

الجوانب السلوكية للموازنات التخطيطية

على محمود عبد الرحيم

قسم المحاسبة / جامعة الكويت

مقدمة :

يهدف هذا البحث إلى دراسة الجوانب السلوكية للموازنات التخطيطية كنموذج للرقابة الإدارية .

أثبت عدد من الباحثين أن استخدام بيانات الموازنات في التطبيق العلمي أقل بكثير من المتوقع . فقد أثبتت الدراسات الميدانية رغم قلتها أن كثيراً من البيانات المحاسبية لا يستخدم في التطبيق العملي وإن القليل الذي يستخدم من البيانات يرجع إلى درجة تعلم المدير وتدريبه أو إلى متابعة الإدارة العليا في الأساس .

«The evidence suggests that the percentage of Managers using the budgetary information is low since out of the sixty managers studied, only twenty eight use the information.

Moreover, only six managers use the information in accordance with the theoretical model of use (nearly 10% a very low percentage indeed)»^(١)

وقد أكدت دراسات Dew & Gee^(٢) هذا الاتجاه إذ وجدوا أن كثيراً من أفراد الإدارة الوسطى لا يستخدمون بيانات نظام المحاسبة الإدارية أو يستخدمون قليلاً منها :

Dew & Gee discovered that many middle managers made little or no use of the management accounting information provided to them.

ويضيف Gee^(٣) في دراسته أن نصف بنود البيانات الرقابية التي تقدم لأفراد الإدارة الوسطى لا تستخدم بأي شكل .

«It is found that almost half of the items of control information received by middle managers are not used to any extent by them».

ويؤكد Caplan^(٤) أن فاعلية المحاسبة الإدارية يمكن أن تزداد عن طريق الاهتمام بالنواحي السلوكية.

«A growing body of research evidence indicates that the contribution of management accounting to the efficient and effective operation of business organisation could be increased through attention to behavioral considerations».

ويؤكد Anthony^(٥) أن الوظيفة الرئيسية لنظام الرقابة الإدارية هي في تحفيز المديرين ودفعهم لاتخاذ قرارات إدارية في صالح المشروع.

«The central function of the management control system is to motivate operating managers to take decisions which are consistent with the overall objectives of the organisation, and that the management accounting system makes an important contribution to this process».

ويضيف Kazandijis^(٦) أن الوظيفة الرئيسية للمحاسبة هو التأثير على قرارات المديرين وسلوكهم.

«It is now widely recognised that the principal purpose of Accounting is to influence action i.e. the behaviour of others».

ويضيف Caplan^(٧) أن للموازنات أثراً بالغاً على سلوك المديرين ويجب على المحاسب الإداري أخذ ذلك في الحسبان.

«Budgets are powerful behavioral tools and it is unlikely that consistently desirable results can be obtained from their use unless the accountants involved in the process are aware of the behavioral implications of their work».

ويؤكد Hopwood^(٨) على دراسة النواحي السلوكية لنظم الرقابة المحاسبية بقوله:

«Systematic study of the organisational aspects of accounting control is a relatively recent phenomenon. However, it is now recognised that the successful design, implementation, and operation of an accounting information system requires a consideration of the way in which people will respond to it. Further, it is becoming evident that the operation of the accounting systems and the use of accounting information is an organisational process worth of study in its own right».

وقد أدت هذه الدراسات إلى التركيز على دراسة المدير نفسه كحالة عملية مما أدى إلى تركيز الدراسة على النواحي السلوكية للمدير لمعرفة لماذا يستخدم بعض البيانات ولا يستخدم البيانات الأخرى أي لماذا يسلك المدير إتجاهاً معيناً ويترك إتجاهاً آخر.

نظرية التحفيز :

وتحاول نظرية الدوافع والتحفيز أن تشرح لماذا يسلك المدير اتجاهاً معيناً ويرفض اتجاهاً آخر.

ويحتاج اتخاذ اتجاه معين إلى الرغبة والقدرة كما يذكر Caplan^(٩) وتهتم نظرية التحفيز بالعنصر الأول أي الرغبة في أداء العمل.

«The performance of a particular act requires both desire and ability. Motivation refers to the first of these two requirements and involves the needs, desires and goals which represent major determinants of behaviour».

ويتضح من دراسة Caplan أن سلوك الأفراد ينتج عن محاولتهم لتحقيق أهداف معينة واحتياجات معينة وإن علاقة الاحتياجات والأهداف بالقرارات التي يتخذها المدير علاقة مركبة ومتغيرة.

مدرج Maslow :

وقد أعد Maslow^(١٠) وهو من الرواد الأوائل في هذا المجال نموذجاً للدوافع والتحفيز Motivation Model يعتمد على خمسة مستويات متدرجة من الاحتياجات ويتمثل في الاحتياجات المادية، والأمان، والارتباط والانتماء، والاحترام الذاتي للفرد وتقدير الآخرين له، وتحقيق الذات Self Actualization.

ويبدأ مدرج Maslow بالاحتياجات المادية وينتهي في القمة بتحقيق الذات. وعندما يشبع الفرد الاحتياجات المادية ينتقل إلى مستوى أعلى وهكذا

وبعني هذا أنه بمجرد إشباع حاجة معينة فهي لا تحفز الفرد وإن الاحتياجات التي تحفز الفرد هي الاحتياجات التي لم تتحقق بعد. ولهذا السبب فإن كثيراً من علماء النفس الاجتماعي يرون أن الحوافز المادية وحدها لا تمثل حافزاً كافياً لكثير من المديرين الذين يحصلون على رواتب ومكافآت مالية مجزية وأنه من الأفضل في مثل هذه الحالات التركيز على السياسات الإدارية التي تشبع الحاجات ذات المستوى الأعلى في مدرج Maslow كاحترام والتقدير الذاتي واحترام وتقدير الآخرين وتحقيق الذات.

دراسة Herzberg :

وقد قام Herzberg^(١١) بدراسة ميدانية وأثبت أن هناك دوافع حقيقية Motivators تؤدي .

إلى الشعور بالرضا الوظيفي حيث أنها تدفع إلى مستوى أعلى من الأداء والكفاية مثل الإنجاز، والإعتراف، والعمل ذاته والمسؤولية والتقدم.

كما أن هناك عوامل وقائية تؤدي إلى عدم الشعور بالرضا الوظيفي ولكنها وحدها لا تؤدي إلى مستوى أعلى من الأداء والكفاية ومن هذه العوامل الوقائية Hygiene factors ما يلي:

سياسات المشروع، وظروف العمل، والرواتب، ومركز الفرد وحالته الوظيفية Status، والأمان الوظيفي، والإشراف Supervision.

وغياب العوامل الوقائية يؤثر تأثيراً سلبياً على الأداء ولكن وجود هذه العوامل لن يؤدي بالضرورة إلى مستوى أعلى من الأداء والكفاية.

«Effective motivation results from motivators which give the individual a sense of personal accomplishment through the challenge of the job itself».

والأساس في نظرية Herzberg هو إعطاء الموظف عمل فيه قدر من التحدي والمسؤولية. وكلما احتوى العمل على قدر أكبر من التحدي والمسؤولية كلما كان ذلك دافعاً لإنجاز العمل بمستوى أعلى من الأداء والكفاية. وإن غياب التحدي والمسؤولية يمثل أداة تحفيز سالبة تؤدي إلى مستويات أقل من الأداء.

دراسة McClelland:

وتمثل بحوث McClelland^(١٢) مساهمة حقيقية لنظرية الدوافع والتحفيز أثبت فيها ارتباط دافع الإنجاز بالرغبة في التحدي والتجديد والابتكار.

«The desire to be challenged and to be innovative».

وقد صمم مقياساً نفسياً لقياس دافع الإنجاز للأفراد. وطبقاً لهذا المقياس استطاع أن يقسم الأفراد إلى أفراد ذو درجة عالية من الإنجاز وأفراد ذو درجة منخفضة من الإنجاز.

وقد أكد البحث أن الأفراد ذو الدرجة العالية من الإنجاز أقل إهتماماً بالخوافز المادية من الأفراد ذو الدرجة المنخفضة من الإنجاز. وقد اكتشف الباحث أن دافع الإنجاز يختلف بين الأفراد طبقاً لاختلاف شخصياتهم وخلفياتهم الحضارية، وأن الأفراد ذو الدرجة العالية من الإنجاز يمثلون المديرين الأكثر نجاحاً.

وقد أوضحت دراسات McClelland إن مستوى الأهداف لا يجب أن يكون منخفضاً سهل التحقيق بحيث لا يمثل تحدياً للمدير ومن الناحية الأخرى فلا يجب أن تكون الأهداف صعبة التحقيق بحيث تؤدي إلى زيادة احتمالات الفشل في تحقيق الهدف.

وعلى ذلك فالمدير ذو الدرجة العالية من الإنجاز سيحاول أن يبحث عن أهداف متوسطة ممكنة التحقيق فلا هي سهلة التحقيق بحيث تفقد جانب التحدي ولا هي صعبة التحقيق بحيث تؤدي إلى الفشل.

وعلى ذلك فإن McClelland يدعو إلى ضرورة تصميم نظام المحاسبة الإدارية لتحفيز أداء المديرين ذو الدرجة العالية من الإنجاز.

نظرية التوقع:

وتوضح نظرية التوقع^(١٣) Expectancy theory أن سلوك الفرد في المنظمة يعتمد على ثلاثة عوامل مترابطة هي:

وجود علاقة بين الجهد والأداء.

Effort - performance Expectancy

- وجود علاقة توقع بين الأداء والعائد.

Performance - outcome Expectancy

- القيمة المرتبطة بأداء العمل وإنجازه والمكافآت الناتجة عن الأداء.

وعلى هذا فصعوبة الأهداف التي تحتويها الموازنة التخطيطية تؤثر على درجة التوقع الخاصة بمدى تحقيق الجهد للهدف فكلما كانت الأهداف صعبة أو مستحيلة التحقيق كلما أدى ذلك إلى عدم التحفيز أو كان ذلك بمثابة حافز سلبي وإن كمية التحفيز تعتمد على المنافع الشخصية المتوقعة وكلما ارتفعت التوقعات الخاصة بتلك المنافع كلما ازداد الجهد المبذول وارتفع بالتالي مستوى الأداء وذلك من خلال إشباع احتياجات المديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنة.

وحيث أن الوظيفة الأساسية للمحاسبة الإدارية هي تحفيز المديرين المسؤولين لاتخاذ القرارات الإدارية التي تحقق أهداف المشروع لذلك يدعو^(١٤) Anthony إلى مواءمة أهداف الفرد مع أهداف المشروع.

«A crucial factor in motivating and controlling the performance of the individuals within the organisation is the ability to encourage goal congruence, i.e. to create situations in which each individual in attempting to satisfy his own needs, will be making the greatest possible contribution to the accomplishment of the goals of the organisation».

فتصميم نظم الرقابة لمواءمة أهداف الفرد مع أهداف المشروع وذلك بتحفيز المديرين

المسؤولين على تحقيق أهداف المشروع من خلال تحقيق أهدافهم الشخصية تمثل عاملاً أساسياً لنجاح هذه النظم في التطبيق العملي.

ولموامة أهداف الفرد مع أهداف المشروع يتطلب ذلك إتخاذ حاجات الأفراد في الحسبان وهذا بدوره يتطلب حوافز معنوية بجانب الحوافز المادية والتي تساعد المديرين في المشروع على اكتساب الاحترام الذاتي واحترام الآخرين وتحقيق الذات أي تحقيق الجزء العلوي من مدرج Maslow.

ويؤيد Caplan^(١٥) ذلك الاتجاه :

«Money is important, but beyond a certain point it is likely that concentrating on organisation policies and practices which contribute to self-respect and self-actualization such as job enrichment, management by self-control, and participative leadership may provide better motivation for individuals who are already well compensated».

والدروس المستفادة من دراسة السلوكيات عند تصميم نظم الرقابة هي :

- عدم تجاهل احتياجات المديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنة.
 - عدم التركيز على الحوافز المادية بل يجب أن يكون هناك توازن بين الحوافز المادية والمعنوية.
 - تصميم النظام بشكل يؤدي إلى مواءمة أهداف المديرين الشخصية مع أهداف المشروع.
 - استشارة المديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في مراحل تصميم النظام المختلفة.
- وينتج عن تجاهل نظام الرقابة لهذه النواحي السلوكية تجاهل المديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنة لهذا النظام وعدم استخدامه وذلك مهما بلغت درجة تطور هذا النظام من الناحية المحاسبية الفنية.

ويدعو هذا بدوره إلى بذل الكثير من الجهد في اختيار المحاسب الإداري بحيث يكون ناجحاً في توصيل المعلومات للمديرين وناجحاً أيضاً في معرفة وجهة نظر المديرين ومدى قابليته في التكيف مع احتياجات المديرين ومدى قدرته على مساعدة المديرين في فهم البيانات المحاسبية وعرضها بطريقة سهلة مبسطة وقدرته على تدريب المديرين على استخدام البيانات بل وقدرته على تطوير نظام الرقابة بما يخدم احتياجات المديرين مما يؤدي إلى نجاحه كمحاسب إداري ونجاح نظام الرقابة في التطبيق العملي.

وهذا بالتالي يضع عبئاً جديداً على الجامعات في تطوير برامج المحاسبة لتشمل دراسة السلوكيات وعلم النفس الاجتماعي إذ أن هذا يمثل جانباً هاماً في إعداد المحاسب الإداري.

ويدعو Caplan^(١٦) المحاسبين إلى دراسة طموحات مستخدمي البيانات :

«Since both management accounting and financial accounting are user-oriented,

accountants cannot avoid the necessity of learning more about the perceptions of the users, and the influence those perceptions may have on behaviour».

ويجب أن يكون المحاسب الإداري على علم مستمر بالدوافع والحوافز التي ينتجها نظام الرقابة وأثر ذلك على مواءمة أهداف الفرد مع أهداف المشروع وعلى مستويات طموح الأفراد المسؤولين عن تنفيذ الموازنة وهل يحفز النظام الأفراد ذو المستوى العالي من الإنجاز أم يمثل النظام عائقاً في طريق تحفيز الأفراد نحو الابتكار والتجديد وتحقيق مستويات أعلى من الأداء أي أنه من مسؤوليات المحاسب الإداري دراسة أثر نظام الرقابة على دوافع وتحفيز وطموحات المديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنة.

واقعية الأهداف والمعايير:

وهناك جوانب أخرى تهتم المحاسب الإداري في نظرية الدوافع والتحفيز فقد نادت الدراسات الميدانية التي أجريت في الستينات بضرورة أن تكون الأهداف والمعايير واقعية وممكنة التحقيق Practical; attainable.

وقد نادت هذه الدراسات أيضاً بضرورة إعتقاد المديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنة بأنها أهداف ممكنة التحقيق وأن يقبلوا بذلك، إذ أن إعتقادهم بأن الأهداف والمعايير غير ممكنة التحقيق وعدم قبولهم لها سيؤدي إلى عدم استخدام بيانات الموازنة.

وقد أكدت الدراسات السلوكية لنظرية التوقع هذا الاتجاه فقد أكدت النظرية أن سلوك الفرد في المنظمة يعتمد على وجود علاقة توقع بين الجهد والأداء من ناحية وعلاقة توقع بين الأداء والعائد من ناحية ثانية والقيمة المرتبطة بأداء العمل والمكافآت الناتجة عن هذا الأداء من ناحية ثالثة.

وتؤكد النظرية أن الأفراد ينشؤون علاقة توقع داخلية لأدائهم. ويسمي علماء النفس هذه التوقعات بمستويات الطموح Aspiration levels وقد أكدت نتائج الدراسات في هذا الشأن أن الفشل المتكرر لتحقيق هدف معين يؤدي إلى أن يخفض هذا الفرد من توقعاته مما يؤثر سلباً على أداء الفرد في الحاضر والمستقبل. وعلى العكس من ذلك فالأفراد الذين حققوا نجاحاً في تحقيق الأهداف الممكنة في الماضي يضعون أهدافاً أعلى للمستقبل وتكون مستويات طموحهم وتوقعاتهم أعلى بالنسبة للمستقبل مما يعطيهم دافعاً أقوى لتحقيق مستويات أعلى من الأداء.

وتؤكد هذه الدراسات النتائج التالية بالنسبة لمرحلة التخطيط ووضع الأهداف:

١ - إن النجاح المستمر لإنجاز أهداف سهلة التحقيق يؤثر تأثيراً سلبياً على دوافع الأفراد وتحفيزهم.

٢ - إن الفشل المستمر لإنجاز أهداف صعبة التحقيق يؤثر تأثيراً سلبياً على دوافع الأفراد وتحفيزهم .

٣ - ينحو الأفراد نحو وضع توقعات أعلى ويعملون بشكل جدي نحو تحقيق هذه الأهداف إذا ما اشتركوا في التخطيط واستشيروا في إعداد هذه الأهداف إذ أن ذلك يشعرهم بمسؤوليتهم نحو تحقيق هذه الأهداف نتيجة لاشتراكهم في إعدادها .

ومن هذا يتضح أن الدراسات السلوكية تؤيد نتائج البحوث الميدانية الخاصة بأن تكون الأهداف والمعايير ممكنة التحقيق فلا هي سهلة التحقيق من ناحية ولا هي صعبة التحقيق من ناحية أخرى . وتضيف الدراسات السلوكية أن الأهداف يجب أن تمثل تحدياً مناسباً للأفراد المسؤولين عن تنفيذها .

ونخلص من ذلك أن أهداف الموازنة ومعاييرها يجب أن تكون واقعية وعملية وقابلة للتحقيق وبها قدر مناسب من التحدي للمسؤولين عن تنفيذها .

Practical; attainable and represent a reasonable challenge to budget participants.

والأهم من ذلك هو أن يعتقد المديرين المسؤولين عن تنفيذ الأهداف بأنها ممكنة وقابلة للتحقيق وأن يقبلوا بذلك وهذا لا يتأتى إلا عن طريق الاشتراك الجاد في إعداد الموازنة التخطيطية ووضع الأهداف والمعايير .

الاشتراك ومشكلة التحيز في إعداد تقديرات الموازنة :

وقد أكدت الدراسات الميدانية والسلوكية التي أجريت عن الاشتراك في إعداد الموازنات الرقابية أنه بالرغم من مزاياه النفسية والمعنوية إلا أنه يؤدي من ناحية أخرى إلى إعداد موازنات تحوي أهدافاً أسهل من تلك الموازنات التي يعدها المحاسب باستشارة عدد محدود من أفراد الإدارة العليا وهذا ما يسمى في الأدب المحاسبي بالتحيز في إعداد تقديرات الموازنة .

ففي دراسة ميدانية للموازنات في إحدى الشركات وجد Lowe & Shaw^(١٧) أن المديرين يقدمون موازنات تساعد على الاعتراف بهم . فقد قدموا تقديرات سهلة التحقيق لأرقام المبيعات مما يزيد من فرص تحقيقهم لهذه التقديرات أو تحقيق أرقام فعلية أعلى من الأرقام التقديرية مما يؤكد على أن المديرين يضعون أهدافهم الشخصية قبل أهداف المشروع .

وتؤكد دراسات Schiff & Lewin^(١٨) أن الاشتراك لا بد وأن يؤدي إلى التحيز في إعداد تقديرات الموازنة .

«Managers consciously and intentionally create and bargain for organisational slack. Managers are motivated to achieve two sets of goals - the firm's goals and their

personal goals. To maximize personal goals while achieving the goals of the firm requires a slack environment. This suggests that managers intentionally create slack».

وقد لاحظ الباحثان أن التحيز في إعداد تقديرات الموازنة سلوك عام بين المديرين وأنه يحدث في الشركات الربحية والخاسرة على السواء وكذلك في الشركات المستقرة أو النامية.

وقد قدر الباحثان أن التحيز في إعداد الموازنات قد يصل إلى ٢٥٪ من تقديرات الموازنة.

وقد أكدت الدراسات الميدانية التي قام بها الباحث نفس الاتجاه فقد وجد أن مديري المبيعات كانوا يقومون بإعداد تقديرات الموازنة بأقل مما يمكن تحقيقه بحوالي ١٠٪ وكانوا يحتفظون لأنفسهم بأهداف أعلى من الموازنة بـ ١٠٪ ويسمونها Targets والدافع الأساسي وراء ذلك هو الظهور أمام الإدارة العليا بأنهم يحققون تقديرات الموازنة أو يحققون أرقام فعلية أعلى من أرقام الموازنة مما يدعم من مركزهم في الشركة ويؤكد على الاعتراف بهم ولكن هذا في حد ذاته يؤكد من ناحية أخرى على أن مديري المبيعات يهتمون بالموازنة ويستخدمونها ويحاولون تحقيقها ولا يتجاهلون استخدام البيانات المحاسبية.

وقد أكد الدكتور خيرى^(١٩) في بحثه أن معظم المديرين قد اعترفوا بوجود التحيز في تقديرات الموازنة بشكل أو بآخر.

«53% of the respondents admit incorporating slack into proposed budgetary figures, while 42% of the respondents were adopting other ways of protecting their budget figures such as: lobbying and arguments, the use of personal relationships, and the use of the indirect power of a third party. The powerful members are seen as not needing to protect their budgets by incorporating slack, but they are seen as being able to obtain exactly what they want by using their personal and organisational power».

ويؤكد الدكتور عبد الرحمن عليان^(٢٠) هذا الاتجاه بقوله :

«These experiments support the hypothesis that with introducing the concept of participation, bias becomes a common phenomenon in industries».

ويضيف الدكتور عليان شروط نجاح الاشتراك في إعداد الموازنات وأهمها أسلوب القيادة المستخدم وتوزيع القوى داخل المشروع :

«The success of participation in its traditional way depends significantly upon the situation itself, the style of leadership practised in the organisation and the power distribution among budgettees».

ويؤيد Mulder^(٢١) هذا الاتجاه بقوله :

«Some degree of power is an essential pre-requisite for effective participation».

ويضيف الدكتور عليان إلى ذلك :

«When participation is not supported by power, participation is not capable of having a real influence, and then the result may correspond to what Argyris called «Psuedo participation.»»

وفي دراسة Lowe & Shaw^(٢٢) للسلوك الذي يؤدي إلى التحيز في إعداد تقديرات الموازنة

وجدا شرحاً لأسباب هذا السلوك فيما يلي :

«1. The reward system of the firm which gave both monetary and status rewards to those who performed well against the budget. This led to 'downward' bias of sales forecasts so as to give a lower standard against which managers' performance would be evaluated.

2. The influence of recent company practice which had encouraged the submission of optimistic forecasts.

3. The insecurity of some managers who felt compelled to buy time by giving unrealistically high forecasts when their past performance had been evaluated as unsatisfactory by company standards.

Counter bias by the superior managers did occur but had only limited success in compensating for the original bias».

وقد استنتج أن التحيز في إعداد تقديرات الموازنة موجود في معظم الشركات .

ولكن من ناحية أخرى فالاشتراك في إعداد الموازنات يؤدي إلى آثار إيجابية بالنسبة لتحفيز المديرين ودفعهم لتحقيق الموازنة وشعورهم بالمسؤولية نحو تنفيذ هذه الموازنة ورفع روحهم المعنوية^(٢٣) .

وقد اقترح Ijiri et al^(٢٤) علاجاً لمشكلة التحيز في إعداد تقديرات الموازنة وذلك عن طريق إعداد مقياس للأداء يحتوي على عاملين لقياس النتائج الفعلية ودقة إعداد التقديرات السابقة في نفس الوقت .

وقد أوضح Loeb^(٢٥) أنه يمكن تنفيذ ذلك العلاج بالنسبة لمقياس وحيد وشامل للأداء .

وقد أوضح Hopwood^(٢٦) إن إعداد مقياس وحيد وشامل للأداء لا يعالج مشكلة التحيز في إعداد تقديرات الموازنة وإن المشكلة أكثر تعقيداً من اقتراح Ijiri et al^(٢٧) .

وقد اقترح Barefield^(٢٨) نموذجاً لقياس الأداء مستخدماً أسلوب المحاكاة بحيث يخضع المدير المعد للتقدير لنظام حوافز يشجعه على التحيز في إعداد تقديرات الموازنة ثم يراجع التقدير بواسطة مدير آخر يخضع لنظام حوافز يشجعه على إزالة التحيز من التقدير معتمداً في ذلك على السلاسل الزمنية للتقديرات والعمليات السابقة .

وقد أوضحت نتائج الدراسة أنه تحت شروط معينة يزداد التحيز في إعداد التقديرات مع زيادة إزالة التحيز أيضاً ولكن إزالة التحيز لا يعوض تماماً عن التحيز الأصلي في التقدير.

وبالرغم من أن هذا النموذج نموذج نظري وليس له تطبيق عملي إلا أنه يوضح أن التحيز في إعداد تقديرات الموازنة يزداد في الظروف العادية.

أي أن الدراسات الميدانية والسلوكية التي أجريت في هذا الشأن تؤيد أن الاشتراك في إعداد الموازنات يؤدي إلى التحيز في تقديرات الموازنة مما يؤدي إلى وضع أهداف وأرقام أسهل من الأهداف والأرقام الممكن تحقيقها وفي رأيي أن مهمة المحاسب والإدارة العليا أن يقللوا من هذا التحيز عن طريق الدراسات المستقلة التي يقوم بها المحاسب وذلك بإعداد سلاسل زمنية لأرقام الموازنات والأرقام الفعلية عن السنوات الماضية واتجاه هذه الأرقام في السنة موضع التقدير.

ويمكن للإدارة العليا والمحاسب التقليل من أثر هذا التحيز عن طريق المناقشات التي تتم قبل وأثناء انعقاد لجنة الموازنة.

وفي رأيي كذلك أن الإدارة العليا والمحاسب يجب أن يكونوا على استعداد لقبول درجة تحيز معقولة تختلف من شركة لأخرى وكذلك من موازنة لأخرى فقد يسمح مثلاً بنسبة أكبر في موازنة المبيعات نظراً لظروف السوق ولكن يسمح بنسبة أقل من التحيز في موازنات الانتاج والتكاليف حيث أن الظروف أكثر قابلية للرقابة منها عن المبيعات في كثير من الشركات.

ويمكن التقليل من أثر التحيز في إعداد الموازنات كذلك عن طريق تحديد حدود دنيا وعليا للرقابة فإذا كان الأداء الفعلي بين هذه الحدود يكون أداءً مقبولاً ولا يجب أن تتدخل الإدارة العليا في هذه الحالة.

ووجود التحيز من ناحية أخرى يعني أن المدير جاد في تنفيذ الموازنة وأن هذا التحيز يمثل حد الأمان بالنسبة له 'Safety factor' لمقابلة الأحوال الاقتصادية والمستقبلية غير المنظورة وقت إعداد التقديرات.

وفي رأيي أنه لنجاح نظام الموازنات في التطبيق العملي كنموذج للرقابة الإدارية لا بد من اشتراك المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذ الموازنة في إعدادها ويجب أن يكون هذا الاشتراك جاداً ومؤثراً (ولا يجب أن يكون اشتراكاً صورياً كما يذكر Argyris) ولكن يجب من ناحية أخرى أن تراجع هذه التقديرات بواسطة المحاسب الإداري والإدارة العليا وذلك بهدف التنسيق بينها وتقليل أثر التحيز إلى أقل حد ممكن.

ولا يجب أن تقتصر مهمة المحاسب الإداري على إمداد الإدارة العليا بالبيانات بل يجب أن تمتد كذلك إلى المستويات الإدارية الدنيا بالمشروع.

إذ أن نتائج الدراسات السلوكية قد أوصت بعدم تجاهل المديرين ويجب إمدادهم بالبيانات الفعلية مقارنة بالموازنة إذ أن تجاهلهم وعدم إمدادهم بالبيانات يؤثر تأثيراً سلبياً على دوافع المديرين وتحفيزهم وروحهم المعنوية وأداءهم.

ويجب أن يصمم نظام الموازنات الرقابية بالمشروع لتشجيع وتنمية الرقابة الذاتية ولا يمكن أن يتأتى ذلك إلا في جو من الاشتراك والديمقراطية.

ويؤيد Rittricker^(٢٩) هذا الاتجاه بقوله :

«There must be adequate involvement and participation by managers in setting up control systems in which, as far as possible, employees should have clearly defined objectives, feedback on the extent which they are achieving these objectives and a system and environment which encourages self-control and self-discipline rather than reliance on a rather crude system based on control through fear of punishment and expectation of reward. There must be a greater readiness on the part of the accountant to disseminate the information throughout the organisation».

ويوضح Caplan^(٣٠) أن البحوث والدراسات السلوكية تؤيد مبدأ الاشتراك في إعداد الموازنات حيث أنه يساعد على تحقيق الجزء العلوي من مدرج Maslow من حيث أنه يحقق الاحترام الذاتي للفرد واحترام وتقدير الآخرين له وكذلك تحقيق الذات.

«It is in the best interest of organisations to try to meet the esteem and self-actualization needs of their participants by making tasks more challenging and giving individuals a greater sense of responsibility. One approach is the use of participation».

ويعدد Caplan مزايا الاشتراك كما يلي :

«First, it helps to provide the challenge and sense of responsibility and second that it increases the probability that the goals of the budget will be internalized by the involved individuals i.e. that they will accept these goals as their own».

ويمثل الاشتراك في إعداد الموازنات تطبيقاً عملياً وناجحاً لدراسة السلوكيات وبالتالي يؤدي إلى زيادة فاعلية الموازنات في التطبيق العملي.

هذا وقد أثبتت الدراسات السلوكية وجود علاقة إيجابية بين الاشتراك في إعداد الموازنات وتحفيز المديرين في المملكة المتحدة والولايات المتحدة وكندا.

Searfoss, and Manckza⁽³¹⁾ suggested a positive relationship between participation and motivation in the U.K., U.S.A., and Canada.

فاعلية الموازنات بالكويت :

ولقد تبين من دراسة الدكتورين خيرى والعتار^(٣٣) عن مدى فاعلية الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية بالكويت أن عشر شركات من بين اثنتين وعشرين شركة تم استقصاؤها لا يوجد بها نظام للميزانيات التقديرية.

ويرجع عدم استخدام نظم الميزانيات التقديرية إلى عدة أسباب أبرزها:

نقص الوعي بأهمية النظام واستخداماته وفتور اقتناع الإدارة بأهمية وجوده، بالإضافة إلى نقص الكوادر الفنية المؤهلة والمدربة التي يمكنها تنفيذ النظام، واتضح من البحث أن هناك قصورا واضحا في هيكل ومحتوى التقارير التي تعتمد على البيانات الناتجة من نظم الميزانيات التقديرية التي تعد الأداة التي تمارس بها الإدارة دورها الرقابي.

إذ أن هذه التقارير ينقصها عنصر الشمول حيث أنها لا تشمل كافة أوجه النشاط في معظم الشركات كما أن التقارير لا تعد طبقاً لتبويب فترى مناسب، ولا تحليل الانحرافات في بعض الشركات ولا تتخذ الإجراءات المصححة لتلافي أوجه القصور في الأداء.

يضاف إلى ذلك عدم إعادة النظر في تقديرات الموازنة في بعض الشركات بالرغم من حدوث كثير من التغيرات الجوهرية في التقديرات مما يقلل من فاعلية تحليل الانحرافات في تقييم الأداء.

وقد أوضحت الدراسة الميدانية أن المديرين الماليين غير راضين بشكل كامل عن فاعلية نظم الميزانيات التقديرية المطبقة في شركاتهم إذ أن ٣٧,٥ ٪ من الشركات تحت الدراسة ترى أن النظام محدود الفاعلية.

كما تدل نتائج الدراسة على عدم الاهتمام باستخدام البيانات المحاسبية في تقييم الأداء عموماً.

وبالنسبة لمدى الاشتراك في إعداد الموازنات :

يعتقد المديرون التنفيذيون بالإدارة الوسطى بالشركات الصناعية الكويتية أن أدوارهم التي يقومون بها في إعداد تقديرات الميزانيات التقديرية المختلفة بصفة عامة أقل مما يجب أن يساهموا به في عملية الإعداد.

وقد اتضح من الدراسة أن هناك شعوراً قوياً بين أفراد الإدارة الوسطى بالشركات الصناعية الكويتية بأن لهم الحق في المشاركة في إعداد ووضع الميزانيات التقديرية وأن عدم قيامهم

بالمشاركة الفعلية قد يؤدي إلى تولد الشعور بعدم نيلهم حقهم المشروع في المشاركة مما قد يكون له تأثير في النهاية على الأداء والروح المعنوية .

وقد تبين من الدراسة كذلك أن بعض العوامل الخارجية مثل السوق المحلية وسياسة الدولة والبيئة تؤثر سلبياً على فاعلية نظم الميزانيات التقديرية كما اتضح أن بعض العوامل الداخلية مثل درجة اقتناع الإدارة العليا بالنظام والنواحي الفنية والسلوكية لها أيضاً تأثير سلبي على فاعلية النظم .

الموازنات كنموذج للرقابة الإدارية :

تساعد الموازنات إدارة المشروع في أداء وظائف التخطيط والتنسيق والرقابة ، فهي تساعد في التخطيط والتنسيق عن طريق إعداد الخطة أما الرقابة فتتحقق عن طريق التأكد من تنفيذ الخطة .

وحيث أن الخطة تعتبر تقديراً للمستقبل فلا بد أن تحوي قدرأً من عدم الدقة «معامل خطأ» إذ لا يمكن لأي أسلوب علمي معروف حتى الآن ولا لأي من رجال الأعمال أن يقدروا تماماً ما سيحدث في المستقبل على وجه الدقة .

وعلى هذا فلا يجب أن تؤخذ الخطة على أنها نموذج جامد للرقابة ، بل يجب أن تحوي قدرأً من المرونة عن طريق معدلات السماح التي تعالج عدم دقة الموازنة من ناحية وتمثل أساساً موضوعياً لقياس الانحرافات وتحديد درجة أهميتها وبذلك تكون أساساً لتحقيق مبدأ الإدارة بالاستثناء .

وينحصر غرض الرقابة بعد ذلك في اكتشاف الانحرافات ومراقبتها . وفي رأينا أن المشروع يكون تحت رقابة مديرية إذا ما كانت الانحرافات صغيرة في مداها Reasonable in extent وذات اتجاه محكوم Random in movement .

ولقياس صغر الانحرافات موضوعياً يمكن تطبيق معدلات السماح . أما التحكم في اتجاهات الانحرافات فينتج عنه انحرافات معوضة بالسالب والموجب بحيث تعوض بعضها البعض حتى يكون المجموع الجبري للانحرافات في نهاية فترة الموازنة قريباً من الصفر .

وتصبح الرقابة على الانحرافات بهذا المعنى تطبيقاً لمبدأ الإدارة بالاستثناء ، ولا شك أن الرقابة على الانحرافات تصبح مسؤولية الإدارة التنفيذية المسؤولة عن تنفيذ الخطة في حين أن حصر هذه الانحرافات وتقديم التقارير عنها تصبح مسؤولية المحاسب الإداري .

هذا وقد أوضحت نتائج الدراسات السلوكية أن تجاهل المديرين وعدم إمدادهم

بالبينات عن الأداء الفعلي مقارنة بالموازنة يؤثر تأثيراً سلبياً على دوافع المديرين وتحفيزهم وروحهم المعنوية وعلى أدائهم المستقبلي.

وعلى هذا فمزايا الموازنة التخطيطية كنموذج للرقابة الإدارية لا يمكن أن تتحقق إلا إذا استخدم المديرين التنفيذيون بيانات الخطة وبيانات التقارير الدورية إذ أن وظيفة الرقابة تصبح تحقيق الخطة عن طريق منع الانحرافات من الحدوث أو التقليل من أثرها إذا حدثت.

ويتطلب التحليل المنطقي للنظرية أن يفهم المديرين المسؤولون عن التنفيذ الخطة وأهدافها فهما كاملاً بلغتهم العادية وليس بلغة المحاسب الفنية.

وأهم من ذلك هو أن يفهموا ويقدرُوا مدى الجهد الذي يجب أن يبذله كل منهم لتحقيق الخطة ولا شك أن مدى الحاجة إلى الشرح تعتمد أساساً على ظروف كل مشروع والدرجة التعليمية التي وصل إليها المديرين المختصون ولا شك أيضاً أن هذا يعتمد على قدرة المحاسب على تقدير وجهة نظر الإدارة في فهم مشاكل المشروع وعلى علاقته الشخصية بهم وعلى استعدادهم لشرح الموازنات والانحرافات لهم حتى يفهم المديرين أن المحاسب يقدم لهم خدمة إيجابية تساعدهم على حل مشاكل أقسامهم.

وهذا يلغي النظرة التقليدية للمحاسب الإداري على أنه يبحث عن أخطاء المديرين التنفيذيين ليلبغها أولاً بأول إلى الإدارة العليا للمشروع.

ولا شك أن هذه النظرة التقليدية تساعد على سوء العلاقات بين المحاسب والمديرين التنفيذيين وكذا عدم معاونتهم له أو تقبل معاونته لهم.

فيجب إذن أن يغير المحاسب من نظرة المديرين له حتى يقتنعوا بأنه يقدم لهم خدمة إيجابية لا تقل عن تلك التي يقدمها للإدارة العليا للمشروع.

ويؤيد Caplan^(٣٣) هذا المعنى بقوله:

«Management accounting systems which reflect the attitude of 'watchdog' by criticising the actions of others and placing responsibility for failures to achieve certain desired levels of performance. Management accounting systems which reflect such an attitude are bound to be a significant source of frustration and conflict within an organisation».

وبالطبع سيزداد مدى الشرح للبيانات والتقارير عند المستويات الإدارية الدنيا إذ أن هذه المستويات عادة ما تصل إلى مراكزها نتيجة للخبرة. ويتعلق بهذه الخطوة أيضاً أن ترتبط التقارير الدورية بالخطة ويجب أن توضح المشاكل الرئيسية والانحرافات الجوهرية ويجب أن يفهمها كل المديرين الذين يستخدمونها ويجب أن يكون مستوى الشرح مطابقاً لمستوى تعليم المديرين المختلفين.

والخطوة التالية في الرقابة هي أن يستخدم كل مدير مسؤول عن تنفيذ جزء من الخطة بيانات الخطة والتقارير الدورية ويجب هنا أن نميز بين استخدام المدير للبيانات واستخدام رئيسه المباشر لها. فيجب أن يستخدم المدير بيانات الخطة أولاً في محاولة تحقيقها ومنع الانحراف من الحدوث قبل أن يحدث أثناء حدوثه وثانياً بعد التنفيذ الفعلي بتحديد المشاكل الجوهرية وعلاجها لتجنب حدوث الانحراف في المستقبل.

أما الرؤساء المباشرون فاستخدامهم للبيانات يكون بغرض توجيه ومساعدة ومتابعة المديرين التنفيذيين لتحقيق الخطة ومساعدتهم على حل المشاكل الجوهرية في أقسامهم.

ولا شك أن استخدام المدير والرئيس المباشر لبيانات الموازنة والتقارير الدورية يعتمد على فهمها لدى وطريقة هذا الاستخدام وهذه ولا شك إحدى مسؤوليات المحاسب الإداري.

وهكذا نجد أن مسؤولية المحاسب الإداري تنحصر أساساً في تقديم وتحليل البيانات وشرح مضمونها للمديرين المسؤولين عن التنفيذ وتكون مسؤولية المديرين هي اتخاذ القرارات بناء على هذه البيانات بهدف تحقيق الخطة أما الرؤساء المباشرين فتتضمن مسؤوليتهم في تحديد المشاكل الرئيسية ومتابعة المديرين المسؤولين لاتخاذ القرارات والإجراءات العلاجية والمصححة وتجنب تكرارها في المستقبل.

ولا شك أن هذا النموذج يضيف عبئاً جديداً على المحاسب الإداري في شرح مفهوم ومضمون بيانات الخطة والتقارير الدورية للمديرين وفي سماع وتقدير اقتراحاتهم وانتقاداتهم لنظام الموازنات والتقارير الدورية.

وتوضح نتائج دراسة الدكتور خيرى^(٣٤) هذا الاتجاه بقوله:

«The evidence of the present study has shown that when management accountants try to protect their traditional powerful role within the context of a participative scheme, the conflict between staff and line will be great. In contrast, however other evidence has indicated that when management accountants assumed a different role characterised by friendship, co-operation, good communication, teaching and assistance, mutual respect and favourable attitudes towards the budgets and budgeting results».

ومن هذا يتضح أن الموازنات تؤثر تأثيراً مهماً على سلوك المديرين المسؤولين عن تنفيذها سواء في مرحلة التخطيط والإعداد أو مرحلة الرقابة وتقييم الأداء.

وقد قدم Caplan في دراسته الرائدة نموذجين للسلوك أحدهما النموذج التقليدي والآخر نموذج اتخاذ القرارات ويعتبر النموذجين امتداداً لنظريتي Y و X والتي أشار لها McGregor^(٣٥) في كتابه The Human Side of Enterprise.

النموذج التقليدي للمحاسبة الإدارية :

ويقوم النموذج التقليدي على عدة فروض مشتقة من النظريات الاقتصادية والإدارية وتتلخص في أن الهدف الأساسي للمشروع هو تعظيم الربح وأنه يمكن تجزئة هذا الهدف إلى أهداف فرعية وأن الأهداف تجميعية بطبيعتها بمعنى أنه إذا كان الهدف صالح لجزء من المشروع فهو بالتالي صالح للمشروع ككل .

وإن الأفراد بطبيعتهم كسالى ويحاولون تجنب العمل كما أمكن ذلك وأنهم عادة غير أكفاء للقيام بالعمل المطلوب منهم ويمكن تحفيزهم أساساً بالمكافآت والخوافز المادية .

وإن جوهر الرقابة الإدارية يتمثل في السلطة وتكون الوظيفة الأساسية للمحاسبة الإدارية هي مساعدة الإدارة في تعظيم الربح عن طريق تجزئة الأهداف وتوزيعها على المديرين المسؤولين ويتيح النظام المحاسبي للإدارة نظام محايد وموضوعي .

ومن دراسة هذا النموذج التقليدي يتضح أن الهدف الأساسي للمشروع هو تعظيم الربح وأن الفرد بطبيعته كسول وغير كفء ولا يجب أن يعمل ويجب تحفيزه للعمل أساساً عن طريق المكافآت والخوافز المادية .

ويلحق Caplan (٣٩) على الانتشار الواسع للنموذج التقليدي في التطبيق العملي بقوله :

«The traditional model represents a view of behaviour which is relatively common in practice and underlies much of what has been written and taught about accounting in the past».

نموذج اتخاذ القرارات :

أما النموذج الحديث وهو نموذج اتخاذ القرارات فيعتمد أساساً على نظرية اتخاذ القرارات ويقوم على عدة فروض كما يلي :

- أهداف التنظيم تمثل أهداف المجموعة الحاكمة وإن هذه الأهداف متغيرة وتتغير تبعاً لتغير أهداف المجموعة الحاكمة والتغيرات في العلاقات بين المجموعة الحاكمة والتغير في الظروف البيئية الخارجية المحيطة بالمشروع .

- لا يوجد هدف وحيد للمشروع كهدف تعظيم الربح وإن هدف بقاء واستمرار المشروع ربما يلخص أهداف المشروع وإن الأهداف غير تجميعية ويمكن أن تكون متعارضة وأن ما هو صالح لجزء من المشروع ليس بالضرورة صالحاً للمشروع ككل .

- إن سلوك الأفراد داخل المشروع سلوك متكيف ويسعى لحل المشاكل واتخاذ القرارات وإنه

يتم تحفيز الأفراد بمجموعة من العوامل النفسية والاجتماعية والاقتصادية وإن مساهمة الفرد للأداء في المشروع يعتمد على رؤيته للحد الذي يحقق أهدافه الشخصية.

- إن فاعلية وكفاءة السلوك الإنساني وتأثيره على اتخاذ القرارات يتحدد بقدرته المحدودة ووعيه المحدود بالظروف البيئية المحيطة بالمشروع ومعرفته المحدودة بالبدائل المتاحة وقدرته المنطقية المحدودة.

ونتيجة لذلك يسعى الأفراد في المشروع للوصول إلى نتائج مرضية بدلاً من النتائج المثالية.

- إن دور الإدارة الرئيسي هو اتخاذ القرارات وإن المدير يجب أن يتخذ قرارات بنفسه كما يجب أن يؤثر على الآخرين لاتخاذ قرارات في صالح المشروع.

- إن جوهر الرقابة الإدارية يتمثل في استعداد الأفراد لقبول سلطة الإدارة وإن المحاسبة الإدارية تقدم نظاماً للمعلومات يهدف إلى امداد المستويات الإدارية المختلفة بالبيانات التي تساعد على اتخاذ القرارات في مرحلي التخطيط والرقابة وتستخدم كوسية اتصال داخل المشروع.

- إن الاستخدام الفعال للموازنات في مجالي التخطيط والرقابة يتطلب فهماً لتفاعل الموازنات على تحفيز الأفراد ومستويات طموحاتهم وتوقعاتهم.

- إن موضوعية وحياد تقارير المحاسبين الإداريين محل شك حيث أن المحاسب الإداري له سلطة كبيرة في اختيار البيانات وتقديم التقارير ويتوقع من المحاسب الإداري أن يتأثر بأهدافه الشخصية وأهداف قسمه بنفس الطريقة التي يتأثر بها المدبرون الآخرون داخل المشروع

وقد اوضحت الدراسات السلوكية أن الأفراد في المشروع يعملون للعمل داخل مجموعات وقد يكون ولاءهم لهذه المجموعات اكبر من ولاءهم للمشروع.

ويتنقد Caplan^(٣٧) النموذج التقليدي بقوله:

“It is common practice for departments within an organisation to be in a state of competition with each other for funds, recognition, authority, and so forth. In such cases, it is not very likely that the cooperative efforts necessary to overall efficiency will be furthered by an accounting system which emphasizes and perhaps even fosters interdepartmental conflict”.

هذا وقد رفضت الدراسات السلوكية الآراء الخاصة بسلوك الأفراد في النموذج التقليدي. وطبقاً للنموذج التقليدي يجب على الإدارة أن تسيطر على أداء الأفراد داخل المشروع عن طريق السلطة وإن النموذج يعتمد على الحوافز المادية لحمل الأفراد على الأداء.

أما نموذج اتخاذ القرارات فيفترض أن الإدارة يجب أن تؤثر على سلوك الأفراد وأن تحفيز الأفراد لا يتم بالخوافز المادية فقط بل يجب أخذ الخوافز المعنوية في الحسبان وخاصة العوامل النفسية والاجتماعية.

وعلى هذا فالنموذج التقليدي يؤدي إلى نتائج سلوكية غير مرغوبة من وجهة نظر المشروع حيث أنه يتجاهل احتياجات الأفراد وطموحاتهم وتحفيزهم ومستويات توقعاتهم ويدعو Caplan^(٣٨) إلى تغيير فلسفة المحاسبة الإدارية لتتضمن فروض نموذج اتخاذ القرارات:

“The entire philosophy of traditional management accounting must be broadened to incorporate the general outlook of modern organisation theory with respect to human behaviour in business organisations. This outlook concentrates on the social and psychological needs and limitations of organisation participants, as well as on the economic considerations presently emphasised by management accounting”.

وقد لخص McRae^(٣٩) الانتقادات التي توجه إلى النموذج التقليدي فيما يختص بالموازنات حيث أنها تتجاهل السلوك الإنساني كما يلي:

- (a) it either ignores human behaviour or utilize absolute theories of human behaviour.
- (b) it ignores the value of human assets and the changes in the psychological state of the human organisation.
- (c) it is punitive rather than supportive.
- (d) it tends to encourage a closed attitude of mind on the part of management.

ويتفق Argyris^(٤٠) نظم الموازنات التي تبنى على أساس النموذج التقليدي بقوله:

“The core of the budgeting problem was undue pressure. This pressure was caused by the opinion of both top management and the accounting staff that the employees were inherently lazy. As a consequence the accounting system was viewed with great suspicion and distrust and there was a general feeling of hostility and conflict between line managers and accountants”.

والدروس المستفادة من دراسة Argyris هو عدم الاعتماد على النموذج التقليدي في تصميم نظام الموازنات وعدم استخدام الموازنات كوسيلة للضغط على المديرين التنفيذيين المسؤولين عنها إذ أن ذلك يؤدي إلى نتائج سلوكية غير مرغوبة من وجهة نظر المشروع.

وإن اشتراك المديرين التنفيذيين المسؤولين عن الموازنة في إعدادها يقلل من أثر هذه النتائج غير المرغوبة ولكن في الحياة العملية هناك كثير من الاشتراك الصوري غير الجاد وغير المثمر. وعلى ذلك فيجب أن يشترك المديرون في إعداد الموازنة اشتراكاً جاداً وحقيقياً.

دراسة Hofstede :

وقد درس Hofstede^(٤١) اثر الموازنات على النواحي السلوكية في خمس شركات هولندية وقد خلص إلى النتائج التالية :

- ١ - إن نجاح نظام الموازنات يعتمد أساساً على المديرين التنفيذيين وليس على قسم الموازنات بالشركة .
 - ٢ - يجب الاعتراف بالآثار السلوكية للموازنات على تحفيز المديرين ويجب اشتراك جميع المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها في اعداد الموازنات .
 - ٣ - يجب أن تحتوي الموازنة على قدر كاف من التحدي حتى يمكن أن تكون أداة للتحفيز .
 - ٤ - لا يجب أن تستخدم نفس الموازنة للتخطيط والتحفيز معاً .
 - ٥ - يجب تحديد حدود عليا ودنيا للرقابة وإذا ما وقع الانحراف في هذه الحدود فلا يجب أن تتدخل الإدارة العليا .
 - ٦ - إذا اعتقد المدير أن موازنته صعبة وغير ممكنة التحقيق فيجب تغيير أرقامها .
 - ٧ - يجب إمداد جميع المستويات الإدارية وخاصة المستويات الإدارية الدنيا بالبيانات المالية .
 - ٨ - يجب أن تستخدم الموازنات كأحد العوامل لتقييم الأداء .
- وفي رأبي أن جميع هذه التوصيات مقبولة ويمكن تطبيقها في الحياة العملية فيما عدا التوصية الرابعة والتي تتطلب اعداد موازنتين مختلفتين احدهما للتخطيط والأخرى للتحفيز حيث أن ذلك يتطلب مجهوداً مضاعفاً من المحاسب الإداري والمديرين في اعدادهما إلا إذا تم ذلك بشكل عام وغير تفصيلي .

ويرى Hofstede إن الموازنات يجب أن ينظر لها على أنها لعبة رياضية :

“The experimental data suggests that a budget will have the optimum effect upon motivation where there is sufficient margin within the system for budget fulfilment to be seen as a sport or game. To create this game situation both a certain attitude on the part of higher management and certain technical provisions within the budget system are required, although it is the attitude of higher management to the budget system that is crucial”.

انماط استخدام بيانات الموازنات التخطيطية في مجال تقييم الأداء :

اوضح Hopwood^(٤٢) في دراسته إن مجرد وجود البيانات لا يضمن قبولها واستخدامها

استخداماً رشيداً من قبل المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذ الموازنات .

“The availability of information is in no way ensures its acceptance and appropriate use”.

ويضيف Hopwood :

“Information is interpreted in accordance with the manager’s own personality, and the social beliefs, pressures, and purposes of his environment. As a consequence the final impact of the accountant’s activities is often problematic, differing radically from his original intentions”.

وقد أوضح Hopwood ثلاثة أنماط مختلفة لاستخدام الإدارة العليا لبيانات الموازنات في مجال تقييم أداء الرؤوسين كما يلي :

١ - التقيد الحرفي بأرقام الموازنة التخطيطية : A Budget Constrained Style وفيه يعتمد تقييم أداء المدير على مدى تحقيقه لأرقام الموازنة في الأجل القصير.

٢ - الاستخدام الرشيد لبيانات الموازنة : A Profit Conscious Style وفيه يعتمد تقييم أداء المدير على مدى وعيه بالربحية وعلى قدرته لزيادة فاعلية أداء القسم المسؤول عنه في الأجل الطويل أي أن المدير يسترشد بأرقام الموازنة ولا يتقيد حرفياً بها عند تقييم الأداء .

٣ - الاعتماد على البيانات غير المحاسبية Non-Accounting Style وفيها يعتمد تقييم أداء المدير على بيانات أخرى غير محاسبية وتلعب البيانات المحاسبية دوراً ثانوياً وغير مؤثر.

وقد أوضح Hopwood في دراسته أن التقيد الحرفي بأرقام الموازنة يؤدي إلى مشاكل سلوكية عديدة منها توتر العلاقات بين المدير وأقرانه من ناحية وبين المدير ورئيسه المباشر من ناحية أخرى .

وقد أوضحت دراسة Hopwood كذلك أن كثيراً من المديرين يتجاهلون بيانات الموازنة عند تقييم أداء رؤوسهم وأنه بالرغم من أن بعض المديرين قد استخدموا البيانات المحاسبية إلا أنهم استخدموها بطريقة جامدة وغير مرنة وقد قلل هذا كثيراً من فاعلية البيانات المحاسبية في التطبيق العملي .

وكان الفرض الأساسي الذي اختبره Hopwood واثبت في دراسته الميدانية بالولايات المتحدة أن المدير الذي يتعرض لاستخدام حرفي لبيانات الموازنة بواسطة رئيسه المباشر عند تقييم الأداء يقع تحت قدر أكبر من الضغوط والقلق مقارنة بالمدير الذي يتعرض لاستخدام رشيد لبيانات الموازنة طبقاً لنمط الوعي بالربحية بواسطة رئيسه المباشر عند تقييم الأداء .

وتؤدي هذه الضغوط إلى علاقات متردية مع رئيسه وأقرانه وتدفعه إلى الرغبة في تحسين التقارير المحاسبية. ولكن تحسين التقارير المحاسبية في هذه الحالة لا يتأتى عن طريق تحسين الأداء في الأجل الطويل بل يتأتى عن طريق التضحية بمصلحة المشروع في الأجل الطويل لحساب الأجل القصير واتخاذ قرارات إدارية في غير صالح المشروع لتحسين وضع المدير خلال الأجل القصير.

وفي رأينا أنه يجب على المدير أن يستخدم بيانات الموازنة استخداماً رشيداً طبقاً لنمط الوعي بالربحية وأن تكون بيانات الموازنة أحد العوامل التي تستخدم في تقييم الأداء ولا يجب أن يتقيد المدير تقيداً حرفياً بأرقام الموازنة كما أنه من ناحية أخرى لا يجب أن يتجاهلها بل إن استخدام الموازنات يجب أن يكون كمرشد ولا يجب أن نضحي بمصلحة المشروع في الأجل الطويل من أجل تحقيق الأهداف قصيرة الأجل.

ويجب أن يكون التركيز في استخدام الأرقام في تقييم الأداء على الاتجاه وليس على انحراف فترتي معين بذاته وبذلك تتحقق أهداف المشروع في الأجل القصير دون التضحية بتحقيق الأهداف في الأجل الطويل.

وقد درس Otley^(٤٣) نظام الموازنات كنموذج لتقييم الأداء في دراسته الميدانية بانجلترا وخلص إلى:

إن الطريقة التي تستخدم بها الموازنة وليست النواحي الفنية للموازنة هي العامل الأساسي في التأثير على سلوك المديرين.

“The same formal budget system was used in radically different ways by different senior managers with considerable effects on their subordinates behaviour. In essence the budget was used by managers as a tool, a means of expressing a particular style and philosophy of management and leadership..... An authoritarian approach demanded conformity in subordinate's own management style, whereas a permissive approach encouraged diversity. Yet the style of evaluation was also affected by the external environment in which it has to operate and by the internal characteristics of sub-units being evaluated.

Finally managerial behaviour depended upon the individual manager's perceptions of how he was evaluated; perceptions which could differ considerably from the style that was intended by his superior”.

ويدعو Otley إلى تشجيع الأنماط القيادية والسياسات الإدارية التي تؤدي في النهاية إلى الرقابة الذاتية self-control. ويخلص إلى أن العوامل الفنية والعوامل الاجتماعية والإنسانية تمثل عوامل أساسية محددة لاستخدام المديرين لبيانات الموازنة ولا يجب التركيز على النواحي الفنية وإهمال النواحي السلوكية أو العكس.

“The level of technical perfection of accounting information as well as human and social factors are major determinants of managerial use of accounting information. This indicates that accounting systems cannot be viewed in technical or social isolation”.

ويؤيد Lee^(٤٤) هذا الاتجاه ويضيف إليه أن الإدارة العليا تشك في أن المحاسبين عندهم النظرة الكلية الشاملة عن المشروع ككل وإنما يركزون على نظم المحاسبة من الناحية الفنية ولا ينتبهون كثيراً إلى احتياجات مستخدمي البيانات.

“As much attitudinal as technical on the part of management- perhaps with some justification. In many cases top management suspect that accountant lack the overall corporate point of view- that they concentrate too much on the functional speciality of accounting and give too little attention to user- information needs. They also suspect accountants of being dragged into change instead of anticipating it”.

ويؤكد Gee^(٤٥) هذا الاتجاه بقوله :

“The main problem in widening the scope of the formal control information provided to middle managers in manufacturing companies would thus appear not to be one of technology to be solved by designing new methods of measurement. Rather the problem would seem to be attitudinal one of persuading managers first to agree on what are the most important aspects of particular jobs and second, to agree that new types of control information could be of value”.

ويقدم Gee النصيحة التالية إلى المحاسبين الإداريين وتقضي بإقناع المديرين باستخدام البيانات :

“Managers responsible for the introduction of new types of control information might be well advised to concentrate their efforts as much on persuading other managers to accept the need for the new information as on perfecting that information from a technical point of view”.

ويعترف Otley بأن نظم الموازنات التخطيطية ستبقى بالمشروع حتى لو وصل المشروع إلى تحقيق الرقابة الذاتية ويوصي باستخدامها في صالح المشروع :

“Budgetary control systems seem destined to remain an important feature of organisational life, it is desirable they are used in a manner which is supportive of the organisation's activities rather than as a weapon in a battle between organisational participants”.

ولا يمكن أن تتحقق هذه التوصية بتجاهل النواحي السلوكية للنظام.

ونخلص من ذلك إلى أن استخدام الموازنة بواسطة المحاسب والإدارة العليا يجب أن يكون في صالح المشروع ولا يمكن أن يتأتى هذا باستخدام النظام كوسيلة للضغط على المديرين

أو تصميم النظام طبقاً للنموذج التقليدي بل يجب أن يمثل النظام إضافة حقيقية للمشروع وأن يكون أحد المعايير المستخدمة في تقييم الأداء ويجب أن يشعر المدير أن نظام الموازنات يؤدي خدمة إيجابية له ويساعده مساعدة فعالة في إدارة قسمه والرقابة على أنشطة القسم . ولاشك أن تعاون المحاسب في هذا المجال واستيعابه لنموذج اتخاذ القرارات وقيامه بأداء خدمة إيجابية للمدير وتأكيد ممارساته على أنه لا يمثل عين الإدارة العليا يعتبر أمراً حيوياً لنجاح نظام الموازنات في التطبيق العملي .

ومن هذا يتضح أن اثر نظام الموازنات على سلوك المديرين لا يتأتى من النواحي المحاسبية الفنية للنظام ولكن يتأتى من الطريقة التي يستخدم بها المحاسب والإدارة العليا بيانات النظام . ومن الواضح أن المحاسبين الإداريين تجاهلوا المدة طويلة أثر الموازنات على سلوك المديرين وركزوا في تطوير نظمهم على النواحي المحاسبية الفنية مما أدى إلى نتائج غير مرغوب فيها من وجهة نظر المشروع .

ويدعو كثير من الباحثين إلى تدعيم النظم التي تؤدي إلى الرقابة الذاتية ولا يخفى أن تحقيق الرقابة الذاتية يتأتى بتربية ضمير الفرد عن طريق التربية الدينية .

ويرى الدكتور حسين شحاته^(٤٦) إن تطبيق المنهج الإسلامي لتحليل طبيعة وسلوك العنصر البشري في مجال التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية يتمثل فيما يلي :

- مراعاة النواحي المعنوية للعنصر البشري عن طريق احترامه وتقديره وإتاحة الفرصة أمامه للاشتراك في اعداد معايير التكاليف وتخطيط برامج النشاط المختلفة وفقاً لشروط الشورى في الإسلام .

- أن تكون معايير التكاليف وبرامج النشاط وسطاً في حدود امكانيات وطاقات العنصر البشري .

- تطبيق نظام عادل للحوافز المادية قائم على أساس لاكسب بلا جهد ولا جهد بلا كسب وسرعة أداء الأجر والمكافآت .

- ضرورة العمل الجماعي والتنسيق والتعاون بين أفراد الوحدة الاقتصادية واشعار كل فرد بأن عمله ضروري وهام في تحقيق الهدف العام .

- أن تتم عملية تحليل ومناقشة الانحرافات باللطف واللين والحكمة والنصيحة الطيبة بدون نهر أو تحريج .

- تنمية المراقبة والمحاسبة الذاتية مع التركيز على النواحي العقائدية والخلقية للعمل ولا سيما أن الفرد سوف يسأل أمام الله يوم القيامة في عمله وماله .

ويتطلب تطبيق ما سبق ما يلي :

- ١ - تنمية العقيدة لدى كافة أفراد المنشأة وشعورهم بأنهم سوف يسألون أمام الله المالك الحقيقي لكافة الموجودات .
- ٢ - تنمية النواحي الخلقية لدى كافة أفراد المشروع والنظر إليهم على أن لكل منهم دور هام في البناء وتحقيق الأهداف .
- ٣ - وجود نظام عادل وسليم وشامل للحوافز المعنوية مثل المشاركة والأمن والطمأنينة والتعاون والتآخي والتكافل .
- ٤ - وجود نظام عادل وسليم وشامل للحوافز المادية والتي تتمثل في الأجر والمكافآت وما في حكمها .
- ٥ - وجود نظام عادل وسليم وشامل لمحاسبة المسؤولين قائم على المبادئ الإسلامية .

ومن الواضح أن تطبيق هذه التوصيات يدعم من الرقابة الذاتية والتي تؤدي بالتالي إلى زيادة فاعلية الموازنات كنموذج للرقابة الإدارية في التطبيق العملي .

النتائج والتوصيات :

- يجب على المحاسب الإداري الاهتمام بدراسة النواحي السلوكية لنظام الموازنات سواء في مرحلة تصميم أو تنفيذ النظام وبالأخص دراسة أثر نظام الموازنات على احتياجات المديرين وتحفيزهم ودوافعهم ومستوى طموحاتهم وما إذا كان النظام يؤدي إلى سلوك غير مرغوب فيه من وجهة نظر المشروع أو يؤدي إلى التصادم بين المديرين أو يساعد على تحقيق أهداف المشروع .
- إن أثر نظام الموازنات على سلوك المديرين لا يتأتى من النواحي الفنية المحاسبية لتصميم النظام ولكن يتأتى من الطريقة التي يستخدم بها المحاسب الإداري والإدارة العليا بيانات النظام .
- ضرورة تصميم نظام الموازنات لتحفيز وتسهيل أداء المديرين ذو الدرجة العالية من الإنجاز .
- ضرورة تصميم نظام الموازنات بشكل يساعد على مواءمة أهداف المديرين الشخصية مع أهداف المشروع .
- ضرورة تصميم نظام الموازنات واستخدامه من قبل المحاسب الإداري والإدارة العليا لتشجيع الرقابة الذاتية للمديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنة .

- يعتمد نجاح نظام الموازنات في التطبيق العملي على مدى استخدام المديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنات لبيانات النظام ومن هنا فاستشارتهم في مراحل تصميم وتنفيذ النظام أمر أساسي ويجب أن تكون هذه الاستشارة جادة وحقيقية بمعنى قبول المحاسب تعديل نظامه طبقاً لوجهة نظر المديرين .

- يجب بذل المزيد من الجهد في اختيار المحاسب الإداري بحيث يكون ناجحاً في توصيل المعلومات إلى المديرين وشرحها لهم وقدرته على التكيف مع احتياجات المديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنة .

- يجب على المحاسب الإداري أن يخلق ويشجع وينمي علاقات التعاون بينه وبين المديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنة ويجب أن يشعر المديرين أن المحاسب يقدم لهم ولأقسامهم خدمة إيجابية وإنه لا يمثل عين الإدارة العليا عليهم . ويجب أن لا تقتصر خدمات المحاسب الإداري على الإدارة العليا فقط بل يجب أن تمتد لتشمل جميع المستويات الإدارية المسئولة عن تنفيذ الموازنة في المشروع .

- يجب تطوير برامج المحاسبة في الجامعات بحيث تشمل دراسة السلوكيات وعلم النفس الاجتماعي .

- يجب أن تعمل الإدارة العليا على اشتراك المستويات الإدارية الوسطى والدنيا المسئولة عن تنفيذ الموازنات في إعدادها ونجاح نظام الاشتراك في إعداد الموازنات في التطبيق العملي يعتمد على نمط القيادة المستخدم وتوزيع القوى داخل المشروع ويجب أن يكون هذا الاشتراك جاداً وحقيقياً ومثمراً ولا يجب أن يكون اشتراكاً صورياً .

وبالرغم من أن الاشتراك في إعداد الموازنات يؤدي إلى التحيز في إعدادها ووضع أهداف أسهل نسبياً إلا أنه من ناحية أخرى يساعد في رفع النواحي المعنوية للمدير ويشعره بالمسؤولية نحو تحقيق الموازنة ومعاملة أهداف الموازنة على أنها أهدافه الشخصية .

- يجب أن تعمل الإدارة العليا على التقليل من أثر التحيز في إعداد الموازنات عن طريق الدراسات والمناقشات قبل واثناء انعقاد لجنة الموازنة .

- يجب أن تعد أهداف وتقديرات الموازنة بشكل يمثل تحدياً مناسباً للمدير فلا هي سهلة التحقيق ولا هي صعبة التحقيق ولكنها واقعية وممكنة التحقيق وتمثل تحدياً مناسباً للمدير .

- يجب أن يأخذ النظام في الحسبان الخوافز المعنوية (بالإضافة إلى الخوافز المادية) التي تساعد المديرين على اكتساب الاحترام الذاتي واحترام الآخرين وتحقيق الذات .

- يجب أن تضع الإدارة العليا بالاشتراك مع المستويات الإدارية الوسطى والدنيا حدود دنيا

وعليا للرقابة وتفيد هذه الحدود في معالجة معامل الخطأ بالموازنة كما تفيد في معرفة الانحرافات الجوهرية فإذا ما كان الأداء الفعلي بين هذه الحدود فلا يجب أن تتدخل الإدارة العليا في هذه الحالة .

- في ظروف عدم التأكد وعدم الوضوح والقدرة المحدودة للبشر من المشكوك فيه أن نظم الموازنات المبنية على فروض النموذج التقليدي للمحاسبة الإدارية سينتج عنه سلوك مرغوب فيه من وجهة نظر المشروع بل على العكس من ذلك سينتج عنه سلوك غير مرغوب فيه يؤدي إلى الاحتكاك والتصادم وسوء العلاقات بين المديرين بالمشروع وعلى ذلك فلا يجب استخدام الموازنة كأداة للضغط على المديرين .

- أوضحت نتائج الدراسات السلوكية أن تجاهل المديرين وعدم إمدادهم بالبيانات عن الأداء الفعلي مقارنة بالموازنة يؤثر تأثيراً سلبياً على دوافع المديرين وتحفيزهم وروحهم المعنوية وعلى أدائهم المستقبلي ومع ذلك فقد أوضحت نتائج الدراسة بالكويت أن هناك قصوراً واضحاً في هيكل ومحتوى التقارير التي تعتمد على البيانات الناتجة من نظم الميزانيات التقديرية .

- يجب أن تستخدم الموازنات كأحد المعايير لتقييم أداء المديرين ولكن لا يجب استخدام الموازنات استخداماً جامداً يؤدي إلى التقيد الحرفي بأرقام الموازنات ولكن يجب أن تستخدم استخداماً رشيداً مبني على أساس الوعي بالربحية .

- استخدام الموازنات كأحد معايير تقييم الأداء بواسطة الإدارة العليا يجب أن يكون في إطار استخدامها كمرشد وإتجاه آخذين في الحسبان أهداف المشروع في الأجل الطويل ولا يجب التركيز على انحراف فترى معين بذاته .

وبذلك تتحقق أهداف المشروع في الأجل الطويل دون التركيز على الأجل القصير فقط .

ومن الواضح أن تطبيق هذه التوصيات يدعم نظام الموازنات التخطيطية للمشروع ويزيد من فاعليته كنموذج للرقابة الإدارية .

الهوامش

- ABDEL RAHIM, A.M., **Industrial Managers' Acceptance and Use of Budgetary Control Techniques**; (١)
Ph.D. thesis, Manchester University, 1966, p. 382.
- Dew, R.B. and K.P. Gee, **Management Control and Information**, Macmillan, 1973, p. 10. (٢)
- Gee, K.P., **The Chice of Subjects in Formaly Written Control Reports for Middle Managers in Manufac-** (٣)
turing Companies, Ph.D. thesis, Manchester University, 1971, p. 168.
- Caplan, E.H., **Management Accounting and Behavioral Science**, Addison-Wesley, 1971, p. 58. (٤)
- Anthony, R.N. **Planning and Control Systems: A Framework for Analysis**, Harvard University, 1965, p. (٥)
7.
- Kazandijis, C., **Management Accounting and Control in a Service Organisation**, Ph.D. thesis, Bath Uni- (٦)
versity, 1980, p. 25.
- Caplan, E.H., op.cit., p. 92. (٧)
- Hopwood, A.G., "Towards an Organisational Perspective for the study of Accounting and Information (A)
Systems", **Accounting, Organisations and Society**, 1978, p. 3-13.
- Caplan, E.H., op.cit., p. 47. (٩)
- Maslow, A., **Motivation and Personality**, Harper and Row, 1954. (١٠)
- Herzberg F. "One More Time: How Do you Motivate Employees? **Harvard Business Review**", Jan- (١١)
Feb. 1968, pp. 53-62.
- McClelland, D.C., **The Achieving Society**, The Free Press, 1967. (١٢)
- Vroom, V.H., **Work and Motivation**, Wiley 1964, Street R.M. & Mowday R.T. "The Motivational (١٣)
Properties of Tasks" **Academy of Management Review**, October 1977, pp. 558-645.
- Anthony, R.N., op.cit., p. 10. (١٤)
- Caplan, E.H., op.cit., p. 51. (١٥)
- Caplan, E.H., op.cit., p. 55. (١٦)
- Lowe, E.A. and R.W. Shaw, "The Accuracy of Short Term Business Forecasting: An Analysis of a (١٧)
Firm's Sales Budgeting", **The Journal of Industrial Economics** XVII pp. 275-289.
- Schiff, M. and A.Y. Lewin, "The Impact of People on Budgets", **Accounting Review**, April, 1970, pp. (١٨)
259-268.
- Khairy, M., **Some Determinants of the Effects of Participation in the Budgetary Process**, Ph.D. thesis, (١٩)
Brunell University 1976, p. 231.
- Alian, A.R.M., **Analysis and Synthesis of the Budgetary Control Process**, Ph.D. thesis, Sheffield Uni- (٢٠)
versity, 1978, p. 145.
- Mulder, M., Power Equalization Through Participation, **Administrative Science Quarterly**, 1971, XVI, (٢١)
pp. 31-39.
- Lowe, E.A. and R.W. Shaw, "An Analysis of Managerial Biasing: Evidence from a Company's (٢٢)
Budgeting Process", **Journal of Management Studies**, October 1968, pp. 304-315.
- Vroom 1960, Stedry 1966. انظر دراسات: (٢٣)
- Abdel Rahim 1966, Khairy 1976, Shahin 1976, Alian 1978.
- Ijiri, Y, J.C. Kinard, and F.B. Putney, "An Integrated Evaluation System for Budget Forecasting and (٢٤)
operating performance with a Classified Budgeting Bibliography", **Journal of Accounting Research**,
Spring 1968, pp. 1-28.
- Loeb, M. "Comments on Budget Forecasting and Operating Performance", **Journal of Accounting Re-** (٢٥)
search, Autumn 1974, pp. 362-366.
- Hopwood, **An Accounting System and Managerial Behaviour**, Hants, England, Saxon House, 1973. (٢٦)
- Barefield, R.M. "Comments on a Measure of Forecastig Performance", **Journal of Accounting Re-** (٢٧)
search, Autumn 1969, pp. 324-327.
- Rittricker, **The Accountant in Management**, (Batsford, 1967). (٢٨)
- Caplan, E.H., op.cit., p. 85. (٢٩)

- Searfoss D.G. and R.M. Monckza "Percieved Participation in the Budget Process and Motivation to Achieve the Budget" *Academy of Management Journal*, December 1973, pp. 541-553. (٣٠)
- د. محمد محمود خيرى ود. محمد صبري العطار «مدى فاعلية الميزانيات التقديرية كأداة للتخطيط وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية بالكويت». مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية - جامعة الكويت - اصدار خاص رقم (٦) اكتوبر ١٩٨٢ - ص ٤٣. (٣١)
- Caplan, E.H., op.cit., p. 44. (٣٢)
- Khairy, M. op.cit., p. 278. (٣٣)
- McGregor, D., *The Human Side of Enterprise*, (McGraw-Hill. 1960). (٣٤)
- Caplan, E.H., op.cit., p. 21. (٣٥)
- Caplan, E.H., op.cit., p. 38. (٣٦)
- Caplan, E.H., op.cit., p. 46. (٣٧)
- McRae, T.W., "The Behavioral Critique of Accounting". *Accounting and Business Research*, Spring 1971, pp. 83-92. (٣٨)
- Argyris, C., *The impact of Budgets on People*, The Controlship Foundation, 1952. (٣٩)
- Hofstede, G.H., *The Game of Budget Control*, London Tavistock, 1968. (٤٠)
- Hopwood, A.G., op.cit., p. 19. (٤١)
- Otley, D.T., *Budgetary Control and Management Performance*, Ph.D. Thesis, Manchester University, 1976, p. 322. (٤٢)
- Lee, W., Top Management's Challenge to the Accountant, *Management Accounting*, U.S.A., 1967 p. 25-28. (٤٣)
- Gee K.P. op.cit., p. 169. (٤٤)
- دكتور حسين حسين شحاته، النواحي السلوكية لمعايير الأداء وتخطيط الانتاج في ضوء الفكر الإسلامي - الجمعية المصرية للإدارة المالية - المؤتمر العلمي السابع - يناير ١٩٨٠ - القاهرة - ص ٢٣، ٢٤. (٤٥)

المراجع

أ - العربية :

- د. / حسين حسين شحاته: النواحي السلوكية لمعايير الأداء وتخطيط الانتاج في ضوء الفكر الإسلامي، الجمعية المصرية للإدارة المالية، المؤتمر العلمي السابع، يناير ١٩٨٠.
- د. محمد صبري العطار: النواحي السلوكية والإحصائية للموازنات التخطيطية الجارية المحضرة، كلية التجارة جامعة عين شمس ١٩٨٠.
- د. محمد محمود خيرى ود. محمد صبري العطار، مدى فاعلية الميزانيات التقديرية كأداة للتخطيط وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية بالكويت، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية بجامعة الكويت، اصدار خاص رقم (٦) اكتوبر ١٩٨٢.

ب - الأجنبية :

- Abdel Rahim, A.M. *Industrial Managers' Acceptance and Use of Budgetary Control Techniques*, Ph.D. thesis Manchester University, 1966.
- Alian, A.R.M., *Analysis and Synthesis of the Budgetary Control Process*, Ph.D. thesis, Sheffield University, 1978.

- Amey, L.R. "Towards a New Perspective on Accounting Control" **Accounting, Organizations and Society**, 1979, pp. 247-258.
- Ansari S.L., "Towards an Open Systems Approach to Budgeting", **Accounting, Organizations and Society**, 1979, pp. 149-161.
- Anthony, R.N., **Planning and Control Systems: A Framework for Analysis**, (Harvard University Press 1965).
- Argyris, C., **The Impact of Budgets on People**, The Controllershship Foundation, 1952.
- Argyris, C., "Human Problems with Budgets" *Harvard Business Review*, Vol. XXXI, N°.1 (January-February, 1953), pp. 97-110.
- Argyris, C., "Organizational Learning and Management Information Systems". **Accounting, Organizations & Society**, 1977, pp. 113-123.
- Barefield, R.M., Comments on a Measure of Forecasting Performance, **Journal of Accounting Research**, Autumn 1969, pp. 324-327.
- Bariff, M.L. and J.R. Galbraith, "Inter-organizational Power Considerations for Designing Informations Systems", **Accounting, Organizations and Society**, 1978, pp. 15-27.
- Birnberg, J., and R. Nath, "Implications of Behavioral Science for Management Accounting". **Accounting Review**, July 1967, pp. 468-479.
- Boland, R.J., Jr., "Control, Causality and Information System Requirements", **Accounting, Organizations and Society**, 1979, pp. 259-272.
- Brownell, P., "Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness", **Accounting Review**, October 1981, pp. 844-860.
- Buckley, A. and E. McKenna, "Budgetary Control and Business Behaviour", **Accounting and Business Research**, Spring 1972, pp. 137-150.
- Burchell S., C. Clubb, A. Hopwood, J. Hughes and J. Nahapiet, "The Roles of Accounting in Organizations and Society", **Accounting, Organizations and Society**, 1980 pp. 5-27.
- Caplan, E.H., Behavioral Assumptions of Management Accounting, **Accounting Review**, July 1966, pp. 496-509.
- Caplan, E.H., **Management Accounting and Behavioral Science**, (Addison-Wesley, 1971).
- Collins, F. "The Interaction of Budget Characteristics and Personality variables with Budgetary Response Attitudes", *Accounting Review*, April 1978, pp. 324-335.
- Colville, I., "Reconstructing 'behavioral accounting'", **Accounting, Organizations and Society**, 1981, pp. 119-132.
- Cyret, R.M. and J.G. March, **A Behavioral Theory of the Firm**, (Prentice-Hall 1963).
- Dew, R.B. and K.P. Gee, **Management Control and Information**, (MacMillan, 1973).
- Ferris, K.R., "A Test of the Expectancy Theory of Motivation in An Accounting Environment, **Accounting Review**, July 1977, pp. 605-615.
- Flamholtz, E.G., "Accounting, Budgeting and Control Systems in their Organiza-

- tional Context: Theoretical and Empirical Perspectives", AISRP Working Paper N^o. 81-4, July 1981, Graduate School of Management, UCLA.
- Gee, K.P., **The Choice of Subjects in Formal Written Control Reports for Middle Managers in Manufacturing Companies**, Ph.D. thesis, Manchester University, 1971.
- Herzberg, F., "One More Time: How Do you Motivate Employees?", **Harvard Business Review**, January-February 1968, pp. 53-62.
- Hirst, M.K. "Accounting Information and the Evaluation of Subordinate Performance: A Situational Approach", **Accounting Review**, October 1981, pp. 771-784.
- Hofstede, G., **The Game of Budget Control** (Tavistock, 1968).
- Hofstede, G., "Management Control of Public and Not-for-Profit Activities", **Accounting, Organizations and Society**, 1981, pp. 181-211.
- Holzer H.P. (ed.) **Management Accounting 1980: Proceedings of the University of Illinois Management Accounting Symposium**, (University of Illinois, 1980).
- Hopwood, A.G., "Towards an Organizational Perspective for the Study of Accounting and Information Systems". **Accounting Organizations and Society**, 1978 pp. 3-13.
- Ijiri, Y., J.C. Kinard, and F.B. Putney, "An Integrated Evaluation System for Budget Forecasting and Operating Performance with a Classified Budgeting Bibliography", **Journal of Accounting Research**, Spring 1968, p. 1-28.
- Kazandijis, C., **Management Accounting and Control in a Service Organization**, Ph.D. thesis, Bath University, 1980.
- Kenis, I., "Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance", **Accounting Review**, 1979, pp. 707-721.
- Khairy, M. **Some Determinants of the Effects of Participation in the Budgetary Process**, Ph.D. thesis, Brunell University, 1976.
- Lee, N., "Top Management's Challenge to the Accountant", **Management Accounting**, 1967, pp. 25-28.
- Livingston, J.I. (ed.) **Management Accounting: The Behavioral Foundations**, (Grid, 1975).
- Loeb, M., "Comments on Budget Forecasting and Operating Performance", **Journal of Accounting Research**, 1976, pp. 362-366.
- Lowe, E.A. and R.W. Shaw, "An Analysis of Managerial Biasing: Evidence from Company's Budgeting Process", **Journal of Management Studies**, October 1968, pp. 304-315.
- Lowe, E.A. and J.L.J. Machin (eds.) **New Perspectives in Management Control**, (MacMillan, 1982).
- Maslow, A., **Motivation and Personality** (Harper and Row 1954)
- Merchant, K.A., "The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance", **Accounting Review**, October 1981, pp. 813-829.

- Milani, K., "The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study", **Accounting Review**, April 1975, pp. 274-284.
- Mulder, M., "Lower Equalization Through Participation", **Administrative Science Quarterly**, 1971, Vol. XVI, pp. 31-39.
- McGregor, D., **The Human Side of Enterprise**, (McGraw-Hill, 1960).
- McClelland, D.C., **The Achieving Society**, (The Free Press, 1967).
- McRae, T.W. "The Behavioral Critique of Accounting", **Accounting and Business Research**, Spring 1971, p. 83-92.
- Madsen, V. and T. Polesie, **Human Factors in Budgeting: Judgement and Evaluation**, (Pitman, 1981).
- Magee, "Equilibria in Budget Participation" **Journal of Accounting Research**, Autumn, 1980, pp. 551-573.
- Onsi, M., "Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack", **Accounting Review**, July 1973, pp. 535-548.
- Otley, D.T., **Budgetary Control and Managerial Performance**, Ph.D. thesis, Manchester University, 1976.
- Otley, D.T., "Budget Use and Managerial Performance" **Journal of Accounting Research**, Spring 1978, pp. 122-149.
- Otley, D.T., **Management Accounting and Organization Theory: A Review of Their Interrelationship**, Social Science Research Council, 1982.
- Parker, L.D., "Participation in Budget Planning: the Prospects Surveyed", **Accounting and Business Research**, Spring 1979, pp. 123-136.
- Rittricker, **The Accountant in Management**, (Batsford, 1967).
- Schiff, M. and A.Y. Lewin, "The Impact of People on Budgets", **Accounting Review**, April 1970, p. 259-268.
- Searfross, D.G., "Some Behavioral Aspects of Budgeting for Control: An Empirical Study", **Accounting, Organizations, and Society**, 1976, pp. 375-385.
- Searfross, D.G. & R.M. Monczka, "Perceived Participation in the Budget Process and Motivation to achieve the Budget", **Academy of Management Journal**, December 1973, pp. 541-53.
- Shahin, I.O., **The Impact of Internal Audits on Middle Managers' Personal Bias in the Budgeting System**, Ph.D. thesis, Sheffield University, 1976.
- Stedry, A.C. **Budget Control and Cost Behavior**, (Prentice-Hall, 1960).
- Stedry, A.C. and E.Kay, "The Effects of Goal Difficulty on Performance", **Behavioral Science**, November 1966, pp. 459-470.
- Steers, R.M. and Mowday R.T. "The Motivational Properties of Tasks", **Academy of Management Review**, October 1977, pp. 558-645.
- Vroom, V.H. **Work and Motivation**, (Wiley 1964).
- Wildavsky, A., **Budgeting: A Comparative Theory of the Budgeting Process**, (Little, Brown and Co., 1975).

Behavioral Aspects of Budgetary Control

Ali M. Rahim

The object of this paper is to present the bahavioral aspects of budgets as a model for managerial control.

It introduces evidence that little use of budgetary information is ascertained in practice. This is mainly due to ignorance of behavioral considerations. It presents a brief discussion of motitation and expectation theories.

It discusses the principle of participation in budget setting and the problem of budgetary släck.

It compares the traditional model of Control in contrast with the decision making model. It discusses the use of budgets as a means of performan evaluation and presents a brief discussion of Islamic thought as regards budgets and standars in order to stimulate self-control.

Finally it Commends several recommendations to enhance the effeciveness of the budgetary control System in practice.