية . اما بالنسبة لاختيار أهم ثالث معيار فاننا نلاحظ ان معيار « تنفيذ الميزانية » وترتيبه الثالث يسبق معيار « تخفيض التكلفة » الذي احتل الترتيب الخامس . وهذه النتائج في جملتها تشير الى انه « بالرغم من خروج المعايير المحاسبية من دائرة الاهتمام الثلاثية المعيار — فان معيار تخفيض التكلفة له وزن اكبر من معيار « تنفيذ الميزانية » .

ومن جهة اخرى فقد اشارت النتائج الى ان هناك رضا من جانب الرؤوسين عن ترتيب اهمية استخدام معايير تقييم الاداء بالشركات في عينة البحث ، حيث يتضح من الجدول رقم (١٢) ان الرؤوسين قد رتبوا المعايير — تقريبا — بنفس درجات الاهمية التي اعطاها الرؤساء لهذه المعايير .

جدول رقم (١٢)
الترتيب المرغوب لمعايير تقييم الأداء من جانب المرؤسين

عدد الأفراد الذين اختاروا المعيار	ترتيب المعيار من بين الثانية	عدد الأفراد الذين اختاروا المعيار				المعيار
		كأهم أول معيار بين	كأهم ثاني معيار	كأهم ثالث معيار	كيمياري بين ثلاثة	
٤٢	السابع	٣	٢	٥	١٠	- مدى التعاون مع زملاء
٣٥	الخامس	٧	٥	٥	١٧	- تخفيض التكلفة وتحقيق الكفاءة
٤٥	الثامن	٢	٣	٢	٧	- التفاهم مع الرئيس
٢٥	الثاني	١٦	٦	٥	٢٧	- مدى الجهد المبذول في الوظيفة
١٨	الأول	٩	١٥	١٠	٣٤	- مدى الاهتمام بالخدمة
٣٧	السادس	٤	٥	٦	١٥	- مدى الاهتمام بتنفيذ الميزانية
٢٦	الثالث	٧	٨	١١	٢٦	- مدى إيجابية الاتجاهات
٣٢	الرابع	٤	٨	٨	٢٠	- المقدرة في التعامل مع المرؤسين

فلاحظ أن المعايير الثلاثة الأول في درجات الأولوية التي أعطيت للمعايير الثمانية هي على التوالي : معيار مدى الاهتمام بالجودة ، ثم معيار مدى الجهد المبذول في الوظيفة ، وأخيرا معيار « مدى إيجابية الاتجاهات » ، وهي نفس المعايير الثلاثة الموضحة بالجدول السابق رقم (١١) أي أن درجات الأهمية التي يعطيها الرؤساء للمعايير هي نفس الدرجات التي أعطاها المرؤسون للمعايير مع وجود استثناءات قليلة .

وأخيرا فإن الإجابة على السؤال الثالث بقائمة الاستقصاء (ب) يمكن اعتبارها مؤشرا على مدى دقة الاجابات على السؤال الاول . ففي هذا السؤال قام كل مرؤوس بتحديد درجة الأهمية التي يعطيها

كل رئيس الى كل معيار من المعايير الثمانية . والجدول رقم (١٣) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للاجابات على هذا السؤال .

جدول رقم (١٣)

يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعايير تقييم الأداء

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المعيار
٣٩٨١	١٠٠٠	السادس	مدى التعاون مع الزملاء
٤٠٩٦	١٢٨٧	الرابع مكرر	تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاية
٤٠٩٦	١٠١٥	الرابع	التفاهم مع الرئيس
٤٤٦٢	٧٢٧-	الثاني	مدى الجهد المبذول في الوظيفة
٤٦٥٤	٦٥٣-	الأول	مدى الاهتمام بالجودة
٣٥١٩	١٥٤٠	الثامن	مدى الاهتمام بتنفيذ الميزانية
٤١٥٤	١٠٥٥	الثالث	مدى ايجابية الاتجاهات
٣٩٤٢	١٢١١	السابع	المقدرة في التعامل مع الرؤوسين

فمن هذا الجدول نلاحظ أن أهم ثلاثة معايير يستخدمها الرؤساء في تقييم أداء الرؤوسين هي على التوالي : « مدى الاهتمام بالجودة » ثم « مدى الجهد المبذول في الوظيفة » وأخيرا « مدى ايجابية الاتجاهات » . وبلاحظ تطابق ترتيب هذه المعايير مع الترتيب الناتج عن اجابات السؤال الاول مع ان اسلوب السؤال وطريقة الاجابة عليه مختلفتان .

مناقشة نتائج اختبار فروض البحث المتعلقة بأنماط الاستخدام :

تشير النتائج الى تأييد الفرض الخامس المتعلق باستخدام البيانات المحاسبية المنبثقة عن نظم الميزانيات التقديرية في الشركات الكويتية بواسطة الرؤساء في عملية تقييم أداء الرؤوسين .

وبذلك تنطبق نتائج هذا البحث مع نتائج دراسات (٤٧) كل من Otley , Hopwood ولو أن درجة تركيز الاستخدام تختلف في

(٤٧) أنظر في ذلك :

- Hopwood, op. cit.

الدراسة الحالية عن التركيز في الدراسة السابقة التي أجراها Otley حيث أشارت هذه الدراسة الأخيرة إلى أن البيانات المحاسبية تستخدم بكثافة في عمليات تقييم الاداء ، وأن المعايير غير المحاسبية لا يعتمد عليها بنفس درجة الاعتماد على المعايير المحاسبية (٤٨) .

والمناقشات التي تمت مع المسؤولين بالشركات الصناعية الكويتية بعينة البحث تؤكد هذه النتائج ، فلقد أشار كثير من المسؤولين عن نظم الميزانيات التقديرية بالشركات الكويتية إلى أن المسؤولين التنفيذيين لا يستخدمون كثيرا بيانات النظام في عمليات تقييم الاداء . ومن جهة أخرى فقد دلت البيانات المجمعة عن تشخيص نظم الميزانيات التقديرية بالشركات الكويتية عن وجود ثغرات تضعف من قيمة النظام كوسيلة وأداة لتقييم الاداء (٤٩) .

وبالنسبة للفرض السادس والمتعلق باختلاف طرق استخدام بيانات النظام في عمليات تقييم الاداء ، فلقد أعطت النتائج مؤشرا على تأييد هذا الفرض .

فلاحظنا أن بعض الرؤساء يستخدم البيانات المحاسبية مع التركيز على الربحية في الاجل الطويل والعمل على تخفيض التكاليف . والبعض الآخر يستخدم البيانات المحاسبية مع التركيز على مدى توافق أداء المرؤوس مع تنفيذ ما جاء بالميزانية التقديرية ، والبعض الثالث يستخدم البيانات المحاسبية ويركز على كلا الجانبين .

والنمط الذي يركز على تخفيض التكلفة والربحية يماثل النمط الذي أطلق عليه Hopwood « الوعي بالربحية » Profit Concious وأيد وجوده أيضا Otley في دراسته ، وأما النمط الذي يركز على مطابقة الاداء مع الميزانية فإنه يتطابق مع النمط الذي أطلق عليه Hopwood و Otley « التقيد بالميزانية Budget Constrained » . وأخيرا فإن النمط الذي يجمع في التركيز على تخفيض التكلفة مع الالتزام بالميزانية يتفق مع النمط الذي أطلق عليه Budget - Profit في الدراسات السابقة .

— Otley, op. cit.

(٤٨)

— Ibid.,

(٤٩) أنظر الجزء الأول من نتائج البحث

والجدول التالي (رقم ١٤) يوضح عدد الذين ينطبق عليهم أنماط الاستخدام المشار إليها أعلاه في الدراسة الحالية مقارنة بنظائرها في دراسات Hopwood و Otley .

جدول رقم (١٤)

يبين النسبة المئوية لعدد المديرين الذين ينطبق عليها أنماط استخدام المعايير المختلفة لتقييم الأداء

المعايير غير محاسبية	الوعي الربحي مع التقيد بالميزانية	الوعي الربحي	التقيد بالميزانية	
٤٦٪	١٨٪	٢٢٪	١٤٪	الدراسة الحالية بالكويت
٤٤٪	١٦٪	٢٦٪	٢٠٪	دراسة Hopwood (١٩٧٣) بأمريكا
٣٪	٥٦٪	٢٨٪	١٣٪	دراسة Otley (١٩٧٨) بالإنجلترا

وبالنسبة للفرض السابع الخاص بأسبقية ترتيب وأهمية المعايير المحاسبية على غيرها من المعايير غير المحاسبية فإن النتائج تشير إلى عدم تأييد هذا الفرض . فمن الجداول السابقة رقم (١١) ، رقم (١٣) يتضح أن المعايير غير المحاسبية احتلت المراكز الثلاثة الأولى في ترتيب الاستخدام ، ومن حيث الأهمية كذلك . واحتلت المعايير المحاسبية المراكز الخامس والسادس في ترتيب الاستخدام (جدول رقم ١١) ، واحتل معيار تخفيض التكلفة نفس الترتيب (الرابع مكرر) في الأهمية ، بينما تقيّم معيار « التقيد بتنفيذ الميزانية » إلى المركز الثامن في الأهمية (جدول رقم ١٣) . ونتيجة اختبار هذا الفرض متمشية مع النتائج التي سبق مناقشتها أعلاه .

ثانيا : المشاركة في وضع الأرقام التقديرية بالميزانيات التقديرية :

نتناول فيما يلي عرضاً تحليلياً لصور المشاركة المختلفة التي أسفرت عنها الدراسة بالشركات الصناعية الكويتية ، ثم يلي ذلك نتائج اختبار فروض البحث .

١ — توزيع الأدوار في أعداد الميزانيات التقديرية :

أ — أدوار الإدارة التنفيذية :

يعتقد المديرون التنفيذيون بالإدارة الوسطى بالشركات الصناعية

الكويتية أن ادوارهم التي يقومون بها في اعداد تقديرات الميزانيات التقديرية المختلفة بصفة عامة أقل مما يجب ان يساهموا به في عملية الاعداد .

والجدول التالي يبين المتوسط الحسابي للدور الذي يقوم به فعلا المديرون التنفيذيون مقارنة بالدور الذي يرون أنهم يجب ان يقوموا به في اعداد التقديرات المتعلقة بالميزانية التقديرية للإنتاج والميزانية التقديرية للمواد والميزانية التقديرية للعمالة (انظر السؤال رقم ١٦ ورقم ١٧ بقائمة الاستقصاء ب) .

جدول رقم (١٥)

أدوار المديرين التنفيذيين في أعداد الميزانيات التقديرية

بيان	ميزانية الانتاج		ميزانية المسود		ميزانية العمالة	
	الدور الفعلي	ما يجب أن يكون	الدور الفعلي	ما يجب أن يكون	الدور الفعلي	ما يجب أن يكون
المتوسط الحسابي للدور	٢٨٤٦	٣٦٣٥	٣٢٦٩	٣٨٤٦	٣٤٨١	٤٢٥٠
الانحراف المعياري	٢٠١٤	١٨٦٥	١٩١١	١٨٣٠	١٧٨٨	١٣٨٤

رفضت إحدى الشركات اعطاء معلومات عن أنواع التقارير التي تعدها أو محتوياتها .
رفضت تلك الشركات الإفصاح عن محتويات تقاريرها .

وبلاحظ من الجدول السابق أن الدور الفعلي للمديرين في اعداد الميزانيات التقديرية يتمثل في ان اقتراحات الارقام التقديرية المتعلقة بالانتاج في الوحدة التنظيمية تقدم من افراد آخرين ، ويسأل المدير عن رايه في هذه الارقام ويعطى لرايه وزن كبير في التحديد النهائي لهذه الارقام ، بينما يرغب المديرون التنفيذيون أن يكون لهم دور اكبر من ذلك فهم يأملون ان يساهموا بتقديم الاقتراح بالارقام التقديرية لاعداد الميزانيات بمعرفتهم الى جانب الاقتراحات التي تقدم من الاخرين (الرؤساء ورجال الادارة المالية) على ان يؤخذ القرار المتعلق بالارقام النهائية للميزانية جماعيا .

كما يلاحظ أن ارقام المتوسطات للدور اكبر قليلا في ميزانية المواد عنها في ميزانية الانتاج ، وفي ميزانية العمالة اكبر قليلا عنها في

ميزانية المواد ، وينطبق هذا التحليل على الادوار الفعلية والادوار المرغوبة من جانب المديرين التنفيذيين في اعداد الميزانيات .

وبذلك يتضح وبصفة عامة أن المديرين غير راضين عن ادوارهم الحالية في اعداد الميزانيات التقديرية ، ويرغبون في دور أكثر فعالية وتأثيراً ، خاصة فيما يتعلق بتقدير المواد والعمالة لوحدهم التنظيمية المختلفة .

ولقد سئل رجال الادارة المالية المسؤولون عن نظام الميزانيات التقديرية عن الادوار الفعلية التي يقوم بها المديرون التنفيذيون بالادارة الوسطى بالشركة وعن الادوار التي يعتقدون انه يجب ان يقوم بها هؤلاء المديرون ، فكانت اجابات (رجال الادارة المالية) كما يلي :

بالنسبة لميزانية الانتاج فانهم يعتقدون أن الدور الذي يقوم به المديرون التنفيذيون فعلاً يطابق الدور الواجب القيام به من وجهة نظرهم . هذا الدور هو « الاقتراحات بالارقام التقديرية لميزانية الانتاج تقدم بمعرفة المديرين التنفيذيين ، ويتبع هذا استشارات مع الآخرين الذين لهم مصلحة بالعمليات الانتاجية » .

وبالنسبة لدور المديرين التنفيذيين في اعداد الميزانيات التقديرية للمواد والعمالة ، فان رجال الادارة المالية لم يستطيعوا تحديد ماهية هذا الدور على وجه الدقة ، واستطاعوا ان يحددوا ما يجب ان يكون عليه دورهم في اعداد هذه الميزانيات . هذا الدور يتمثل في ان اقتراحات الارقام التقديرية لميزانيات المواد والعمالة تقدم بواسطتهم او بواسطة آخرين (رجال الادارة المالية والفنية) ويؤخذ القرار المتعلق بالارقام النهائية جماعياً (انظر السؤالين رقم ١٢ ، ١٣ بقائمة الاستقصاء ١) .

وبذلك يتفق رجال الادارة المالية والمديرون التنفيذيون على الدور الذي يجب ان يقوم به المديرون التنفيذيون في اعداد الميزانيات التقديرية والذي يأخذ الشكل الجماعي بدلا من سيطرة فئة منهم على عملية الاعداد ووضع ارقام الميزانيات .

ب - ادوار رجال الادارة المالية :

يعتقد المسؤولون بالادارة المالية المسؤولة عن نظم الميزانيات التقديرية بالشركات الصناعية الكويتية (بعينة البحث) ان ادوارهم التي يقومون بها بصفة عامة في وضع الميزانيات التقديرية للانتاج والمواد والعمالة تطابق تلك الادوار التي يرغبون القيام بها في اعداد تلك الميزانيات .

وبذلك يكون هناك رضاء عام من جانبهم عن ادوارهم . فدورهم في ميزانية الانتاج (المتوسط ٣٣) يتمثل في « قيام الآخرين بتقديم الاقتراحات بالارقام التقديرية وسؤالهم عن رأيهم الذي يعطى وزنا كبيرا » ويرغبون في الاحتفاظ بنفس الدور (المتوسط ٣٣) .

اما دورهم الفعلي في ميزانية المواد (المتوسط ٣٦) فهو يميل الى أن يتمثل في الرأي الجماعي اكثر من ميله الى مجرد السؤال عن رأيهم الذي يعطى وزنا كبيرا . ويرغبون ان يميل دورهم (متوسط ٣٣) الى شكل اخذ رأيهم الذي يعطى وزنا كبيرا .

وأخيرا فان دورهم الفعلي فيما يتعلق باعداد الميزانية التقديرية للعمالة (المتوسط ٤٤) يتمثل في الرأي الجماعي . بمعنى ان اقتراحات الميزانية تقدم أحيانا بمعرفتهم وأحيانا بمعرفة آخرين والقرار يؤخذ جماعيا ، ويرغبون في الاحتفاظ بنفس هذا الدور (المتوسط ٣٨) . وبسؤال المديرين التنفيذيين عن الادوار الفعلية التي يقوم بها رجال الادارة المالية والادوار التي يجب أن يقوموا بها في اعداد الميزانيات التقديرية للانتاج والمواد والعمالة اتضح ان المديرين التنفيذيين يعتقدون ان رجال الادارة المالية يقومون بادوار أقل قليلا مما يجب أن تكون . ولكن هناك شبه تطابق بين ما يرغب فيه رجال الادارة المالية من ادوار وبين الادوار التي يرغبها لهم المديرون التنفيذيون .

والجدول التالي رقم (١٦) يبين الادوار التي يقوم بها رجال الادارة المالية كما يدركه المديرون التنفيذيون .

جدول رقم (١٦)

أدوار رجال الادارة المالية في وضع الميزانيات التقديرية كما يراها المديرون التنفيذيون

ميزانية الإنتاج		ميزانية المواد		ميزانية العمالة	
فعلي	ما يجب	فعلي	ما يجب	فعلي	ما يجب
٢٨٨٥	٣٢٦٩	٢٩٨١	٣٢٣١	٣١٩٢	٣٥٩٦
١٨٢٢	١٧٥٠	١٧٢١	١٥٩٢	١٥٩٧	١٤٧٢

المتوسط الحسابي
الانحراف المعياري

فالمديرون التنفيذيون يرون أن الدور الفعلي لرجال الإدارة المالية في وضع الأرقام التقديرية للميزانيات الثلاثة (الانتاج والمواد والعمالة) يتمثل في قيام الآخرين (المديرون وخلافهم) باقتراح الأرقام التقديرية ويسأل رجال الإدارة المالية عن رأيهم الذي يعطى وزنا كبيرا . ويرى أيضا المديرون التنفيذيون أن الدور الذي يجب أن يقوم به رجال الإدارة المالية يتفق مع هذا الدور إلا أنه يميل في ميزانية العمالة إلى الرأي الجماعي ، بمعنى أن تقدم الاقتراحات سواء من آخرين أو منهم والرأي يؤخذ جماعيا .

وبمقارنة المتوسط الحسابي للدور التي يرغبها رجال الإدارة المالية بالمتوسط الحسابي للدور التي يرى المديرون التنفيذيون أن رجال الإدارة يجب أن يقوموا بها نجد أنها متماثلة في الجدول التالي :

جدول رقم (١٧)

مقارنة أدوار رجال الإدارة المالية كما يرغبونها بالأدوار التي يرغبها المديرون التنفيذيون لهم

الانتاج		المواد		العمالة	
ما يرغبه رجال الإدارة المالية	ما يجب أن يكون من زاوية المديرين التنفيذيين	ما يرغبه رجال الإدارة	ما يجب أن يكون من زاوية المديرين	ما يرغبه رجال الإدارة المالية	ما يجب أن يكون من زاوية المديرين التنفيذيين
٣٢٩٠	٣٢٦٩	٣٢٩٠	٣٢٣١	٣٧٥	٣٥٩٦
المتوسط الحسابي					

(٢) درجات التأثير المدركة في تحديد أرقام وأهداف الميزانيات التقديرية :

مقياس (أ) المشاركة :

تم قياس درجات التأثير المدركة بمعرفة الإدارة الوسطى بالشركات الصناعية الكويتية في عمليات تحديد واقرار أهداف وأرقام الميزانيات التقديرية ، وكانت نتائج القياس تشير الى ان هذا المستوى الإداري يتمتع بدرجة لا بأس بها من التأثير في وضع الميزانيات التقديرية ، اذ بلغ المتوسط الحسابي العام (متوسط المتوسطات) للمتغيرات المكونة للمقياس ٣٨٦٥ درجة (الحد الاقصى لدرجات التأثير هي ٥ درجات ، انظر الاسئلة بأرقام ٤ ، ٥ ، ٦ ، ٧ بقائمة الاستقصاء «ب») .

اما النتائج التفصيلية لدرجات التأثير والمشاركة فيمكن تصويرها بالجدول التالي رقم (١٨) .

جدول رقم (١٨)
بيانات تفصيلية عن نتائج مقياس « أ » للمشاركة

المقاييس	رقم السؤال بقائمة الاستقصاء (ب)	المدى النظري للإجابة	المدى الفعلي للإجابة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
التأثير بصفة عامة	٤	٥ - ١	٥ - ١	٣٣٢٧	١٤٥١ر
طلب إبداء الرأي	٥	٥ - ١	٥ - ١	٣٦٥٤	٢٨٢ر
توصيل الأفكار	٦	٥ - ١	٥ - ١	٣٦١٥	١٧٤ر
حضور اجتماعات الميزانية	٧	٥ - ١	٥ - ١	٤٠٠	١٧٤٩ر

مقياس «ب» للمشاركة :

ومن ناحية أخرى فإن درجات التأثير التي يزاولها هذا المستوى الإداري — بالشركات عينة البحث — في تحديد الاهداف التي يتضمنها الميزانيات التقديرية باستخدام مقياس آخر تبلغ ٢٤.٣ درجة (الحد الأقصى لدرجات التأثير هي ٥-١ ، انظر المتغيرات أرقام ٧٦ ، ٩٣ ، ٩٧ ، ١١١ ، ١١٩ بالسؤال رقم (٢١) بقائمة الاستقصاء (ب)) .
والنتائج التفصيلية لدرجات التأثير على تحديد الاهداف بالميزانيات التقديرية يوضحها الجدول التالي رقم (١٩) .

جدول رقم (١٩)

رقم المتغير بالسؤال ٢١ (ب)	المدى النظري للإجابة	المدى الفعلي للإجابة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
٧٦	٥ - ١	٥ - ١	٣٣٤٦	١١٠١
٩٣	٥ - ١	٥ - ١	٣٣٨٥	١١٩١
٩٧	٥ - ١	٥ - ١	٢٥٣٨	١١٩٦
١١١	٥ - ١	٥ - ١	٣٣٤٢	١١٦٢
١١٩	٥ - ١	٥ - ١	٢٥٥٨	١١٧٨

ولقد كانت نتيجة قياس درجة الشعور بشرعية المشاركة في وضع الميزانيات التقديرية بمعرفة الادارة الوسطى بالشركات في عينة البحث هي ٣٦٤١ درجة (الحد الأقصى للمقياس هو ٥ درجات — انظر السؤال رقم ٨ لقائمة الاستقصاء ب) . ومعنى هذا ان هناك شعورا قويا بين أفراد الادارة الوسطى بالشركات الصناعية الكويتية بان لهم الحق في المشاركة في اعداد ووضع الميزانيات التقديرية ، وان عدم قيامهم بالمشاركة الفعلية قد يؤدي الى تولد الشعور بعدم نيلهم حقهم المشروع في المشاركة ، مما قد يكون له تأثير في النهاية على الاداء والروح المعنوية .

(٣) نتيجة اختبار فروض البحث المتعلقة بالمشاركة :

١ — علاقة المشاركة باستخدامات نظام الميزانيات التقديرية : (الفرض الثامن) •

اظهرت النتائج ان هناك تأييدا عاما للفرض الثامن بشقيه أ ، ب اذ تبين ان هناك درجات من الارتباط بين المشاركة (٥٠) والاستخدامات المختلفة وذلك كما هو مبين بالجدول رقم (٢٠) •

جدول رقم (٢٠)
درجات الارتباط^(٥٠) بين المشاركة والاستخدامات

العلاقة	درجة الارتباط
المشاركة أ والاستخدام في التوجيه	٢٦ر
المشاركة ب والاستخدام في التوجيه	٣٨ر
المشاركة أ وتقييم الإنجاز	١٩٥ر
المشاركة ب وتقييم الإنجاز	٩٥ر
المشاركة أ وتقييم الإمكانات	٢٩ر
المشاركة ب وتقييم الإمكانات	٤٢ر
المشاركة أ والاستخدام للمناورة	١١-ر
المشاركة ب والاستخدام للمناورة	١-ر
• الارتباط غير معنوي عند مستوى ٥٪.	

(٥٠) للتمييز بين المقاييس المختلفة للمشاركة — المستخدمة في البحث — سنطلق على مقاييس أ للمشاركة اصطلاح « المشاركة أ » وعلى مقاييس (ب) للمشاركة اصطلاح « المشاركة ب ».

(٥١) أستخدم أسلوب Spearman لإيجاد درجة الارتباط بين المتغيرات .

فالعلاقة بين المشاركة واستخدام الميزانية التقديرية كأداة للتوجيه بواسطة الرؤساء ، علاقة موجبة ومعنوية . فكلما دعا الرؤساء مرؤوسيهـم للمشاركة في نظام الميزانيات التقديرية كلما استخدم الرؤساء النظام في توجيه مرؤوسيهـم لتحقيق الاهداف الموضحة بالميزانيات ، وهذه نتيجة منطقية .

واذا نظرنا الى علاقة المشاركة باستخدام الميزانية التقديرية في عمليات تقييم الانجاز فاننا نجد ان هناك علاقة ولكنها غير معنوية عند مستوى معنوية (٠.٥ P) ولكن المهم ان العلاقة موجبة ، وهذا يعني ان مزيدا من المشاركة يصاحب مزيدا من استخدام الميزانية لتقييم الانجاز وتتفق هذه النتيجة الى حد ما مع المناقشة السابقة المتعلقة باستخدام الميزانيات التقديرية كمعيار من معايير تقييم الاداء والتي اظهرت ان هذا المعيار يمثل المركز السادس في الترتيب والآخر في الاهمية .

وفيما يختص بالعلاقة بين المشاركة وتقييم الامكانيات والانشطة فان العلاقة موجبة وقوية ومعنوية . فعلمية دراسة الانحرافات الناتجة عن التنفيذ ومناقشة هذه الانحرافات مع المرؤوسين واخذها في الاعتبار عند الترقية والعلاوات تعد وجها من اوجه الاستخدام لبيانات النظام من جانب الرؤساء . وتشير النتائج انه كلما سمح الرؤساء للمرؤوسين بدرجات اكبر من المشاركة كان استخدام الرؤساء لبيانات نظام الميزانيات التقديرية اكبر .

واخيرا فان العلاقة بين المشاركة واستخدام الميزانيات التقديرية كأداة للمناورة لتحقيق الاهداف الشخصية هي علاقة سالبة ، وهي تتفق مع الفرض ، ولكن درجات الارتباط غير معنوية عند مستوى ٥ ٪ وبذلك لم يتأيد الفرض الثامن (ب) بنتائج الدراسة الحالية .

(ب) علاقة المشاركة بدرجات الرضا والتوتر الوظيفي (الفرض التاسع) :

تشير نتائج اختبار الفرض التاسع ان درجة التأييد للفرض ليست قوية ولكنها ذات درجة معنوية قريبة من المستوى المقبول .

فالارتباط بين المشاركة (١) وبين الرضا الوظيفي هو ٢٠ ٪ بمستوى معنوية ٧ ٪ ولا توجد علاقة بين المشاركة (١) والتوتر الوظيفي ، ولو

ان اشارة الارتباط بالسالب ، وهذا يؤيد الاتجاه المفترض في العلاقة .
اما درجة الارتباط بين المشاركة (ب) وبين الرضا الوظيفي فلم تختلف
كثيرا عن علاقة المشاركة (ا) بنفس المتغير فهي ٢١ ومستوى المعنوية
٧٪ وعلاقة المشاركة (ب) بالتوتر الوظيفي علاقة سالبة -٢٢ و
(بمستوى معنوية ٦ ٪) .

وبذلك يتضح انه كلما زادت درجة المشاركة زادت درجة
الرضا الوظيفي ولكن بمستوى اقل من زيادة درجات المشاركة ، وانه
كلما زادت درجات المشاركة قلت درجات التوتر الوظيفي ولكن بدرجة
اقل من زيادة درجات المشاركة ، وتتفق هذه النتيجة مع نتائج
الدراسات السابقة (٥٢) .

(ج) علاقة المشاركة بالاتجاهات والمواقف تجاه نظام الميزانيات التقديرية (الفرض العاشر) :

لقد اثبتت نتائج البحث وجود علاقة موجبة بين المشاركة
والاتجاهات الحميدة للأفراد تجاه نظام الميزانيات التقديرية ، ولم يتأيد
الجزء الآخر من الفرض بوجود علاقة سالبة بين المشاركة والاتجاهات
المضادة لنظام الميزانيات التقديرية .

فلقد دلت النتائج بان درجة الارتباط بين الاتجاهات ومواقف
الأفراد الايجابية وبين المشاركة (ا) هي ٢٤ (بمستوى معنوية ٤ ٪)
وأن درجة الارتباط بين هذه الاتجاهات وبين المشاركة (ب) هي ٥٥ ر
(بمستوى معنوية ٠.٠١) وهي علاقة قوية تعني انه كلما ازدادت
درجة مشاركة الفرد في وضع الميزانيات التقديرية كلما ساعد ذلك على
تنمية الاتجاهات الحميدة وكلما كانت مواقفه مؤيدة ومؤازرة للنظام .

بينما اوضحت النتائج أن الارتباط ضعيف بين الاتجاهات السلبية
المضادة لنظام الميزانيات التقديرية ، فهو بدرجة ١٤ ر (بمستوى
معنوية ١٧ ٪) ولا يوجد ارتباط بين هذه الاتجاهات والمشاركة (ب)
فهو ارتباط ضعيف جدا (٠.٤ ر) وتتفق هذه النتائج مع نتائج بعض
الدراسات السابقة بالفكر المحاسبي (٥٣) .

- Hopwood, op. cit. P.144, Kenis, op. cit.,

- Kenis, op. cit.

(٥٢) انظر دراسات

(٥٣)

(د) علاقة المشاركة بالمواقف تجاه الاهداف التي يتضمنها الميزانيات التقديرية (الفرض الحادي عشر) :

أيدت نتائج الدراسة الفرض القائل بوجود علاقة موجبة بين المشاركة وبين الموقف الذي يتبناه الفرد تجاه الاهداف التي تتضمنها الميزانيات التقديرية . فكلما زادت درجة المشاركة في وضع الارقام التقديرية بالميزانيات التقديرية كلما كانت الاهداف المدركة بواسطة الافراد واضحة ومفهومة . فقد كانت نتيجة الارتباط بين الموقف تجاه وضوح الاهداف وبين المشاركة (أ) ٣٦ ر (وبمستوى معنوية ٤ ٪) ، وبينه وبين المشاركة (ب) ٤٥ ر (وبمستوى معنوية واحد في الالف) .

والشق الآخر من الفرض الحادي عشر يتناول العلاقة بين المشاركة والموقف الذي يتبناه الفرد تجاه مدى صعوبة وتحقيق الاهداف التي تتضمنها الميزانيات التقديرية وهي علاقة افترض انها سالبة . وقد أثبتت نتائج الدراسة صحة هذا الافتراض جزئيا . وكانت درجة الارتباط بين تصور صعوبة الاهداف وبين المشاركة (ب) هي بالسالب ٢٥ ر (بمستوى معنوية ٤ ٪) وانه لا يوجد بين صعوبة الاهداف وبين مقياس المشاركة (أ) ارتباط ، وهذه النتيجة منطقية الاهداف ، أما مقياس المشاركة (أ) فانه يميل أكثر الى التعلق بالنواحي العامة والاجرائية لوضع الميزانيات التقديرية ، وقد وجد في دراسته (٥٤) ان الارتباط بين المشاركة وصعوبة الاهداف (—٠.٨٠) وهو ضعيف جدا أو سالب .

(هـ) علاقة المشاركة بالشعور بالضغط في العمل نتيجة استخدام النظام (الفرض الثاني عشر) :

تناول هذا الفرض العلاقة بين المشاركة وبين الموقف الذي يبنيه الفرد بالشعور المستمر بالضغط في العمل نتيجة استخدام نظام الميزانيات التقديرية في التخطيط والرقابة على أوجه النشاط التي يقوم بها . والشعور بالضغط في العمل هذا يتولد نتيجة ادراك الفرد أن حجم الاعمال المطلوب اداؤها لتحقيق الخطة بالميزانية التقديرية اكبر من حجم الوقت المتاح له أو اكبر قليلا من طاقاته ، أو أن الامكانيات

المتاحة لا تساعد على تنفيذ حجم الاعمال المطلوب . كل هذه الاسباب
يمكن ان ينتج عنها الشعور بالضغط في العمل، ويفترض انه كلما زادت
درجة مشاركة الفرد في اعداد ووضع الميزانيات التقديرية ، كلما قل
الشعور بالضغط في العمل ، اي العلاقة هنا علاقة سلبية . وقد ايدت
النتائج بالفعل صحة هذا الفرض اذ ان درجة الارتباط بين المشاركة (ا)
بالشعور بالضغط في العمل هي بالسالب ٢٧ر (بمستوى معنوية ٣ ٪)
وان درجة الارتباط بين المشاركة (ب) والشعور بالضغط في العمل
— ١٣ر ، (والارتباط هنا ضعيف وغير معنوي ولكنه سالب) .

الفصل الرابع الخلاصة والتوصيات

تمت دراسة نظم الميزانيات التقديرية بالشركات الصناعية الكويتية على جزئين : الاول تناول تشخيص هيكل النظام ومقوماته ، والثاني يتعلق بدراسة بعض الجوانب السلوكية للنظام واستخداماته . ونوجز فيما يلي خلاصة للنتائج والتوصيات في كل من جزاي البحث .

الجزء الاول :

تناول هذا الجزء من الدراسة تشخيص اركان نظام الميزانيات التقديرية بالشركات الصناعية في الكويت من خلال اربعة فروض رئيسية هي :

الفرض الاول : تقوم الشركات الصناعية الكويتية باستخدام نظم للميزانيات التقديرية .

الفرض الثاني : ان نظم الميزانيات التقديرية المطبقة في الشركات الصناعية الكويتية تتمشى مع الاصول العلمية للميزانيات التقديرية المعروفة في الفكر المحاسبي .

الفرض الثالث : ان البيانات والقوائم التي ينتجها نظام الميزانيات التقديرية بالمنشأة تستخدم وبشكل رشيد بواسطة المستويات الادارية المختلفة في اغراض التخطيط وتقييم الاداء والرقابة .

الفرض الرابع : هناك تأثيرات سلبية للعوامل الداخلية والخارجية على فاعلية نظم الميزانيات التقديرية للشركات الصناعية بدولة الكويت .

وقد تأيد الفرض الاول تأييدا جزئيا فقط ، اذ اتضح ان نسبة كبيرة من الشركات الصناعية الكويتية التي شملتها الدراسة ليس بها نظم للميزانيات التقديرية ، وحتى اغلب الشركات التي وجدت تطبيق النظام لم تدخله الا بعد مرور فترة طويلة منذ انشائها . ومن النتائج الهامة في هذا المجال ان اغلب الشركات المشتركة في البحث اوضحت عدم رضاها التام عن النظم المطبقة .

وفيما يتعلق بالفرض الثاني فإن النتائج اثبتت التأيد الجزئي لذلك الفرض ، حيث اتضح من الدراسة أن بعض نواحي اركان النظام تسير الاصول العلمية للميزانيات التقديرية وان بعض الاركان الاخرى لا تتمشى مع الاصول العلمية في بعض الشركات . ومن أبرز تلك النواحي الاخرة عدم التنبؤ السليم بالمبيعات ، والارتكاز على الماضي وحده في التنبؤ ، وتوافر الظروف المهيئة للتحيز في التقديرات ، وعدم الاستخدام لمعدلات معيارية عند تقدير عناصر التكاليف ، هذا بالإضافة الى عدم استخدام الاسلوب المرن وتجاهل تبويب بنود التكاليف حسب العلاقة بحجم النشاط ومراكز المسؤولية . كما ان بعض الشركات لا تقوم باعداد الميزانية التقديرية للتدفقات النقدية .

وقد دلت نتائج البحث على وجود بعض نواحي القصور في استخدام البيانات الناتجة عن نظم الميزانيات التقديرية في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء ، حيث اتضح عدم وجود هيكل متكامل للتقارير التي تستند الى الميزانيات التقديرية . كما ان بعض الشركات لا تقوم بتحليل الانحرافات بين الفعليات والمخططات ، ولا تتخذ الاجراءات المصححة لتلافي اوجه القصور في الاداء . ومن ذلك يتضح أن الفرض الثالث في البحث قد تأيد نسبيا .

وأخيرا فان الفرض الرابع في البحث قد تأيد بشكل كامل اذ تبين أن بعض العوامل الخارجية (مثل السوق المحلية وسياسة الدولة والبيئة) تؤثر سلبيا على فاعلية نظم الميزانيات التقديرية ، كما اتضح أن بعض العوامل الداخلية (مثل درجة اقتناع الإدارة العليا بالنظام والنواحي الفنية والسلوكية) لها أيضا تأثير سلبي على فاعلية النظم . ومن الدراسة والتحليل لنتائج البحث يمكن ابداء التوصيات التالية فيما يختص بأركان نظم الميزانيات التقديرية .

أولا — توصيات تتعلق بوجود واعداد الميزانيات التقديرية :

يومي الباحثان بضرورة وجود نظم الميزانيات التقديرية في كافة الشركات الصناعية بالكويت ، نظرا لان ذلك يساعد في مجالات التخطيط والتنسيق والتوصيل والرقابة وتقييم الاداء . كما يؤكد الباحثان على أهمية وجود نظم التكاليف المعيارية في كافة الشركات الصناعية الكويتية ، وخاصة أن ذلك يساعد في الاعداد السليم للميزانيات التقديرية .

ويوصي الباحثان باتباع المدخل المتكامل الشامل في اعداد الميزانيات التقديرية بدلا من المدخل الوظيفي (التقليدي) نظرا لان ذلك المدخل المقترح يؤدي الى الوصول الى ميزانيات متناسقة ولا يستلزم اتباعه مجهودا كبيرا في تحقيق التناسق بين الميزانيات الفرعية .

وحتى يتم اعداد الميزانيات التقديرية بطريقة علمية يستحسن تشكيل لجنة بكل شركة لاعداد الميزانية التقديرية على أن يكون لها اختصاصات محددة ومكتوبة مسبقا ، بالإضافة الى الاعتماد أكثر على البيانات المستقبلية في التنبؤ ، واستخدام الاساليب الاحصائية المتقدمة ، ودعوة رجال البيع والتسويق للمشاركة في تقدير المبيعات . يضاف لذلك ضرورة تحديد خطة الانتاج السنوية الكلية وتوزيعها بين المصانع والفترات الزمنية المختلفة ، ومن المفضل الاستعانة بالاساليب الرياضية الحديثة في تحقيق ذلك . كما يوصي الباحثان بضرورة واهمية توافر معدلات معيارية لاحتياجات وحدة المنتج من المواد الخام والعمالة ، على أن تعد تلك المعدلات بواسطة ادارة التخطيط ومراقبة الانتاج لتقليل احتمالات التحيز في التقدير . ويؤكد الباحثان على ضرورة تبويب بنود التكاليف حسب العلاقة بحجم النشاط ومراكز المسؤولية نظرا لما يحققه ذلك من تسهيل عملية التخطيط وزيادة فاعلية الرقابة . يضاف لما سبق ترجيح اتباع الاسلوب المرن عند اعداد التقديرات المختلفة للمبيعات والتكاليف ، وخاصة أن الشركات تمارس أنشطتها في ظروف تتسم بدرجات متفاوتة من عدم التأكد .

ونظرا لاهمية تخطيط التدفقات النقدية بشقيها الصادر والوارد فان الباحثان يؤكدان على الاهتمام باعداد الميزانية النقدية في كافة الشركات .

ويوصي الباحثان بالاهتمام بتبويب الميزانيات التقديرية على أساس فترتي مناسب ، حيث أن ذلك يساعد في عملية المتابعة ، ويزيد من فاعلية الرقابة ، على أن يراعى تحقيق قدر من التناسق في التوزيع الفترتي بين الميزانيات المختلفة التي ترتبط ببعضها البعض .

ثانيا - توصيات تتعلق بالاستفادة من البيانات الناتجة عن نظم الميزانيات التقديرية :

يوصي الباحثان بضرورة وجود هيكل متكامل للتقارير يتضمن التعامل مع الارقام المخططة الواردة بالميزانيات التقديرية والارقام الفعلية والفروق بينهما واسبابها على ان يشمل ذلك الهيكل نماذج محددة للتقارير تتسم بالشمول (بحيث تغطي كافة أوجه النشاط) والملاءمة في التوقيت من حيث الاعداد ، على ان تتضمن علاوة على ذلك التشخيص والتفسير والتحديد للمسئوليات ولا تقتصر على مجرد ارقام .

كما يؤكد الباحثان على ضرورة قياس وتحليل الانحرافات الخاصة ببنود التكاليف والايرادات والتدفقات بطريقة علمية ، نظرا لما يحققه ذلك من التعرف على الكفاية في التنبؤ وفصلها عن الكفاية في الاداء . وحتى يتم التحليل بطريقة فعالة نوصي باعادة النظر في التقديرات في حالة حدوث تغير جوهري في الفروض الاساسية والظروف المصاحبة للتنفيذ . وهذا من شأنه ان يؤدي الى قياس النتائج الفعلية المحققة في ضوء هذه التقديرات المعدلة والتي تعكس ظروف التنفيذ الفعلي مما يمكن من تقييم الاداء والكفاية في التشغيل بصورة أفضل .

ونظرا لان تحليل الانحرافات له تكاليفه ومناقضه فان الباحثين يوصيان بالتعرف على اقتصاديات تحليل الانحرافات باستخدام الاساليب الاحصائية لتحديد ما اذا كان الانحراف جوهريا فيستحق التحليل من عدمه .

ونوصي ايضا باستخدام البيانات الناتجة عن نظم الميزانيات التقديرية في تقييم الاداء الكلي للشركات بالاضافة الى تقييم اداء الوظائف المختلفة بالمشروع والقائمين عليها ، على ان يراعى التفرقة بين تقييم اداء الانشطة واداء المسؤولين عنها . ونرى ايضا الربط بين نظام الحوافز والميزانيات التقديرية لان هذا من شأنه ان يهيء فرصا أفضل لتحقيق الاهداف المرجوة .

ثالثا — توصيات تتعلق بالتغلب على معوقات نظم الميزانيات التقديرية:

يرى الباحثان ضرورة العمل على التغلب على المعوقات الداخلية التي تحد من فاعلية نظم الميزانيات التقديرية، ومن ثم يوصيان بما يلي:

- ١ — ضرورة وجود قسم متخصص للميزانيات التقديرية في كل شركة مساهمة مع تدعيمه بالامكانيات البشرية المؤهلة .
- ٢ — ضرورة اقتناع الادارة العليا بجدوى نظام الميزانيات التقديرية وأهمية استخدامه وتدعيمه .
- ٣ — وجود نظام متكامل وبقدر الامكان للمعلومات في كل شركة ، فانه يقلل من صعوبات التنبؤ .

الجزء الثاني :

يتناول الجزء الثاني من البحث دراسة بعض الجوانب السلوكية لنظم الميزانيات التقديرية بالشركات الصناعية الكويتية . ولقد تم التركيز — وبصفة خاصة — على جانبين : الاول يتعلق بالاستخدامات المدركة لبيانات النظام في عمليات تقييم الاداء ، والآخر يتناول عنصر المشاركة في وضع الارقام التقديرية وما يتعلق بها من آثار على مواقف واتجاهات المشاركين .

وفي الجانب الاول تم تحديد ثلاثة فروض (الخامس والسادس والسابع) تهتم بتفسير استخدامات بيانات النظام وأنماطها . ولقد دلت نتائج تحليل الاجابات ومناقشتها على صحة فرضين من الفروض الثلاثة . وعلى هذا يمكن القول ان البيانات المحاسبية المنبثقة عن نظم الميزانيات التقديرية يتم استخدامها نسبيا في تقييم الاداء بواسطة الرؤساء في الشركات الصناعية الكويتية . وهذا الاستخدام يأخذ انماطا مختلفة هي :

- ١ — نمط تخفيض التكلفة وزيادة الربحية في الاجل الطويل : وفيه يركز المديرون على استخدام تلك البيانات المحاسبية التي تساعدهم في الحكم على مدى الجهد الذي يبذله الرؤوس في تخفيض التكلفة وتحقيق الكفاية وزيادة الربحية في الاجل الطويل .

ب - نمط التقيد بالميزانية التقديرية : وفيه يركز المديرون على استخدام تلك البيانات المحاسبية التي تساعد في الحكم على مدى التزام الرؤوس وتقيد حرقيا بما جاء في بنود الميزانية التقديرية .

ج - نمط الجمع بين الربحية والميزانية : وفيه يستخدم الرؤساء تلك البيانات المحاسبية للتعرف على ما تحقق في مجال تخفيض التكلفة وزيادة الربحية ، وكذلك للتعرف على مدى الالتزام والتقيد بالميزانية في التطبيق والتنفيذ .

د - الانماط غير المحاسبية : وفيها لا يستخدم المديرون البيانات المحاسبية على الاطلاق في عملية تقييم أداء الرؤوسين .

هذه النتائج تتفق تماما مع نتائج الدراسات السابقة في الفكر المحاسبي .

ومن جهة اخرى فقد دلت نتائج الدراسة على ان البيانات المحاسبية التي تستخدم في عملية تقييم الاداء بواسطة الرؤساء لا تعطى درجات متقدمة من الاهمية والاولوية بالنسبة لغيرها من البيانات والمعايير غير المحاسبية . . ولذلك لم يتأيد الفرض الاخير (السابع) في الجانب الاول للدراسة السلوكية . هذه النتيجة تدل على مدى ضعف الاهتمام بنظام الميزانيات التقديرية بصفة عامة في الشركات الصناعية الكويتية ، وكذلك تشير النتائج الى ضعف التأيد الذي تعطيه الادارة العليا لاستخدامات النظام في تقييم الاداء .

لذلك نقضي بأن تقوم الادارة العليا بالشركات باعادة النظر في تقييمها للنظام والتعرف بدقة على بعض المزايا والفوائد (في مجالي التخطيط والرقابة) التي ستعود على المنشأة بتبني وتطبيق النظام والتمتع باستخداماته المختلفة . وفي هذه الحالة فان رغبة وايمان الادارة العليا بالنظام وبامكانية الاستفادة الكاملة بفوائده يجب ان تنقل الى المستويات الادارية الأدنى حتى تصل الى المستوى الاشرافي الاول (الملاحظين) بقاع التنظيم . بالاضافة الى هذا يجب الاهتمام باعداد الدورات التدريبية لكافة المستويات الادارية لاكسابهم مهارات تنفيذ النظام والاستفادة القصوى من البيانات التي يتيحها في المجالات

المختلفة ، في اتخاذ القرارات بصفة عامة ، وفي تقييم الاداء بصفة خاصة .

وتناول الجانب الاخر في الدراسة السلوكية عنصر المشاركة في وضع الميزانيات التقديرية بصورها المختلفة . فبتحليل الادوار التي يقوم بها المديرون التنفيذيون في وضع الارقام التقديرية الخاصة بالميزانيات المختلفة ، وجد ان دورهم (في المتوسط) يقتصر على مجرد سؤالهم عن رأيهم في الارقام التقديرية للانشطة ، ولكن يعطى هذا الرأي وزنا كبيرا عند التوصل الى التقديرات النهائية . وفي نفس الوقت وجد انهم يرغبون ان يكون لهم دورا اكبر من ذلك . فانهم يريدون ان تتاح لهم الفرصة لتقديم الاقتراحات بالارقام التقديرية لاعداد الميزانيات بمعرفتهم ، ولا مانع من ان يقدم الآخرون (المحاسبون) اقتراحاتهم كذلك ، على ان تتم مناقشة الاقتراحات والتوصل الى الارقام النهائية جماعيا .

ويعتقد رجال الادارة المالية بالشركات ان المديرين التنفيذيين (بالادارة الوسطى) يقومون فعلا بدور اكبر من ذلك الذي ذكروه ، فرجال الادارة المالية يرون ان دور المديرين في اعداد ميزانية الانتاج والذي يجب ان يستمروا في القيام به يتمثل في « تقديم الاقتراحات الرئيسية بالارقام ، ويتبع هذا استشارات مع آخرين (الفنيين والمحاسبين) على ان يرجع في النهاية رأي المديرين » . اما بالنسبة لادوار المديرين في اعداد ميزانيتي المواد والعمالة فان رجال الادارة المالية يرون انه يجب ان يتمثل في الشكل الجماعي — اي ان يشترك المديرون مع غيرهم من الفنيين والمحاسبين في مناقشة ودراسة الاقتراحات المقدمة من أي منهم ، على ان يؤخذ القرار جماعيا . وفي ذلك يتفق رأي رجال الادارة المالية مع رأي المديرين التنفيذيين .

ومن جهة أخرى فان الادوار الفعلية التي يقوم بها ويدركها رجال الادارة المالية في اعداد الميزانيات التقديرية اختلفت قليلا من ميزانية لآخرى . فقد حددوا دورهم في اعداد ميزانية الانتاج في مجرد سؤالهم عن رأيهم الذي يعطيه وزنا كبيرا . اما دورهم في اعداد ميزانيتي المواد والعمالة فانه يميل قليلا الى الشكل الجماعي . وقد عبر رجال الادارة المالية عن رضاهم عن هذه الادوار ، وأوضحوا انهم يرغبون في الاستمرار في القيام بها مستقبلا .

ومن النتائج الهامة التي تم التوصل اليها أيضا في هذا المجال ملاحظة وجود تطابق بين الادوار التي يرغبها رجال الادارة المالية لانفسهم (في اعداد الميزانيات التقديرية المختلفة) وبين الادوار التي يرغبها لهم المديرون التنفيذيون بالشركات . وهذا من شأنه أيضا ان يقلل من فرص الصراع التقليدي بين رجال الادارة المالية المشرفين على تطبيق نظام الميزانيات التقديرية وبين المديرين التنفيذيين الذين يجب ان يعملوا على تحقيق الاهداف التي تتضمنها هذه الميزانيات .

وبصفة عامة فلقد لوحظ ان المديرين التنفيذيين بالشركات الصناعية الكويتية يتمتعون بدرجة لا بأس بها من التأثير والمشاركة في وضع الميزانيات التقديرية .

وفي مجال دراسة عنصر المشاركة وتأثيره على المواقف الشخصية والاتجاهات - تم اقتراح خمسة فروض للاختبار في هذا البحث ، دلت نتائج الدراسة بصفة عامة على تأييدها . فلقد اشارت النتائج الى وجود علاقة ايجابية وقوية بين المشاركة واستخدام البيانات المحاسبية (المنبثقة عن نظام الميزانيات التقديرية) في التوجيه وفي تقييم الامكانيات ، بينما اتضح ان هذه العلاقة ضعيفة في حالة استخدام هذه البيانات في تقييم الانجاز . وهذا معناه انه كلما زادت درجات مشاركة الافراد في وضع الارقام التقديرية بالميزانيات التقديرية كلما زادت درجات الاستخدام المدركة لبيانات النظام في اغراض التوجيه وتقييم الامكانيات والى حد ما في اغراض تقييم الانجاز .

ولم تؤيد النتائج الفرض القائل بأنه كلما ازدادت درجات المشاركة قلت درجات الاستخدام لبيانات النظام في المناورة للحصول على الميزات وتحقيق الاهداف الشخصية ، اذ بالرغم من ان اشارة العلاقة سالبة (كما جاءت بالفرض) الا ان درجة الارتباط وجدت ضعيفة وغير معنوية .

وبالنسبة لامراض وجود علاقة بين درجات المشاركة ودرجات الرضا والتوتر الوظيفي فقد تأيد هذا الفرض جزئيا . اذ أنه كلما زادت درجات المشاركة كلما زادت درجات رضا المشارك عن وظيفته . وهذه نتيجة منطقية ومتسقة مع نتائج الدراسات السابقة في الفكر المحاسبي . الا ان العلاقة بين درجات المشاركة والتوتر الوظيفي لم

تتأيد اذ انه بالرغم من ان اتجاه العلاقة (سلبية) مؤيدة لما جاء بالفرض
الا ان درجة الارتباط بينهما ضعيفة وغير معنوية .

واوضحت نتائج الدراسة ايضا تأييدا للفرض الخاص بالعلاقة
بين المشاركة وبين المواقف الايجابية الحميدة التي يتبناها افراد التنظيم
تجاه النظام . ولم توضح تلك النتائج وجود ارتباط يذكر بين المشاركة
والاتجاهات السلبية تجاه النظام .

وفيما يتعلق بالفرض الذي ينص على وجود علاقة موجبة بين
المشاركة ووضوح وصعوبة الاهداف فقد ايدت نتائج الدراسة هذا
الفرض ، واوضحت انه كلما زادت درجات المشاركة زادت معها
درجات وضوح الاهداف وقلت درجات الاحساس بصعوبة الاهداف .

واخيرا فان النتائج اثبتت ايضا انه كلما ازدادت درجات المشاركة
كلما قلت درجات الاحساس بالضغط في العمل نتيجة استخدام نظام
الميزانيات التقديرية ، وبذلك يكون قد تأيد الفرض الاخير في هذه
الدراسة .

المراجع :

- ١ — البنك التجاري الكويتي — التقرير السنوي — الكويت ١٩٧٧.
- 2 Adorno, T., E.F. Brunswick, D.I. Levinson and R.W. Sanford, **The Authoritarian Personality**, New York: Harper, 1960.
- 3 Amey, L.R., and Egginton, **Management Accounting, A Conceptual Approach**, Longman, 1973.
- 4 Anthony, R.N. and G.A. Welsch, **Fundamentals of Management Accounting**, Hopewood, Illinois: R.D. Irwin, 1974.
- Argyris, C., **The Impact of Budgets on People**, New York: Controllershship Foundation, Inc., 1952.
- 5 Argyris, C., Human Problems with Budgets, **Harvard Business Review**, Jan./Feb. 1953, PP.97-110.
- 6 Batty, J., **Accountancy For Managers**, London: Heinemann, 1971.
- 7 Becker, S. and D. Green, "Budgeting and Employee Behavior", **Journal of Business**, Vol. 36, October 1962, PP.392-402.
- 8 Coch, L. and J.R.P. French, "Overcoming Resistance in Change", **Human Relations**, (London) 4th August, 1948, PP.512-532.
- 9 Davis, K., **Human Behavior at work: Human Relations and Organizational Behavior**, 4th ed., New York: McGraw-Hill, Inc., 1972.
- 10 Demski, J.S., "An Accounting System Structured on a Linear Programming Model", **The Accounting Review**, Vol. XLII, No. 4, October 1967, PP.701-712.
- 11 Demski, J.S., "Implementation Effects of Alternative Performance Measurement Models in a Multivariable Context", **The Accounting Review**, Vol. XLII, No. 2, April 1971, PP.268-278.

- 12 El-Attar, M.S., **On the Use of Goal Programming and Programme Budgeting in the Evaluation of Enterprise Performance with Particular Reference to the Egyptian Industry**, Unpublished Ph.D. Thesis, University of Wales, 1975.
- 13 French, J.R., J. Israel and D. As "An Experiment on Participation in a Norwegian Factory", **Human Relations**, London; Feb. 1960, PP.3-20.
- 14 Harman, H., **Modern Factor Analysis**, University of Chicago, 1967.
- 15 Hofstede, G.H., **The Game of Budget Control**, London, Tavistock Publications, 1968.
- 16 Hopwood, A.G., **An Accounting System and Managerial Behaviour**, Hants: Saxon House, D.C. Heath, Ltd., England, 1973.
- 17 Jaaskelainen, V. **Linear Programming and Budgeting**, Sweden: Student Literature, 1977.
- 18 Kahn, R., D. Wolfe; R. Quinn; J. Snoek and R.A. Rosenthal, **Organizational Stress: Studies in Role Conflict and Ambiguity**, N.Y. Wiley, 1964.
- 19 Kenis, I., "Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance", **The Accounting Review**, October 1979, PP.707-721.
- 20 Lynch, R.M. and R.W. Williamson, **Accounting For Management, Planning and Control**, 2nd. ed., N.Y.: McGraw-Hill Book Co. 1976.
- 21 Nie, N.H., C.H. Hull, J.J. Jenkins, K., Steinbrenner and D. Bent, **Statistical Package for the Social Sciences**, 2nd. ed., New York: McGraw-Hill, 1975.
- 22 Otley, D.T., "Budget use and Managerial Performance", **Journal of Accounting Research**, Vol. 16, No. 1, Spring 1978.
- 23 Rumel, R. **Applied Factor Analysis**, Evanston: North Western, University Press.
- 24 Searfoss, D.G. and R.M. Monczaka, "Perceived Participation in the Budget Process and Motivation to achieve the Budget", **Academy of Management, Control**, Vol. 16, Dec. 1973.

- 25 Siegel, S., **Nonparametric Statistics for Behavioral Sciences**, N.Y.: McGraw-Hill Co., 1956.
- 26 Stedry, A.C., **Budget Control and Cost Behavior**, Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1960.
- 27 Tilanus, C.B. (ed.), **Quantitative Methods in Budgeting**, Leiden, Martinus Nijhoff Social Science Division, 1976.
- 28 Vance, L.L. and R. Taussig, **Accounting Principles and Control**, New York: Holt Rinehart and Winston, 1966.
- 29 Vroom, V.H., "Some Personality Determinants of the Effects of Participation", **Journal of Abnormal and Social Psychology**, 1959, PP.322-327.
- 30 Welsch, G.A., **Budgeting Profit Planning and Control**, 3 ed., N.J.: Prentice-Hall, Inc., 1971.
- 31 White, J.K. and R.A. Rush, Effects of Personal Values of the Relationship Between Participation and Job Attitude", **Administrative Science Quarterly**, Vol. 18, 1973, PP.506-514.

الملاحق



بيان بأسماء الشركات الصناعية الكويتية المساهمة التي دخلت

ضمن اطار البحث

- ١ — شركة اطارات الكويت
- ٢ — شركة صناعة الميلاين الكويتية
- ٣ — الشركة الكويتية لصناعة الانابيب المعدنية
- ٤ — شركة الاسماك الكويتية
- ٥ — شركة ناقلات النفط الكويتية
- ٦ — شركة البترول الوطنية
- ٧ — شركة المباني الجاهزة
- ٨ — شركة نفط الكويت
- ٩ — شركة صناعة الكيماويات البترولية
- ١٠ — وحدة المنتجات الاسمنتية
- ١١ — شركة مطاحن الدقيق الكويتية
- ١٢ — الشركة الوطنية لصناعة هياكل السيارات
- ١٣ — شركة الالبان الكويتية
- ١٤ — شركة اسمنت الكويت
- ١٥ — شركة السكب الكويتية
- ١٦ — وحدة المنتجات الجيرية
- ١٧ — شركة مخازن وصناعة التبريد
- ١٨ — شركة الالبان الدانمركية

- ١٩ — صناعات الاسبست الكويتية
٢٠ — الشركة العالمية للبيوت الجاهزة
٢١ — الشركة الكويتية لبناء واصلاح السفن
٢٢ — شركة صناعات الادوات الصحية

ملحق رقم (٢)
قائمة الاستقصاء (١)

قائمة استقصاء المسؤولين عن نظام الميزانيات التقديرية

بيانات هذه القائمة سرية ولن يسمح لأي شخص بالاطلاع عليها مطلقاً ، والبيانات ستستخدم لغرض البحث العلمي .

يهدف هذا الاستقصاء الى التعرف على الخطوط العريضة لنظام الميزانيات التقديرية بالشركة والمرجو الاجابة على جميع الاسئلة وشكراً .

اسم الشركة :

طبيعة النشاط :

رأس المال المدفوع (وفقاً لآخر ميزانية عمومية) :

عدد العاملين بالمنشأة :

تاريخ بدء النشاط :

(١) منذ متى بدأ تطبيق نظام الميزانيات التقديرية بالشركة ؟

منذ سنة

(٢) ما هي الاهداف العامة التي ترى ان النظام يجب أن يصمم لتحقيقها في شركتكم ؟

هذه الاهداف هي :

(١)

(٢)

(٣)

(٤)

(٣) هل ترى ان نظام الميزانيات التقديرية الحالي يتلاءم مع ظروف الشركة ؟

* لا يتلاءم والاسباب هي :

* يتلاءم نسبيا والاسباب هي :

* يتلاءم تماما والاسباب هي :

(٤) هل تم اجراء اي تعديلات على النظام منذ انشائه ؟

☐ لا

نعم والتعديلات هي :

(٥) هل ترى ضرورة اجراء تعديلات معينة على النظام الحالي ؟

* نعم توجد ضرورة حتمية لاسباب هي :

* نعم توجد ضرورة ولكن يمكن تأجيل التعديلات والاسباب هي :

* لا توجد ضرورة لذلك والاسباب هي :

(٦) ما هي الجهة التي صممت النظام المطبق حاليا بالشركة ؟

☐

— الادارة المالية بالشركة

☐

— خبراء استدعتهم الشركة من داخل البلاد

☐

— خبراء استدعتهم الشركة من خارج البلاد

☐

— تم نقل النظام من شركة اخرى شبيهة بالضبط

— تم نقل النظام من شركة اخرى شبيهة مع اجراء تعديلات فيه

(٧) بالاشارة الى عملية اعداد ووضع الميزانيات التقديرية المتعلقة

بالشركة ومصانعها . . من فضلك اقرأ الادوار التالية وحدد رقم الدور الذي تقوم به في اعداد ميزانية الانتاج ، ثم حدد رقم الدور الذي تقوم به في اعداد ميزانية المواد ، واخيرا حدد الدور الذي تقوم به في اعداد ميزانية العمالة .

رقم الدور

الدور الذي تقوم به

- ١ احدد ارقام الميزانية التقديرية بنفسى وبدون استشارة احد.
 - ٢ اقدم اقتراحا معيناً (بأرقام) للميزانية ويتبعه استشارات مع آخرين .
 - ٣ الاقتراح يقدم بمعرفتي احيانا ، وبمعرفة آخرين احيانا اخرى والقرار بالميزانية في النهاية يؤخذ جماعيا .
 - ٤ الاقتراح يقدم من آخرين واسأل عن رأيي الذي له وزن كبير .
 - ٥ الاقتراح يقدم من آخرين واسأل عن رأيي الذي له وزن قليل .
 - ٦ لا أسأل عن رأيي عند وضع الميزانية التقديرية ولكنهم يشرحون لي قراراتهم بشأن ارقام الميزانية .
- (ملحوظة : من الاهمية عند الاجابة على السؤال ان يؤخذ في الاعتبار الدور الذي تقوم به فعلا في الواقع وبصرف النظر عن دورك حسب ما هو مكتوب في تعميمات ولوائح الشركة) .
- الاجابة :** دوري في اعداد الميزانية التقديرية للانتاج هو الدور رقم ()
- دوري في اعداد الميزانية التقديرية للمواد هو الدور رقم ()
- دوري في اعداد الميزانية التقديرية للعمالة هو الدور رقم ()
- (٨) والان حدد لنا الدور الذي تعتقد انك يجب ان تلعبه في وضع هذه الميزانيات التقديرية مستخدما ارقام الادوار الموضحة بالسؤال السابق .
- الاجابة :** دوري في اعداد الميزانية التقديرية للانتاج يجب ان يكون الدور رقم ()
- دوري في اعداد الميزانية التقديرية للمواد يجب ان يكون الدور رقم ()

دوري في اعداد الميزانية التقديرية للعمالة يجب ان يكون
الدور رقم ()

(٩) نسألك الان عن الدور الذي يقوم به المديرون التنفيذيون بمصانع
الشركة واداراتها في اعداد الميزانية التقديرية للانتاج ، للمواد ،
للعمالة . من فضلك اقرأ الادوار التالية وحدد رقم الدور الذي
يقوم به المديرون في اعداد كل نوع من انواع الميزانيات
التقديرية المذكورة .

رقم الدور	الدور الذي يقوم به المديرون بالمصانع واداراتها
-----------	--

١	تحدد الارقام بواسطتهم (المديرون بالمصانع والادارات) وبدون استشارة احد .
---	--

٢	الاقتراحات تقدم بواسطتهم وتتبعها استشارات .
---	---

٣	الاقتراحات أحيانا تقدم بواسطتهم ، وأحيانا بواسطة آخرين وأرقام الميزانية في النهاية تحدد جماعيا .
---	---

٤	اقتراحات أرقام الميزانية تقدم بواسطة آخرين (المحاسبين مثلا) ويسأل المديرون عن رأيهم الذي له وزن كبير .
---	---

٥	اقتراحات أرقام الميزانية تقدم بواسطة آخرين (المحاسبين مثلا) ويسأل المديرون عن رأيهم الذي له وزن قليل .
---	---

٦	لا يسأل المديرون بالمصانع والادارات عن رأيهم ولكن قرارات تحديد أرقام الميزانية التقديرية تشرح لهم .
---	--

الاجابة : دورهم في اعداد الميزانية التقديرية للانتاج هو الدور
رقم ()

دورهم في اعداد الميزانية التقديرية للمواد هو الدور
رقم ()

دورهم في اعداد الميزانية التقديرية للعمالة هو الدور
رقم ()

(١٠) هذه المرة. نرجو منك تحديد رقم الدور الذي تعتقد ان المديرين بالمصانع والادارات يجب ان يقوموا به في اعداد ووضع الميزانيات التقديرية المذكورة — مستخدما ارقام الادوار الموضحة بالسؤال السابق .

الاجابة : دورهم في اعداد الميزانية التقديرية للانتاج يجب ان يكون الدور رقم ()

دورهم في اعداد الميزانية التقديرية للمواد يجب ان يكون الدور رقم ()

دورهم في اعداد الميزانية التقديرية للعمالة يجب ان يكون الدور رقم ()

(١١) متى يبدأ اعداد الميزانية التقديرية للسنة القادمة ؟

(١٢) هل تشكل لجنة لاعداد الميزانية التقديرية ؟

☐ لا ☐ نعم

(١٣) في حالة الاجابة على السؤال السابق بنعم ، ما هي الاقسام او الادارات التي تمثل في لجنة اعداد الميزانية التقديرية ؟

(١٤) ما هي اختصاصات لجنة اعداد الميزانية التقديرية؟ وهل تلك الاختصاصات مكتوبة ؟

(في حالة وجود اختصاصات مكتوبة نرجو ارفاق نسخة منها)

(١٥) ما هي الافتراضات * الاساسية التي تبني عليها الميزانية التقديرية ؟

☐ فروض تتعلق بالسياسة العامة للدولة
☐ فروض تتعلق بالاسعار العالمية
☐ فروض تتعلق بالمنافسة ان وجدت

من أمثلة الافتراضات بناء التقديرات على افتراض أن سياسة الدولة تشجع الصادرات أو على أساس افتراض أنه توجد جمابة جمركية .

☐ فروض تتعلق بسياسات الشركة

☐ فروض أخرى (اذكرها بالتحديد)

(١٦) عند اعداد تقديرات الميزانية التقديرية :

☐ — تعد الشركة تقديرات المبيعات أولا يلي ذلك تقديرات الانتاج

☐ — تعد الشركة تقديرات الانتاج أولا يلي ذلك تقديرات المبيعات

☐ — تعد الشركة تقديرات الانتاج فقط ولا تقدر المبيعات

☐ — أخرى (اذكرها بالتحديد)

(١٧) يتم تقدير كمية المبيعات المتوقعة على اساس :

☐ — متوسط ثلاث سنوات سابقة فأقل

☐ — متوسط اكثر من ثلاث وأقل من خمس سنوات

☐ — متوسط أكثر من ٥ سنوات

☐ — متوسط عدة ارقام فعلية ماضية مع اضافة نسبة نمو

☐ — المبيعات الفعلية للسنة السابقة كما هي دون تعديلات

☐ — مبيعات السنة السابقة مع اضافة نسبة نمو

☐ — تقديرات مندوبي البيع

☐ — تحليل ارقام سلسلة زمنية لا تقل عن عشر سنوات

☐ — واستخراج الاتجاه الخطي العام

☐ — تحليل ارقام سلسلة زمنية لا تقل عن عشرة سنوات

☐ — واستخراج الاتجاه غير الخطي العام

☐ — أخرى (اذكرها بالتحديد)

(١٨) يتم تقدير سعر البيع المنتظر على اساس :

☐ — سعر البيع الحالي مع اخذ التوقعات في الحسبان

☐
☐
☐
☐
☐
☐
☐
☐
☐

— سعر بيع المنافسين

— القرارات الحكومية المختصة

— أخرى (اذكرها بالتحديد)

(١٩) يتم تبويب الميزانية التقديرية للمبيعات :

— حسب المنتجات فقط

— حسب المنتجات ومناطق التوزيع

— حسب المنتجات وربيع سنوية

— حسب المنتجات ومناطق التوزيع وربيع سنوية

— أخرى (اذكرها بالتحديد)

(٢٠) هل يشارك رجال البيع والتسويق في تقدير رقم المبيعات المنتظر ؟

نعم ☐ ، ☐ أحيانا ☐ ، لا ☐

(٢١) في حالة الاجابة على السؤال السابق بنعم او احيانا ، (أ) ما هي صورة المشاركة ؟

(ب) وما هو الهدف من المشاركة ؟ (ضع علامة ☒ أمام الاجابة المناسبة)

١ — تتخذ المشاركة شكل :

— تقدير الارقام بمعرفتنا واطارهم بها قبل التصديق

عليها

— تقدير الارقام بمعرفتنا وسؤالهم عن رأيهم

— سؤالهم عن رأيهم ووضع تقديرات الارقام لنسترشد

نحن بها

- ☐ — يطلب منهم ارقام تقديرية قابلة للتعديل
- ☐ — يطلب منهم ارقام تقديرية لا تعدل
- ب — وتعتبر المشاركة :
- ☐ — وسيلة للحصول على بيانات
- ☐ — سياسة لتحقيق الرضا الوظيفي

(٢٢) في حالة مشاركة رجال البيع في اعداد تقديرات المبيعات هل تعتقد بأن :

- ☐ — تقديراتهم مبالغ فيها
- ☐ — تقديراتهم واقعية
- ☐ — تقديراتهم اقل مما يمكنهم تحقيقه
- ☐ — أخرى (اذكرها بالتحديد)

(٢٣) نرجو ارفاق نموذج (ولو بدون ارقام) من الميزانية التقديرية للمبيعات في شركتكم .

(٢٤) كيف يتم تقدير رقم كمية المخزون المنتظر من المنتجات التامة في نهاية العام الذي تعد عنه الميزانية التقديرية ؟

(٢٥) كيف يتم تقدير رقم كمية المخزون المنتظر من المنتجات التامة في بداية العام الذي تعد عنه الميزانية التقديرية ؟

(٢٦) ما هي الادارة او الجهة المسؤولة عن تحديد رقم المخزون التقديري من المنتجات التامة اول وآخر المدة ؟

(٢٧) يتم تحديد رقم الانتاج في الميزانية التقديرية على اساس :

— كمية المبيعات الواردة في الميزانية التقديرية بعد تعديلها

- ☐ — بالمخزون اول وآخر المدة
- ☐ — حجم الطاقة المتاحة
- ☐ — أخرى (اذكرها بالتحديد)

(٢٨) تقسم الميزانية التقديرية للانتاج من حيث الفترة الزمنية الى :

☐

— ميزانيات تقديرية ربع سنوية

☐

— ميزانيات تقديرية شهرية

☐

— لا تقسم وتظل سنوية

☐

— أخرى (اذكرها بالتحديد)

(٢٩) نرجو ارفاق نموذج من الميزانية التقديرية للانتاج (ولو بدون ارقام)

(٣٠) هل توجد معدلات معيارية لاحتياجات كل منتج من المواد الخام المختلفة ؟

نعم ☐ ، يوجد للبعض فقط ☐ وذلك يمثل %
من المواد لا ☐

(٣١) في حالة الاجابة على السؤال السابق بنعم او لبعض المواد ، ما هي الجهة التي تعد تلك المعدلات ؟

(٣٢) كيف يتم تقدير كمية المخزون المنتظر من الخامات في نهاية العام الذي تعد عنه الميزانية التقديرية ؟

(٣٣) كيف يتم تقدير كمية المخزون المنتظر من الخامات في بداية العام الذي تعد عنه الميزانية التقديرية ؟

(٣٤) ما هي الجهة المسئولة عن تقدير كمية المخزون المنتظر من الخامات ؟

(٣٥) تحدد كمية الخامات الواجب شرائها على اساس :

— كمية الخامات اللازمة للوفاء بخطة الانتاج بعد تعديلها بمستويات المخزون من الخامات

☐☐

— أخرى (اذكرها بالتحديد)

(٣٦) يتم تحديد سعر الشراء المنتظر للخامات على اساس :

آخر سعر شراء للصنف

- ☐ — متوسط أسعار الشراء خلال السنة الحالية
- ☐ — دراسة لأسعار السوق
- ☐ — أخرى (اذكرها بالتحديد)

(٣٧) الجهة المسؤولة عن تحديد سعر الشراء المنتظر للخامات هي

- ☐ — ادارة المشتريات
- ☐ — ادارة التخطيط والمتابعة
- ☐ — ادارة المشتريات وادارة التخطيط معا
- ☐ — أخرى (اذكرها بالتحديد)

(٣٨) الميزانية التقديرية للمشتريات :

- ☐ — تقتصر على مشتريات الخامات المباشرة
- ☐ — تشمل كافة المشتريات مباشرة وغير مباشرة
- ☐ — أخرى (اذكرها بالتحديد)

(٣٩) تقسم الميزانية التقديرية للمشتريات الى :

- ☐ — ميزانيات تقديرية شهرية
- ☐ — ميزانيات تقديرية ربع سنوية
- ☐ — ميزانيات تقديرية نصف شهرية
- ☐ — لا تقسم وتظل سنوية
- ☐ — أخرى (اذكرها بالتحديد)

(٤٠) نرجو ارفاق نموذج من الميزانية التقديرية للمشتريات (ولو بدون أرقام)

(٤١) هل توجد معدلات معيارية تبين ساعات العمل المباشر التي يجب

ان يستغرقها انتاج وحدة المنتج في مراحل الانتاج المختلفة ؟

نعم ☐ ، يوجد للبعض فقط ☐ ، لا يوجد اطلاقا ☐

(٤٢) في حالة الإجابة على السؤال السابق بنعم أو للبعض فقط ، ما هي الجهة المسؤولة عن تحديد ساعات العمل المباشرة لكل وحدة انتاج ؟

☐

— ادارة الانتاج

☐

— ادارة التخطيط

☐

— ادارة التكاليف

☐

— أخرى (اذكرها بالتحديد)

(٤٣) كيف يحتسب معدل الاجر المباشر للساعة ؟

(٤٤) نرجو ارفاق نموذج من الميزانية التقديرية للاجور المباشرة (ولو بدون ارقام)

(٤٥) تعد الميزانية التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة :

☐

— لكل مركز تكلفة على حدة

☐

— للمصنع ككل بدون التقسيم الى مراكز تكلفة

☐

— أخرى (اذكرها بالتحديد)

(٤٦) كيف يتم تقدير كل من البنود الاتية :

البند أسس التقدير

— المواد الصناعية المباشرة مثل الزيوت والشحومات

— القوى المحركة للمصنع

— اضاءة المصنع

(٤٧) تعد الميزانية التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة :

— لمستوى واحد متوقع من النشاط

— لعدة مستويات متوقعة من النشاط

— أخرى (اذكرها بالتحديد)

(٤٨) تبويب الميزانية التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة الى :

— بنود متغيرة وبنود ثابتة

— تترك التقديرات دون تبويب

(٤٩) نرجو ارفاق نموذج من الميزانية التقديرية للتكاليف الصناعية غير المباشرة . (ولو بدون ارقام)

(٥٠) هل يجري تقدير لبنود تكاليف التسويق ؟

نعم ☐ ، لا ☐

(٥١) يتم تقدير تكاليف الاعلان على اساس :

— نسبة مئوية من المبيعات الفعلية (عن سنة
او سنوات سابقة)

☐

— نسبة مئوية من المبيعات التقديرية للعام المقبل الموضحة
بالميزانية التقديرية

☐

— نسبة مئوية من صافي ارباح الشركة المقدرة

☐

— خليط من الطرق السابقة (اذكر مضمونه)

☐

— اخرى (اذكرها بالتحديد)

☐

(٥٢) فيما يلي اهم البنود الاخرى لتكاليف التسويق ، والمطلوب ذكر
اسس تقديرها :

الاسس المتبعة في التقدير

البند

— تكاليف سفر مندوبي البيع

☐

— تكاليف نقل المبيعات في حالة وسائل النقل المستأجرة

☐

— تكاليف نقل المبيعات في حالة وسائل النقل المملوكة :

☐

— الوقود والزيوت

☐

— الصيانة والتصليلات

☐

— مرتبات السائقين

☐

(٥٣) تبويب الميزانية التقديرية لتكاليف التسويق الى :

☐

— بنود متغيرة وبنود ثابتة

☐

— تترك التقديرات دون تبويب

(٥٤) يتم تبويب الميزانية التقديرية لتكاليف التسويق :

— حسب الوظائف التسويقية (البيع، النقل، التخزين، الاعلان)

☐

— حسب مناطق التوزيع

☐

— حسب قنوات التوزيع

☐

— حسب السلع

☐

— أخرى (اذكرها بالتحديد)

☐

(٥٥) هل تعد ميزانية تقديرية مستقلة لتكاليف البحوث والتنمية ؟

☐

لا

،

☐

نعم

(٥٦) اذكر الاسس التي تتبع في تقدير تكاليف البحوث والتنمية .

☐

— على أساس نسبة مئوية من مبيعات العام الماضي

☐

— على أساس نسبة مئوية من المبيعات المقدرة

☐

— على أساس متوسط الانفاق الفعلي في السنوات الماضية

☐

— على أساس قدرة الشركة على التحمل

☐

— على أساس دراسة تحليلية مفصلة يقوم بها المسؤولون عن

☐

البحوث بالاشتراك مع خبراء التكاليف والتخطيط

☐

— أخرى (اذكرها بالتحديد)

(٥٧) عند اعداد الميزانية التقديرية للمقبوضات والمدفوعات ، كيف يتم

تقدير كل من البنود التالية :

أسس التقدير

البند

— المتحصلات من العملاء

— إيرادات الاوراق المالية

— المدفوعات لموردين

— مشتريات الاصول الثابتة

— الأرباح الموزعة

(٥٨) تعد الميزانية التقديرية للمقبوضات والمدفوعات على أساس :

— شهري

☐

— ربع سنوي

☐

— أخرى (اذكرها بالتحديد)

☐

(٥٩) اذكر فيما يلي التقارير التي تعد على أساس الارقام الواردة بالميزانيات التقديرية .

اسم التقرير	الجهة التي يرسل لها	الفرض منه	وصف مختصر محتوياته

(٦٠) نرجو ارفاق نسخة من النماذج الموحدة للتقارير المذكورة في

السؤال السابق ان وجد .

(٦١) تقارن الارقام الفعلية المحققة بالارقام الواردة بالميزانيات
التقديرية :

- ☐ — شهريا
- ☐ — كل ربع سنة
- ☐ — كل نصف سنة
- ☐ — سنويا
- ☐ — لا تجري اية مقارنة

(٦٢) عند اجراء مقارنة بين الارقام الفعلية والارقام الواردة بالميزانيات
التقديرية :

- ☐ — لا تحلل الفروق اطلاقا
- ☐ — تحلل الفروق حسب المسؤولية عنها
- ☐ — تحلل الفروق حسب مسبباتها
- ☐ — تحلل الفروق حسب الاقسام والمراكز
- ☐ — تحليلات أخرى (تذكر)

(٦٣) اذا ثبت من تحليل الفروق بين الميزانيات التقديرية والارقام
الفعلية ان اسباب تلك الفروق مرجعها قصور في الاداء ، هل
تتخذ اجراءات ادارية لتلافي تكرار اسباب القصور ؟

نعم ☐ ، احيانا ☐ ، لا ☐

(٦٤) بعد اعداد التقديرات المختلفة للميزانيات التقديرية ، هل يعاد
النظر في تلك التقديرات ؟

لا ☐ ، نعم والاسباب هي (ضع علامة /)

امام الاجابة المناسبة) :

— حدوث تغير جوهري في الفروض التي بنيت عليها الأرقام ☐

— حدوث تغييرات تنظيمية داخل الشركة ☐

— وجود سياسة إدارية تقضي بإعادة النظر كل مدة (كل ٦ شهور مثلا) ☐

— أسباب أخرى (تذكر) ☐

(٦٥) عند تقييم أداء الأنشطة المختلفة بالشركة والشركة ككل :

— تستخدم أرقام الميزانيات التقديرية كأساس وحيد لتقييم

الأداء ☐

— تستخدم أرقام الميزانيات التقديرية مع أسس أخرى لتقييم الأداء هي :

— لا تستخدم أرقام الميزانيات التقديرية إطلاقا وتستخدم معايير أخرى هي :

(٦٦) عند تقييم أداء المديرين والمشرفين التنفيذيين بالشركة :

— تستخدم أرقام الميزانيات التقديرية كأساس وحيد للتقييم . ☐

— تستخدم أرقام الميزانيات التقديرية بالإضافة إلى معايير أخرى للتقييم هي :

— لا تستخدم أرقام الميزانيات التقديرية وإنما تستخدم معايير أخرى هي :

— يستخدم معيار تخفيض التكلفة في الأجل الطويل (الربحية) ☐

(٦٧) هل يوجد نظام حوافز بالشركة ؟

لا ☐ نعم ☐

— نظام حوافز مادية ☐

☐

— نظام حوافز معنوية

☐

— نظم أخرى

(٦٨) في حالة وجود نظام للحوافز بالشركة ، هل توجد علاقة بين تحقيق اهداف الميزانية التقديرية ونظام الحوافز ؟

☐

— توجد علاقة قوية جدا

☐

— توجد علاقة قوية

☐

— توجد علاقة متوسطة

☐

— تكاد لا توجد علاقة

☐

— لا توجد علاقة

(٦٩) هل تعتقد أن نظم الحوافز الموجودة تتسبب في :

— التلاعب في الارقام من أجل الحصول على حافز

☐

نعم ، لا

— التلاعب في الجودة والاداء من أجل الحصول على حافز

☐

نعم ، لا

(٧٠) في رأيك ما مدى فاعلية النظام الموجود المطبق حاليا ؟

☐

— فعال جدا

☐

— فعال

☐

— فعال احيانا

☐

— فعال في بعض الانشطة

☐

— غير فعال على الاطلاق

(٧١) هل توجد معوقات خارجية تؤدي الى عرقلة النظام او تؤثر في فاعليته او تحول دون تعديله ؟

☐

لا توجد معوقات

توجد معوقات ترجع اسبابها الى :

☐

— السوق المحلية

☐

— للنواحي الفنية

☐

— تدخل الدولة

☐

— النواحي السياسية

☐

— الاسواق العالمية

☐

— النواحي الثقافية والاجتماعية للبيئة

— أخرى هي :

(٧٢) هل توجد معوقات داخلية تؤدي الى عرقلة النظام او تؤثر في فاعليته او تحول دون تعديله ؟

☐

لا توجد معوقات

توجد معوقات ترجع اسبابها الى :

☐

— تتعلق بالنواحي التنظيمية بالشركة

☐

— تتعلق بالنواحي الادارية (مثل اقتناع الادارة بالنظام واستراتيجيات الادارة وسياساتها)

☐

— تتعلق بالنواحي الفنية (مثل التنبؤ والمشاكل التكنولوجية في الانتاج)

☐

— تتعلق بالنواحي السلوكية (مثل اتجاهات الأشخاص ودوافعهم وتكوين الشلل والعلاقات الاجتماعية المتشابكة بين الافراد)

☐

— أخرى (اذكرها بالتحديد)

ملحق رقم (٣)
قائمة الاستقصاء (ب)
للمديرين التنفيذيين بالشركات

جامعة الكويت
كلية التجارة والاقتصاد والعلوم السياسية
قسم المحاسبة

مشروع البحث الميداني عن نظم الميزانيات التقديرية

يرجو الباحثان من سيادتكم قراءة كل سؤال بعناية كما يرجون أن تكون الاجابات معبرة تعبيراً صادقاً عن مشاعرك وآرائك مع عدم ترك أي سؤال بدون اجابة ، وبذلك تكون قد ساهمت ايجابيا في توفير الاركان العلمية لهذا البحث الذي يهدف في النهاية الى تقديم جهد يساهم في رفع مستوى كفاءة الوحدات الانتاجية في المجتمع الكويتي .
وجدير بالذكر بأن بيانات هذا الاستقصاء سرية للغاية ولن يطلع عليها الا الباحثين ولن تستخدم الا للاغراض العلمية في البحث .

وفقنا الله جميعاً لتحقيق هذا الهدف مع خالص شكر وتحيات الباحثين على تعاونكم الصادق .

المشرفان على البحث :

دكتور محمد محمود خيري - دكتور محمد صبري العطار

ملحوظة :

- ١ - توجد الاجابات المحتملة قرين كل سؤال فالمرجو وضع علامة للاجابة التي تراها معبرة عن وجهة نظرك .
- ٢ - يوجد عبارة «أخرى» ضمن الاجابات او عبارة «تذكر بالتفصيل» والمقصود أن تضع الاجابة الاخرى على السؤال - أو ذكر التفاصيل واذا لم تكفي مساحة الورقة فالمرجو ارفاق ورقة أخرى يكتب عليها الاجابة التفصيلية على ان تذكر بهذه الورقة الاضافية رقم السؤال الذي تجيب عنه .

جامعة الكويت
كلية التجارة والاقتصاد والعلوم السياسية
قسم المحاسبة

قائمة الاستقصاء (ب) وزعت على المديرين التنفيذيين بمستوى
الادارة الوسطى بالشركات الصناعية الكويتية . والنسبة المئوية
للإجابات موضحة قرين كل سؤال

قائمة استقصاء (ب)

ملحوظة : بيانات هذا الاستقصاء سرية للغاية ولن يطلع عليها
سوى الباحثين ولن تستخدم الا للأغراض العلمية في البحث .

اولا : اسئلة عن الوظيفة

رقم المتغير

عنوان الوظيفة :

الجنسية : ١

السن : ٢

تاريخ التعيين بالوظيفة : ٣

اسم آخر مؤهل : ٤

تاريخ الحصول عليه :

جهة اصداره :

التدريب : ٥

اسم البرنامج	مكان التدريب	مدة برنامج	تاريخ بدء
		التدريب	التدريب

هل تضمن اي من هذه البرامج موضوع الميزانيات التقديرية

لا نعم (اذكر اسم البرنامج)

ثانيا : اسئلة الميزانيات التقديرية وموضوعات اخرى

س ١ : يستخدم الرؤساء معايير معينة لتقييم أداء المرؤوسين — فما هي في رأيك أهم ثلاث معايير (فقط) تعتقد ان رئيسك يستخدمها فعلا في تقييم أدائك ؟
(من فضلك ضع رقم (١) أمام أهم معيار ورقم (٢) أمام الذي يليه في الاهمية ورقم (٣) أمام المعيار الثالث في الاهمية .

الترتيب المعيار

- | | | |
|----|-------|--|
| ٧ | ١٥٤ ٪ | مدى تعاوني مع زملائي |
| ٨ | ٣٨٥ ٪ | مدى اهتمامي بتخفيض التكاليف وتحقيق الكفاية في الأداء . |
| ٩ | ٢٣١ ٪ | مدى تفاهمي مع رئيسي المباشر |
| ١٠ | ٥١٩ ٪ | مدى الجهد الذي أبذله في وظيفتي |
| ١١ | ٥٧٧ ٪ | مدى اهتمامي بالجودة في أداء العمل |
| ١٢ | ٣٠٨ ٪ | مدى اهتمامي بتنفيذ أرقام الميزانية التقديرية |
| ١٣ | ٤٠٤ ٪ | مدى ايجابية اتجاهاتي نحو وظيفتي ونحو الشركة بصفة عامة |
| ١٤ | ٤٠٤ ٪ | مقدرتي في التعامل مع المرؤوسين الذين اشرف عليهم . |
- س ٢ : في السؤال السابق اجبت عن المعايير التي يستخدمها فعلا رئيسك .
- هذه المرة حدد لنا حسب ترتيب الاهمية ثلاث معايير ترى ان رئيسك يجب ان يستخدمها في تقييم أدائك . ضع (١) أمام أهم معيار ، (٢) أمام الذي يليه ، (٣) أمام الثالث في الاهمية .

المعيار

الترتيب

- ١٥ ١٣٥ ٪ مدى تفاهمي مع رئيسي المباشر
- ١٦ ١٩٢ ٪ مدى تعاوني مع زملائي
- ١٧ ٢٨٢ ٪ مدى اهتمامي بتنفيذ أرقام الميزانية التقديرية
- ١٨ ٥٠ ٪ مدى ايجابية اتجاهاتي نحو وظيفتي ونحو الشركة بصفة عامة
- ١٩ ٣٢٧ ٪ مدى اهتمامي بتخفيض التكاليف وتحقيق الكفاية في الأداء
- ٢٠ ٥١٩ ٪ مدى الجهد الذي ابذله في وظيفتي
- ٢١ ٣٨٥ ٪ مقدرتي في التعامل مع الرؤوسين الذين أشرف عليهم
- ٢٢ ٦٥٤ ٪ مدى اهتمامي بالجودة في أداء العمل
- ٢٣ (اقرأ سطرًا مما يلي وضع علامة في خانة الاجابة المناسبة)
عندما يقوم رئيسك في العمل بتقييم أدائك — فما هو — في رأيك — مدى الاهمية التي يعطيها (رئيسك) للمعايير التالية :

الإجابــة						المعيار
لا رأي	غير مهم	قليل الأهمية	مهم إلى حد	مهم	مهم جدا	
٪	٪	٪	٪	٪	٪	
١٩	٥٨	١٩	١٥٤	٣٦٥	٣٨٥	٢٣ مقدرتي في التعامل مع الرؤوسن الذين أشرف عليهم
١٩	١٩	١٩	١١٥	٣٨٥	٤٤٢	٢٤ مدى إيجابية اتجاهاتي نحو وظيفتي ونحو الشركة
—	—	١٩	٧٧	٣٢٧	٥٧٧	٢٥ مدى الجهد الذي أبذله في وظيفتي
١٩	—	٣٨	١٥٤	٣٨٥	٤٠٤	٢٦ مدى تفاهمي مع رئيسي المباشر
١٩	١٩	١٩	١٣٥	٥١٩	٢٨٨	٢٧ مدى تعاوفي مع زملائي
١٩	٣٨	٧٨	١١٥	١٩٢	٥٥٨	٢٨ مدى اهتمامي بتخفيض التكلفة وتحقيق الكفاءة في الأداء
—	—	١٩	٣٨	٢١٢	٧٣١	٢٩ مدى اهتمامي بالجودة في أداء العمل
٣٨	١٣٥	٣٨	٢١٢	٢١٢	٣٦٥	٣٠ مدى اهتمامي بتنفيذ أرقام الميزانية التقديرية

٣٢ س ٤ عند وضع وتكوين الميزانيات التقديرية بالشركة : (ضع علامة أمام الإجابة المناسبة)

هل لك تأثير في تحديد أرقام الميزانية التقديرية التي تخص القسم الذي تعمل فيه :

ليس لي تأثير ٢١٢ ٪

لي تأثير قليل ١٩ ٪

لي تأثير الى حد ما	٪ ٢٦ر٩
لي بعض التأثير	٪ ٢٣ر١
لي كل التأثير	٪ ٢٦ر٩

٣٣ س ٥ عند وضع وتكوين الميزانية التقديرية — هل يطلب الرئيس المباشر منك ابداء الرأي :

لم يطلب رأيي ابدا	٪ ١١ر٥
نادرا ما يطلب رأيي	٪ ٥ر٨
احيانا يطلب رأيي	٪ ١٧ر٣
عادة يطلب رأيي	٪ ٣٦ر٥
دائما يطلب رأيي	٪ ٢٨ر٨

٣٤ س ٦ اذا كان لديك فكرة ما تريد من اجلها تغيير بعض ارقام الميزانية التقديرية — فالى اي درجة من الصعوبة تستطيع نقل هذ الفكرة لرئيسك ومناقشته فيها :

صعب جدا	٪ ٥ر٨
صعب أحيانا	٪ ١٣ر٥
صعب الى حد ما	٪ ١٩ر٢
ليس صعبا	٪ ٣٦ر٥
ليس صعبا على الإطلاق	٪ ٢٥ر٠

٣٥ س ٧ هل تحضر عادة الاجتماعات المتعلقة بتكوين ووضع الميزانيات التقديرية على مستوى :

نعم أحضرها	أحيانا أحضرها	لا أحضرها	القسم :
نعم أحضرها	أحيانا أحضرها	لا أحضرها	الادارة :
نعم أحضرها	أحيانا أحضرها	لا أحضرها	الشركة ككل :
الحضور ٧٥ ٪	عدم الحضور ٢٥ ٪		

٣٦ س ٨ الى اي مدى تعتقد انه من الاهمية ان يكون لكل شخص في الشركة تأثير في تكوين ارقام الميزانية التقديرية المتعلقة بالنشاط الذي يقوم به في الشركة :

٪ ٢٨٨	مهم جدا
٪ ١٧٣	مهم
٪ ١٥٤	مهم الى حد ما
٪ ٥٨	قليل الاهمية
٪ ٧٧	غير مهم
٪ ٢٥	لا رأي

٣٧ س ٩ هل يوجد عمل او وظيفة اخرى (داخل او خارج الشركة) تفضلها اكثر من وظيفتك الحالية :

افضل ان يكون لي عمل او وظيفة اخرى ٪ ٣٢٧
افضل هذا العمل الحالي ٪ ٦٧٣

٣٩ س ١٠ ما هو شعورك نحو مدى تقدمك — بصفة عامة — في الشركة ؟

لم احقق اي تقدم ٪ ١٩
حققت تقدما بسيطا ٪ ٣٨
حققت بعض التقدم ويجب ان يزداد بقدر كبير ٪ ٣٢٧
حققت تقدما كبيرا ويجب ان يزداد ٪ ٤٢٣
حققت تقدما كبيرا جدا ٪ ١٩٢

٤٠ س ١١ بصفة عامة (ومع عدم التركيز على بعض جوانب معينة في عملك) الى اي مدى تحب عملك ؟

اكره هذا العمل وارغب بشدة في تغييره —

لا احب هذا العمل كثيرا وافضل القيام بعمل آخر —

اوافق على هذا العمل ولكن يوجد انواع اخرى من العمل افضلها اكثر ٪ ٢٦٩

احب عملي جدا ولكن يوجد انواع اخرى من العمل اكاد افضلها عن هذا العمل ٪ ٣٦٥

ان هذا العمل الذي اقوم به هو تماما العمل الذي
احبه وافضله
٪ ٣٦٥

٤١ س ١٢ الى اي مدى تتاح لك الفرصة من خلال وظيفتك الحالية
لان تقدم افضل ما تستطيع عمله للشركة ؟

٪ ٣٨ لا تتاح لي فرصة على الاطلاق
٪ ٣٨ الفرصة التي تتاح لي قليلة
٪ ١٩٢ الفرصة تتاح لي احيانا
٪ ٤٤٢ الفرصة تتاح لي في معظم الاحيان
٪ ٢٨٨ الفرصة تتاح لي دائما

٤٢ س ١٣ الى اي مدى تحب ان تعمل في هذه الشركة ؟

٪ ٧٧ الشركة ليست مكاني المفضل
٪ ١٧٣ الشركة لا بأس بها ولكن توجد اشياء كثيرة يجب
تغييرها في الشركة
٪ ٢٨٨ الشركة الى حد ما مكان جيد — ولكن توجد اشياء
قليلة يجب تغييرها
٪ ٣٤٦ الشركة مكان جيد — ولكن هناك اشياء قليلة جدا
يجب تغييرها
٪ ١١٥ الشركة مكان جيد جدا للعمل — ولا أرغب في تغيير
اي شيء فيها

٤٣ س ١٤ هل تحب ان تنصح صديقا لك بالالتحاق للعمل في هذه
الشركة ؟

نعم ٪ ٧٣١ لا ٪ ٢٦٩

٤٤ س ١٥ اذا كان لديك فرصة للقيام بنفس العمل الحالي وب بنفس
الاجر ولكن في شركة أخرى فهل تفضل البقاء في هذه
الشركة ؟

افضل الالتحاق بشركة أخرى ٪ ١١٥
افضل البقاء في هذه الشركة ٪ ٨٨٥

٤٥ س ١٦ بالاشارة الى عملية اعداد ووضع الميزانيات التقديرية الخاصة بالعمالة ، بالمواد ، والانتاج المتعلقة بالقسم الذي تشرف عليه — من فضلك اقرا الادوار التالية وحدد رقم الدور الذي تقوم به في اعداد ميزانية الانتاج ، ثم حدد رقم الدور الذي تقوم به في اعداد ميزانية المواد ، وأخيرا حدد لنا رقم الدور الذي تقوم به في اعداد ميزانية العمالة .

رقم الدور	الدور الذي تقوم به
٦	احدد ارقام الميزانية بنفسى بدون استشارة احد
٥	اقدم اقتراحا معيناً (بارقام) للميزانية ويتبعه استشارات مع آخرين
٤	الاقتراح يتم بمعرفتي وبمعرفة آخرين أحيانا أخرى والقرار بالميزانية في النهاية يؤخذ جماعيا
٣	الاقتراح يقدم من آخرين وأسأل عن رأيي الذي له وزن كبير
٢	الاقتراح يقدم من آخرين وأسأل عن رأيي الذي له وزن قليل
١	لا أسأل عن رأيي عند وضع الميزانية ولكنهم يشرحون لي قراراتهم بشأن هذه الميزانية
	(من الاهمية عند الاجابة على السؤال أن تأخذ في الاعتبار الدور الذي تقوم به فعلا في الواقع وبصرف النظر عن دورك حسب ما هو مكتوب في تعميمات أو لوائح الشركة) .

الإجابات :

الأدوار التي يقوم بها المديرون التنفيذيون

الأدوار	ميزانية الانتاج	ميزانية المواد	ميزانية العمالة
أحدد أرقام الميزانية بنفسي بدون استشارة أحد أقدم إقتراحاً معيناً بأرقام للميزانية ويتبعه إستشارة مع آخرين الاقتراح يقدم بمعرفتي وبمعرفة الآخرين أحياناً أخرى والقرار بالميزانية في النهاية يؤخذ جماعياً . الاقتراح يقدم من آخرين وأسأل عن رأي الذي له وزن كبير الاقتراح يقدم من آخرين وأسأل عن رأي الذي له وزن قليل لا أسأل عن رأي عند وضع الميزانية ولكنهم يشرحون لي قراراتهم بشأن هذه الميزانية لا أعرف	٪	٪	٪
	١١ر٥	١٥ر٤	١٣ر٥
	١٣ر٥	١٥ر٤	٢١ر٢
	١٩ر٢	١٧ر٣	١٩ر٢
	١١ر٥	١٧ر٣	١٧ر٣
	٣ر٨	٩ر٦	٧ر٧
	٢٨ر٨	١٧ر٣	١٧ر٣
	١١ر٥	٧ر٧	٣ر٨

٤٦ س ١٧ والان حدد لنا الدور الذي تعتقد انك يجب ان تقوم به
في وضع هذه الميزانيات التقديرية مستخدماً نفس أرقام
الادوار الموضحة بالسؤال السابق .

الأدوار كما يرغبها المديرون التنفيذيون

ميزانية العمالة	ميزانية المواد	ميزانية الانتاج	الأدوار
٪	٪	٪	
١٧ر٣	٢١ر٢	١٥ر٤	أحدد أرقام الميزانية بنفسى بدون استشارة أحد
٣٢ر٧	٢١ر٢	٢٥ر-	أقدم اقتراحاً معيناً بأرقام للميزانية ويتبعه استشارة مع آخرين
٢٦ر٩	١٩ر٢	٢١ر٢	الاقتراح يقدم بمعرفتي وبمعرفة آخرين أحيانا أخرى والقرار بالميزانية في النهاية يؤخذ جماعيا
٩ر٦	١١ر٥	٩ر٦	الاقتراح يقدم من آخرين وأسأل عن رأي الذي له وزن كبير
٧ر٧	١٣ر٥	١٣ر٥	الاقتراح يقدم من آخرين وأسأل عن رأي الذي له وزن قليل
٥ر٨	٣ر٨	٥ر٨	لا أسأل عن رأي عند وضع الميزانية ولكنهم يشرحون لي قراراتهم بشأن هذه الميزانية
-	٧ر٧	٩ر٦	لا أعرف

٤٧ س ١٨ هذه المرة سيكون نفس السؤال السابق ولكن عن دور الفنيين (المحاسبين وغيرهم) في عملية اعداد وتكوين الميزانيات التقديرية المذكورة — من فضلك اقرا الادوار التالية وحدد رقم الدور الذي يقوم به الفنيون (المحاسبون) في اعداد كل من الميزانية التقديرية للانتاج ، الميزانية التقديرية للعمالة والميزانية التقديرية للمواد :

رقم الدور	الدور الذي يقوم به المحاسبون وغيرهم من الفنيين في اعداد الميزانيات التقديرية
٦	تحدد الارقام بواسطتهم (المحاسبين) وبدون استشارة أحد
٥	الاقتراحات تقدم بواسطتهم ويتبعها استشارات مع آخرين
٤	الاقتراحات تقدم أحيانا بواسطتهم وأحيانا بواسطة آخرين والارقام النهائية تحدد جماعيا

- ٣ الاقتراحات تقدم بواسطة آخرين — ويسألون هم عن رأيهم الذي له وزن كبير
- ٢ الاقتراحات تقدم بواسطة آخرين — ويسألون عن رأيهم الذي له وزن قليل
- ١ لا يسألون عن رأيهم ولكن قرارات تحديد أرقام الميزانية التقديرية تشرح لهم .

(من الأهمية عند الإجابة على السؤال أن تأخذ في الاعتبار الدور الذي يقوم به المحاسبون وغيرهم (من غير الإدارة التنفيذية) في أعداد الميزانيات التقديرية في الواقع وبصرف النظر عما هو مكتوب في التعميمات او لوائح الشركة) .

الأدوار التي يقوم بها المحاسبون كما يراها التنفيذيون

الأدوار	ميزانية الانتاج	ميزانية المواد	ميزانية العمالة
تحدد الأرقام بواسطتهم وبدون استشارة أحد	٥٨	٥٨	٥٨
الاقتراحات تقدم بواسطتهم ويتبعها استشارات مع آخرين	١٩٢	١٩٢	١٩٢
الاقتراحات تقدم أحيانا بواسطتهم وأحيانا بواسطة آخرين والأرقام النهائية تحدد جماعيا	١٣٥	١٣٥	١٩٢
الاقتراحات تقدم بواسطة آخرين ويسألون عن رأيهم الذي له وزن كبير	٢١٢	٢١٢	٢٣١
الاقتراحات تقدم بواسطة آخرين ويسألون عن رأيهم الذي له وزن قليل	١١٥	١٧٣	١١٥
لا يسألون عن رأيهم ولكن قرارات تحديد أرقام الميزانية التقديرية تشرح لهم	١٧٣	١٥٤	١٩٢
لا أعرف	١١٥	٧٧	١٩

٤٨ س ١٩ من فضلك حدد لنا الدور الذي تعتقد ان الفنيين (المحاسبين وغيرهم من رجال الادارة المالية) يجب ان يلعبوه في وضع الميزانيات التقديرية المذكورة — مستخدما ارقام الادوار الموضحة بالسؤال السابق (ضع رقم الدور المناسب تحت اسم كل نوع من انواع الميزانيات) .

الأدوار التي يقوم بها المحاسبون كما يعتقد التنفيذيون

الأدوار	ميزانية الانتاج	ميزانية المواد	ميزانية العمالة
	٪	٪	٪
تحدد الأرقام بواسطتهم وبدون استشارة أحد	٣٨	٥٨	٥٨
الاقتراحات تقدم بواسطتهم ويتبعها استشارات مع آخرين	٢٨٨	١٥٤	٢٦٩
الاقتراحات تقدم أحيانا بواسطتهم وأحيانا بواسطة آخرين والأرقام النهائية تحدد جماعيا	١٧٣	٢٥٠	٢٣١
الاقتراحات تقدم بواسطة آخرين ويسألونهم عن رأيهم الذي له وزن كبير	٢١٢	٢٨٨	٢٣١
الاقتراحات تقدم بواسطة آخرين ويسألونهم عن رأيهم الذي له وزن قليل	٧٧	٧٧	٩٦
لا يسألون عن رأيهم ولكن قرارات تحديد أرقام الميزانية التقديرية تشرح لهم	١١٥	٩٦	٩٦
لا أعرف	٩٦	٧٧	١٩

٤٩ س ٢٠ يشعر كل منا اثناء تأدية العمل ببعض الامور التي
ترعجه ، وفيما يلي قائمة ببعض هذه الامور - والمطلوب
تحديد مدى حدوثها لك (ضع علامة / امام كل بند
تحت الاجابة المناسبة)

لا أرى	لا تحدث اطلاقا	نادرا ما تحدث	تحدث أحيانا	تحدث في معظم الأحيان	تحدث دائما		
١	٢	٣	٤	٥			
١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨
٣٨	٧٧	١٧٣	٥١٩	١٣٥	٥٨	٥٨	الشعور بعدم كفاية السلطة الممنوحة لك لمزاولة مسؤوليات الوظيفة
٣٨	١٩٢	٣٨٥	٢١٢	١٥٤	١٩	٥٩	الشعور بعدم وضوح حدود نطاق مسؤوليات وظيفتك
١٩	١٧٣	٢١٢	٢٣١	١٢٢	١٥٤	٦٠	نقص المعلومات المتاحة لديك عن فرص تقدمك وترقيتك
-	٢٣١	١٣٥	٤٠٤	١٥٤	٧٧	٦١	الشعور بكبح حجم الأعمال المسندة إليك مما يصعب معه إنجازها خلال ساعات العمل العادية
-	١١٥	٣٨٥	٤٠٤	١٩	٧٧	٦٢	الانشغال بمشكلة عدم امكانك تحقيق الرغبات المتعارضة للرؤساء
-	٦٣٥	٢٣١	١١٥	-	١٩	٦٣	الشعور بعدم كفاية تأهيلك للقيام بأعباء الوظيفة
٣٨	٩٦	٣٤٦	٣٠٨	١١٥	٩٦	٦٤	نقص معلوماتك عن انطباعات رئيسك وعن كيفية قيامه بتقييم أدائك
	١٩٢	٣٠٨	٤٢٣	٥٨	١٩	٦٥	نقص امدادي بالمعلومات الضرورية الكافية لمباشرة مهام وظيفتي
	٣٠٨	٣٨٥	٢١٢	٧٧	١٩	٦٦	الاضطرار الى اتخاذ قرارات تؤثر سلبيا على أفراد مقربين لك بالشركة
	٤٢٣	٣٠٥	٢٥٠	-	١٩	٦٧	الشعور بوجود احتمال بأنك غير محبوب ولا مقبول بين رؤسائك
	١٣٥	٤٦٢	٢٦٩	٣٥	-	٦٨	الشعور بعدم القدرة على التأثير في القرارات المتعلقة بك والتي يتخذها رئيسك

تابع س ٢٠

لا رأي	لا تحدث إطلاقاً	نادراً ما تحدث	تحدث أحيانا	تحدث في معظم الأحيان	تحدث دائما		
١	٢	٣	٤	٥			
صفر							
٪	٪	٪	٪	٪	٪		
	١٩ر٢	٥٣ر٨	١٧ر٣	٧ر٧	١ر٩	عدم معرفة ما يتوقعه منك مرؤسيك بدقة	٦٩
	٢٣ر١	٣٢ر٧	٣٠ر٨	١٣ر٥	-	انشغالك بإمكانية تأثير كبر حجم العمل (الذي يجب عليك أدائه) على مستوى جودة الأداء	٧٠
	١٥ر٤	٢٥ر٠	٥٠ر٠	٣ر٨	٥ر٨	الشعور بالاضطرار الى تنفيذ مهام لا تتفق مع تفكيرك وحكمك الشخصي	٧١
	٤٢ر٣	٢٦ر٩	٢٣ر٢	٣ر٨	٣ر٨	شعورك بوجود تداخل وتأثير لبعض مهام الوظيفة على أمورك العائلية	٧٢

٥٠. من ٢١ ضع علامة ✓ أمام كل عبارة تحت خانة الإجابة المناسبة :

لا رأي	موافق جدا	موافق	موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق اطلاقا		
١٠٠	٢٨ر٨	٤٨ر١	١٩ر٢	—	٣ر٨	٧٣	إن الأهداف التي تضمنتها الميزانية التقديرية واضحة - وأعرف تماما ما هي الأهداف المطلوبة منا (في القسم الإدارة) تحقيقها
	٢٦ر٩	٤٢ر٣	١٩ر٢	٧ر٧	٣ر٨	٧٤	أنا مدرك تماما أي الأهداف التي تتضمنها الميزانية التقديرية أكثر أهمية - ولدي صورة واضحة عن أولويات هذه الأهداف
١٠٩	٧ر٧	٣٢ر٧	٢٦ر٥	١٣ر٥	١٧ر٣	٧٥	أنتقل كمية كبيرة من البيانات عن مدى تحقيقي لأهداف الميزانية
	١١ر٥	٤٠ر٤	٢٦ر٩	١٣ر٥	٧ر٧	٧٦	يسمح لي بقدر كبير من التأثير في تحديد أهداف الميزانية التقديرية لقسمي
	٧ر٧	٣٦ر٥	٢٦ر٩	١٣ر٥	١٥ر٤	٧٧	يدعني رئيسي أعرف على مدى جودة أدائي من خلال تقارير عن مدى تحقيق الأهداف بالميزانية
		٢٦ر٩	١٧ر٣	٤٤ر٢	١١ر٥	٧٨	أرى أن الأهداف التي تتضمنها الميزانية التقديرية غامضة وغير واضحة
	١١ر٥	١٥ر٤	٥٧ر٧	١٥ر٤	١٥ر٤	٧٩	الأهداف التي تتضمنها الميزانية التقديرية صعبة التحقيق
	١٥ر٤	٤٢ر٣	٢١ر٢	١٧ر٣	٣ر٨	٨٠	الطاعة واحترام السلطة هما من أهم الفضائل التي يجب أن يتعلمها الطفل
١٠٩	٧ر٧	٣٢ر٧	١٥ر٤	١٧ر٣	٢٥ر٥	٨١	يرسل لي كثير من البيانات والمعلومات المتعلقة بانحرافات التنفيذ عن الميزانية
	٩ر٦	٢٣ر١	٢٣ر١	٣٤ر٦	٩ر٦	٨٢	سوف لا أواجه بأي قدر من الصعوبة لأحقق الأهداف التي تتضمنها الميزانية التقديرية .
	٣٢ر٧	٣٦ر٥	١٩ر٢	٧ر٧	٣ر٨	٨٣	إن الشخص السني الطباع والعادات لا يتوقع منه مساهمة الأشخاص المهنيين

تابع
س ٢١ ضع علامة ✓ أمام كل عبارة تحت خانة الإجابة المناسبة :

	غير موافق إطلاقاً	غير موافق	موافق الى حد ما	موافق جداً	لا رأي	
	٪	٪	٪	٪	٪	
٨٤	١٠٩	٧٧	١١٥	٣٢٧	٤٦٢	إذا قلل الشخص من الكلام وأكثر من العمل والاتصال سيكون هذا أفضل لكل الناس
٨٥	٢٣١	٥١٩	١٩٢	٣٨	١٠٩	ان رئيسي غير راض عن تفسيراتي عن أسباب الفروق بين النتائج الفعلية وتقديرات الميزانية بالقسم / أو الإدارة
٨٦	١١٥	٧٧	١٧٣	٤٦٢	١٧٣	رئيسي يستمع الى مشاكي في الأمور المتعلقة بتنفيذ الميزانية التقديرية
٨٧	١٣٥	١٥٤	٢٨٨	٣٦٥	٥٨	يفكر الشباب أحياناً أفكاراً جريئة (ثورية) ولكن مع احتمال نضجهم وكبر سنهم فإنهم يجب أن يتخلوا عنها ويهلثون
٨٨	٩٦	٩٦	٢٦٩	٣٨٥	١٥٤	تقدم لي المساعدات الكافية من جانب رؤسائي المشرفين على نظام الميزانيات
٨٩	١٧٣	٣٦٥	١٥٤	١٩٢	١١٥	عندما يواجه الشخص بمشكلة ما تؤرقه ، فن الأفضل أن يشغل نفسه بأمر آخر أكثر بهجة
٩٠	١٥٤	١٣٥	٣٤٦	٢٨٨	٧٧	يستخدم رئيسي (أثناء مناقشاته معي في أمور القسم / الادارة التي أشرف عليها) معلومات مستقاة من تقارير الأداء لبنود الميزانية التقديرية
٩١	٥٨	١٥٤	٢٥٠	٣٢٧	٢١٢	يكثر في هذه الأيام الأشخاص الذين يتدخلون في الأمور الشخصية لغيرهم
٩٢	١٠٩	١١٥	٧٧	٣٨٥	٤٠٤	ان تحقيق الأهداف التي تتضمنها الميزانية التقديرية بصورة كاملة يحتاج الى مهارة عالية وخبرة فنية كبيرة
٩٣	١٣٥	٤٤٢	٢١٢	٩٦	١١٥	لي تأثير ضئيل في تكوين أهداف الميزانية التقديرية

تابع
س ٢١ ضع علامة ✓ أمام كل عبارة تحت خانة الإجابة المناسبة :

لا رأي	موافق جدا	موافق	موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق اطلاقا		
٪	٪	٪	٪	٪	٪		
—	١٣ر٥	١٧ر٣	٢٣ر١	٣٤ر٦	١١ر٥	٩٤ يمكن تقسيم الناس - بصفة عامة الى قسمين : الضعفاء والأقوياء	
—	—	١٩ر٢	٢١ر٢	٣٨ر٥	٢١ر٢	٩٥ أبدى رئيسي عدم رضائه عن نتائج التنفيذ الفعلي بالقسم لأنها لا تتفق مع ما جاء بالميزانية التقديرية	
—	٧ر٧	٢٣ر١	١٩ر٢	٢٨ر٨	٢١ر٢	٩٦ يقترح عليّ رئيسي تفصيلا أفضل الطرق لتحقيق أهداف الميزانية التقديرية	
—	٥ر٨	١٧ر٣	٢٥ر٠	٢٨ر٨	٢٣ر١	٩٧ ان وضع أهداف ميزانية القسم / الإدارة التقديرية يخضع لسيطرتي إلى حد كبير	
—	٣ر٨	٢٦ر٩	١٧ر٣	٣٠ر٨	٢١ر٢	٩٨ يقوم رئيسي شخصيا بالتحقق من مدى امكانيات القسم الذي أشرف عليه لتنفيذ ما جاء بالميزانية التقديرية	
—	٧ر٧	٢٦ر٩	١٧ر٣	٢٦ر٩	٢١ر٢	٩٩ يعتبره رئيسي مسئولاً عن انحرافات الأداء الفعلي عن الميزانية التقديرية بالقسم	
—	٣٦ر٥	٣٦ر٥	١٩ر٢	٥ر٨	١ر٩	١٠٠ أكثر ما يحتاجه الشباب هو نظام دقيق للانضباط وعزيمة قوية ، ورغبة في الجهاد من أجل الأسرة والمجتمع	
—	٤٨ر١	٤٦ر٢	٥ر٨	—	—	١٠١ الميزانية التقديرية أداة إدارية مفيدة	
١ر٩	١ر٩	١٥ر٥	١٧ر٣	٤٠ر٤	٢٦ر٩	١٠٢ بسبب الفروق الكبيرة بين نتائج الأداء الفعلي وتقديرات الميزانية رأى رئيسي أن أدائي ضعيفا	
—	٣ر٨	١٧ر٣	٢١ر٢	٣٢ر٧	٢٥ر٠	١٠٣ أستطيع العمل بكفاءة دون وجود ميزانية تقديرية	
—	٧ر٧	٩ر٦	١٣ر٥	٣٤ر٦	٣٤ر٦	١٠٤ يقال إن الوقت من ذهب والحقيقة غير ذلك	

تابع ٢١ ضع علامة ✓ أمام كل عبارة تحت خانة الإجابة المناسبة :

	غير موافق إطلاقاً	غير موافق	موافق الى حد ما	موافق	موافق جداً	لا رأي
١٠٥	١٥ر٤	١٣ر٥	٢١ر٢	٤٤ر٢	٥ر٨	-
١٠٦	٣٠ر٨	٥١ر٩	١٥ر٤	١ر٩		
١٠٧	١٩ر٢	١٩ر٢	٣٠ر٨	٢٦ر٩	٣ر٨	-
١٠٨	١٧ر٣	٢١ر٢	٣٢ر٧	٢٦ر٩	١ر٩	-
١٠٩	١ر٩	١٩ر٢	١٩ر٢	٤٠ر٤	١٩ر٢	-
١١٠	٢٦ر٩	٤ر٤	١١ر٥	١٧ر٣	٣ر٨	-
١١١	٩ر٦	١١ر٥	١٧ر٣	٤٨ر١	١٣ر٥	-
١١٢	١٣ر٥	٢٦ر٩	٢٥ر٠	٢٦ر٩	٧ر٧	-
١١٣	٣٨ر٥	٢٦ر٥	٧ر٧	١٥ر٤	١ر٩	-
١١٤	٢٥ر٠	٣٤ر٦	٢٥ر٠	١١ر٥	٣ر٨	-
١١٥	٤٨ر١	٤٤ر٢	٥ر٨	١ر٩		

تابع ٢١ ضع علامة ✓ أمام كل عبارة تحت خانة الإجابة المناسبة :

لا رأي	موافق جدا	موافق	موافق الى حد ما	غير موافق	غير موافق اطلاقا		
٪	٪	٪	٪	٪	٪		
-	٢٨ر٨	٤٠ر٤	٢١ر٢	٧ر٧	١ر٩	١١٦	أن الطبيعة البشرية باقية كما هي -
-	١٥ر٤	٥٠ر٠	٢١ر٢	٩ر٦	٣ر٨	١١٧	وسوف يستمر معها الصراع والحرب يتحتم علي أن أبين لرئيسي بنود الميزانية التقديرية التي ليس لها سيطرة ورقابة عليها .
-	١٣ر٥	٢١ر٢	١٣ر٨	٢١ر٢	١٣ر٥	١١٨	الميزانية التقديرية هي أحسن وسيلة لأحصل على ما أريد
-	١ر٩	٢٦ر٩	١٩ر٢	٢٨ر٨	٢٣ر١	١١٩	لا يتم التصديق على الميزانية التقديرية ما لم أكن راض عنها
-	١١ر٥	١٥ر٤	٢٨ر٨	٣٠ر٨	١٣ر٥	١٢٠	لا أستطيع العمل دون وجود نظام للميزانيات التقديرية
-	٧ر٧	٢١ر٢	١٣ر٥	٥٠ر٠	٧ر٧	١٢١	الهدف الأساسي من تقارير الانحرافات (الأداء الفعلي عن التقديرات) هو أن توضح للرؤساء مواقع فشل الرؤوسين
-	-	١٣ر٥	٢٦ر٩	٤٠ر٤	١٩ر٢	١٢٢	يثور غضب رئيسي عادة بسبب انحرافات الأداء عن التقديري
-	-	٣ر٨	١٣ر٥	٥٧ر٧	٢٥ر٠	١٢٣	الميزانيات التقديرية نظام غامض
-	١١ر٥	٤٨ر١	١٩ر٢	١٣ر٥	٧ر٧	١٢٤	العمل بنظام الميزانيات التقديرية أدى الى الارتفاع بكفاية أداء القسم الذي أعمل به

فهرس الجداول

رقم الصفحة

بيان

٢٩	جدول رقم (١) يبين درجات الارتباط لمقياس المشاركة (أ)
٣٠	جدول رقم (٢) يبين درجات الارتباط لمقياس المشاركة (ب)
٣٣	جدول رقم (٣) يبين درجات الارتباط لمقياس درجة الرضاء الوظيفي
٣٤	جدول رقم (٤) يبين درجات الارتباط لمقياس درجة التوتر الوظيفي
٣٥	جدول رقم (٥) يبين درجات الارتباط لمقياس التسلط في الشخصية
٤١	جدول رقم (٦) يبين تحليل المتغير وتكوين العوامل المتعلقة بالاستخدامات المدركة والمواقف
٤٤	جدول رقم (٧) هيكل رأس المال المدفوع في شركات البحث
٤٦	جدول رقم (٨) الجهات التي صممت نظم الميزانيات التقديرية في شركات البحث
٥٩	جدول رقم (٩) أسس تقدير المقبوضات والمدفوعات في شركات البحث
٦٢	جدول رقم (١٠) يبين هيكل التقارير في الشركات
٧٠	جدول رقم (١١) ترتيب أولوية استخدام معايير تقييم الاداء الثمانية
٧٢	جدول رقم (١٢) الترتيب المرغوب لمعايير تقييم الاداء من جانب المرؤسين
٧٣	جدول رقم (١٣) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعايير تقييم الاداء
٧٥	جدول رقم (١٤) النسبة المئوية للمديرين ذوي انماط استخدام المعايير المختلفة لتقييم الاداء
٧٦	جدول رقم (١٥) ادوار المديرين التنفيذيين في اعداد الميزانيات التقديرية
٧٨	جدول رقم (١٦) ادوار رجال الادارة المالية في وضع الميزانيات كما يراها التنفيذيون
٧٩	جدول رقم (١٧) مقارنة ادوار رجال الادارة المالية كما يرغبون بالادوار التي يرغبها لهم التنفيذيون
٨٠	جدول رقم (١٨) بيانات عن نتائج مقياس (أ) للمشاركة
٨١	جدول رقم (١٩) بيانات عن نتائج مقياس (ب) للمشاركة
٨٢	جدول رقم (٢٠) درجات الارتباط بين المشاركة والاستخدامات

المحتويات

رقم الصفحة

٣	مقدمة
٥	الفصل الاول : الاساس النظري واشتقاق مفروض البحث
٢٣	الفصل الثاني : منهج البحث
٤٣	الفصل الثالث : نتائج الدراسة الميدانية :
٤٣	* نتائج تشخيص أركان نظام الميزانيات التقديرية
٦٩	* نتائج دراسة بعض الجوانب السلوكية لنظم الميزانيات التقديرية
٦٩	● أولا : انماط استخدام بيانات نظم الميزانيات التقديرية
٧٥	ثانيا : المشاركة في وضع الارقام التقديرية بالنظم
٨٧	الفصل الرابع : الخلاصة والتوصيات :
٨٨	* أولا : توصيات تتعلق بوجود واعداد الميزانيات التقديرية
٩٠	* ثانيا : توصيات تتعلق بالاستفادة من البيانات الناتجة عن نظم الميزانيات التقديرية
٩١	* ثالثا : توصيات تتعلق بالتغلب على معوقات نظم الميزانيات التقديرية
٩٦	المراجع باللغات العربية والاجنبية :
١٠١	الملاحق : * ملحق رقم (١) - بيان بأسماء الشركات الصناعية المساهمة التي دخلت في اطار البحث
١٠٣	* ملحق رقم (٢) - قائمة الاستقصاء (أ) للمسؤولين عن نظام الميزانيات التقديرية
١٢١	* ملحق رقم (٣) - قائمة الاستقصاء (ب) للمديرين التنفيذيين بالشركات
١٤١	فهرس الجداول المحتويات