

الرقم التسلسلي:

رقم التسجيل: D.MO/3C/06/12

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD في علوم التسيير

تخصص: إدارة أعمال المؤسسات

العنوان

أثر نظام الموازنات التقديرية على سلوك المسيرين

في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

- دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-

إعداد الطالبة:

سعاد وادة

تاريخ المناقشة: 17 / 05 / 2017.

أمام لجنة المناقشة والمكونة من السادة:

رئيساً	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر - أ	د/ حسين بلعجوز
مشرفاً ومقرراً	جامعة المسيلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ علي دبي
مناقشاً	جامعة البليدة 2	أستاذ محاضر - أ	د/ مريم تواتي
مناقشاً	المركز الجامعي - تيبازة	أستاذ محاضر - أ	د/ رابح عرابة
مناقشاً	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر - أ	د/ السعيد قاسمي
مناقشاً	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر - أ	د/ بوعلام ولهي

السنة الجامعية : 2017/2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على معلم البشرية ومهدي الإنسانية وعلى آله

وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

الحمد لله الذي وفقني لإنجاح وإتمام هذا العمل، كما أتوجه بالشكر الجزيل وكل
التقدير الأستاذ المشرف " الأستاذ الدكتور علي دبي " على كرم قبوله الإشراف

على هذا العمل، وعلى كل ما قدمه لي من نصائح وإرشادات.

كما أتوجه بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة، والذين تكرموا بقبول الدعوة لمناقشة

وإثراء هذا البحث.

كما أتقدم بأسمى عبارات الشكر والاحترام لكل من أمد لي يد العون، وساهم من

قريب أو من بعيد في إنجاز هذا البحث.

إهداء

لمن لهما تخفض جناح الذل من الرحمة، إلى الوالدين الكريمين دام الله
عليهما زعمة الصحة والعافية

إلى جدتاي العزيزتان أطال الله في عمريهما

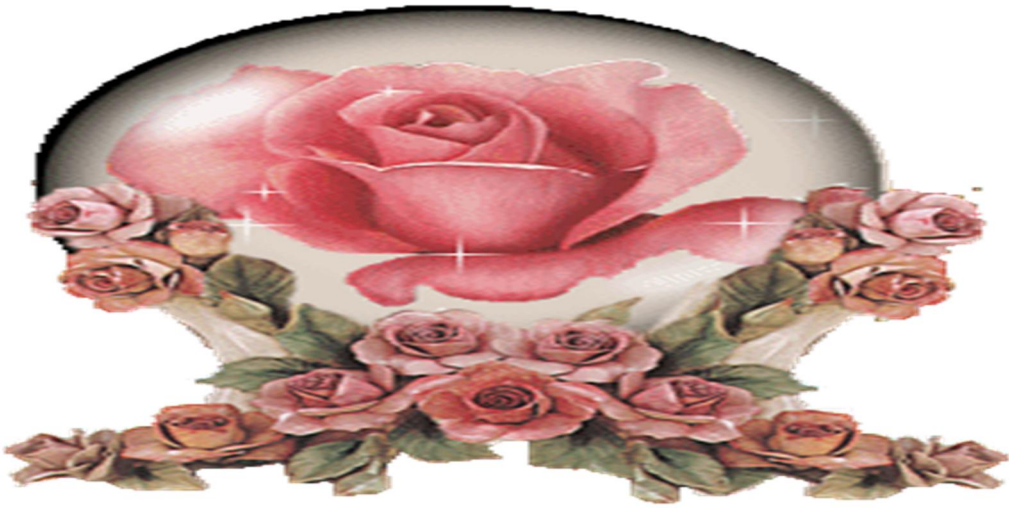
إلى خالتي سهام، وكتكوتها آدم حفظهما الله

إلى كل الإخوة، الأهل والأقارب

إلى كل الزميلات والصدقات

سعاد

إليكم جميعاً أهدي هذا العمل



الفهرس

شكر وتقدير

الإهداء

I	الفهرس
IV	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
أ	مقدمة

الفصل الأول: المراقبة وأهميتها في المؤسسة

01	تمهيد
02	المبحث الأول: وظيفة المراقبة في المؤسسة
02	المطلب الأول: مدرسة النظرية الإدارية ورسمية وظيفة المراقبة في المؤسسة
04	المطلب الثاني: علاقة المراقبة بالوظائف الإدارية الأخرى
06	المطلب الثالث: مفهوم المراقبة في المؤسسة
08	المبحث الثاني: أهداف، وظائف ومراحل العملية الرقابية في المؤسسة
08	المطلب الأول: أهداف المراقبة في المؤسسة
10	المطلب الثاني: وظائف المراقبة في المؤسسة
11	المطلب الثالث: مراحل العملية الرقابية
16	المطلب الرابع: جوهر نظام المراقبة التنظيمية لـ "إيريك فلامهولتز"
20	المبحث الثالث: مستويات ومداخل المراقبة في المؤسسة
20	المطلب الأول: مستويات المراقبة في المؤسسة
25	المطلب الثاني: أنواع المراقبة التنظيمية
29	المطلب الثالث: مداخل المراقبة التنظيمية
37	المطلب الرابع: أساليب المراقبة التنظيمية وأدواتها
46	خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني: نظام تسيير الموازنات التقديرية والاعتبارات السلوكية في المؤسسة

- تمهيد..... 47
- المبحث الأول: مدخل لنظام تسيير الموازنات التقديرية في المؤسسة..... 48
- المطلب الأول: لمحة تاريخية عن الموازنة التقديرية ومراحل تطورها..... 48
- المطلب الثاني: مفهوم الموازنة التقديرية..... 50
- المطلب الثالث: أهمية نظام تسيير الموازنات التقديرية للمؤسسة..... 51
- المبحث الثاني: مستلزمات، مراحل نظام تسيير الموازنات التقديرية وتقنيات نظام التنبؤ في المؤسسة..... 57
- المطلب الأول: مستلزمات وإجراءات التخطيط الفعال لنظام تسيير الموازنات التقديرية..... 58
- المطلب الثاني: مراحل عمليتي الإعداد والرقابة في نظام تسيير الموازنات التقديرية..... 61
- المطلب الثالث: أهمية وتقنيات نظام التنبؤ في المؤسسة..... 64
- المطلب الرابع: أنواع الموازنات التقديرية في المؤسسة..... 70
- المبحث الثالث: الاعتبارات السلوكية في المؤسسة..... 83
- المطلب الأول: مفهوم السلوك التنظيمي..... 83
- المطلب الثاني: أهداف دراسة السلوك التنظيمي..... 84
- المطلب الثالث: أهمية دراسة السلوك التنظيمي..... 85
- خلاصة الفصل الثاني..... 87

الفصل الثالث: التأثيرات السلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية في المؤسسة

- تمهيد..... 88
- المبحث الأول: الضغط الموازني والسلوكيات غير الوظيفية الناجمة عنه..... 89
- المطلب الأول: أسباب الاهتمام بمحقل التأثيرات السلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية..... 89
- المطلب الثاني: السلوكيات غير الوظيفية الناتجة عن نظام تسيير الموازنات التقديرية..... 95
- المبحث الثاني: السلوكيات الوظيفية الناتجة عن نظام تسيير الموازنات التقديرية..... 105
- المطلب الأول: التعريف بالرضا الوظيفي، أهميته وأشكاله..... 105
- المطلب الثاني: الالتزام التنظيمي، أهميته وأبعاده..... 108
- المطلب الثالث: الثقة التنظيمية، أهميتها وأبعاده..... 113

119	المبحث الثالث: المحددات الضرورية لنظام تسيير الموازنات التقديرية وتأثيراتها السلوكية.....
119	المطلب الأول: محدد المشاركة الموازنة الفعالة وتأثيراتها السلوكية على مسيري مراكز المسؤولية في المؤسسة.....
130	المطلب الثاني: محدد تطبيق مبدأ قابلية التحكم وتأثيره على سلوكيات مسيري مراكز المسؤولية في المؤسسة.....
133	المطلب الثالث: التأثيرات السلوكية لمحدد الأهداف الموازنة صعبة ولكن قابلة للتحقيق.....
135	المطلب الرابع: التأثيرات السلوكية لمحدد وضوح الهدف الموازني.....
136	المطلب الخامس: التأثيرات السلوكية لمحدد دورية التغذية العكسية حول أداء المرؤوسين المحقق.....
138	المطلب السادس: التأثيرات السلوكية لمحدد استخدام العديد من مؤشرات الأداء.....
139	خلاصة الفصل الثالث.....

الفصل الرابع : الدراسة الميدانية

140	تمهيد.....
141	المبحث الأول : الدراسة الاستكشافية.....
141	المطلب الأول: عينة البحث الاستكشافي ووسائل جمع بياناته.....
142	المطلب الثاني: عرض بيانات البحث الاستكشافي وتحليلها.....
147	المطلب الثالث: اختبار علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة الاستكشافية.....
153	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية.....
153	المطلب الأول: الإطار المنهجي والمعري للدراسة الميدانية.....
159	المطلب الثاني: اختبار الصدق، الثبات والتوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة.....
169	المطلب الثالث: عرض وتحليل المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة.....
175	المطلب الرابع: التحليل الإحصائي الوصفي للبيانات (اتجاهات عينة الدراسة) ومناقشة أسئلة الدراسة.....
195	المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.....
195	المطلب الأول: اختبار صحة الفرضية الرئيسية الأولى.....
203	المطلب الثاني: اختبار صحة الفرضية الرئيسية الثانية.....
220	المطلب الثالث: استخدام تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مدى العلاقات السببية بين متغيرات الدراسة.....
234	خلاصة الفصل الرابع.....
235	الخاتمة.....
244	قائمة المراجع.....
255	الملاحق.....

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
24-23	مقارنة بين مراقبة التسيير والرقابة الإستراتيجية.	1-1
38-37	تصنيف أهم النظم للرقابة على الأداء الكلي في المؤسسات.	2-1
40	النسب المالية التي يمكن استخدامها لغرض الرقابة التنظيمية.	3-1
50	مختلف التعاريف المتناولة لمفهوم الموازنة التقديرية والأدوار المستندة عليها.	1-2
106-105	مفاهيم الرضا الوظيفي وخصائصها المميزة.	1-3
124	المشاركة الموازية وهامش المناورة الموازي.	2-3
126-125	المشاركة الموازية والرضا الوظيفي.	3-3
127	المشاركة الموازية والالتزام العاطفي بتحقيق الأهداف.	4-3
128	المشاركة الموازية والتحفيز.	5-3
142	معامل كرونباخ α لقياس ثبات أداة البحث الاستكشافي.	1-4
143	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية والعمل في الوظيفة الحالية.	2-4
144	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات الباحثين حول درجة مشاركتهم الفعالة في إعداد موازنتهم التقديرية.	3-4
145	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات الباحثين حول درجة وضوح أهداف موازنتهم التقديرية وقابلية تحقيقها.	4-4
146	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات الباحثين حول تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أدائهم.	5-4
146	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات الباحثين حول محور الرضا الوظيفي.	6-4
147	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات الباحثين حول درجة الالتزام العاطفي بأهداف موازنتهم التقديرية.	7-4
148	نتائج تحليل الارتباط بيرسون بين مدى مشاركة المسيرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومدى التزامهم بهذه الأهداف.	8-4
149	نتائج تحليل الارتباط بيرسون بين مدى مشاركة أفراد عينة الدراسة في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومدى الرضا الوظيفي لديهم.	9-4
150	نتائج تحليل الارتباط بيرسون بين وضوح وقابلية تحقيق أهداف الموازنات التقديرية ومدى الالتزام بها من قبل مسيري مراكز المسؤولية.	10-4
150	نتائج تحليل الارتباط بيرسون بين وضوح وقابلية تحقيق أهداف الموازنات التقديرية ودرجة الرضا الوظيفي لديهم.	11-4

151	نتائج تحليل الارتباط بيرسون بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم والالتزام بأهداف الموازنات التقديرية.	12-4
152	نتائج تحليل الارتباط بيرسون بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم والرضا الوظيفي.	13-4
157	مقاييس الإجابة على عبارات الاستبيان الإحصائي.	14-4
157	عينة الدراسة ونسبة الردود الصالحة للتحليل.	15-4
160	الصدق العاملي لفقرات متغير مدى المشاركة الموازنة الفعالة.	16-4
161	الصدق العاملي لفقرات متغير وضوح الأهداف المحددة في الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها.	17-4
161	الصدق العاملي لفقرات متغير إعلام مسير مركز المسؤولية بالانحرافات الموازنة.	18-4
162	الصدق العاملي لفقرات متغير مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم.	19-4
163	الصدق العاملي لفقرات متغير مدى التقييم باستخدام العديد من مؤشرات الأداء.	20-4
163	الصدق العاملي لفقرات متغير مدى اعتماد هامش المناورة الموازي.	21-4
164	الصدق العاملي لفقرات متغير مدى التأثير على المعطيات الموازنة.	22-4
165	الصدق العاملي لفقرات متغير مدى الالتزام بالأهداف المحددة في الموازنات التقديرية.	23-4
165	الصدق العاملي لفقرات متغير مدى الرضا الوظيفي.	24-4
166	الصدق الداخلي لفقرات متغير مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية.	25-4
167	الصدق العاملي لفقرات متغير مدى الثقة بالرئيس.	26-4
167	نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة.	27-4
168	نتائج اختبار خضوع توزيع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي.	28-4
169	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الدراسي.	29-4
170	توزيع عينة الدراسة حسب نوع القطاع الاقتصادي.	30-4
171	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نوع النشاط الاقتصادي.	31-4
171	توزيع عينة الدراسة حسب عدد عمال المؤسسة.	32-4
172	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.	33-4
173	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات العمل بالوظيفة الحالية.	34-4
174	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة.	35-4
176	درجة الموافقة على فقرات متغير المشاركة الموازنة الفعالة	36-4
177	التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرة السادسة من متغير المشاركة الموازنة الفعالة.	37-4
178	وقابلية تحقيقها بالنسبة لمسيري مراكز درجة الموافقة على فقرات متغير مدى وضوح الأهداف الموازنة المسؤولية وكذا الإجمالية للمحور.	38-4
180	درجة الموافقة على فقرات متغير: تردد التغذية العكسية الموازنة.	39-4
181	التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرة الثالثة من متغير تردد التغذية العكسية.	40-4

183-182	درجة الموافقة على فقرات متغير واقع تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية.	41-4
184	درجة الموافقة على فقرات متغير مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية وكذا الإجمالية للمحور.	42-4
184	التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرة الأولى من متغير مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء.	43-4
185	التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرة الثانية من متغير مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء.	44-4
185	التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرة الثالثة من متغير مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء.	45-4
187	درجة الموافقة على مختلف فقرات متغير مدى اعتماد هامش المناورة الموازي من قبل مسيري مراكز المسؤولية .	46-4
188	درجة الموافقة على مختلف فقرات متغير مدى تأثير مسيري مراكز المسؤولية على المعطيات الموازية وكذا الإجمالية للمحور.	47-4
190	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات الباحثين حول فقرات متغير مدى التزام مسير مركز المسؤولية بالأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليته.	48-4
190	التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرة الثانية من متغير مدى الالتزام بالأهداف الموازية.	49-4
192	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات الباحثين حول فقرات متغير مستوى الرضا الوظيفي.	50-4
193-192	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات الباحثين حول فقرات متغير مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية لدى مسيري مراكز المسؤولية.	51-4
193	التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرة الخامسة من متغير مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية.	52-4
194	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات الباحثين حول فقرات متغير مدى ثقة مسيري مراكز المسؤولية برؤسائهم وكذا الإجمالية للمحور.	53-4
195	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى مشاركة المسيرين بفعالية في إعداد أهداف موازناهم التقديرية ومدى اعتمادهم هامش المناورة الموازي.	54-4
196	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى المشاركة الفعالة لأفراد عينة الدراسة في وضع أهداف موازناهم التقديرية ومدى توجههم للتأثير على المعطيات الموازية.	55-4
196	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى وضوح وقابلية تحقيق الأهداف الموازية ومدى اعتماد مسيري مراكز المسؤولية لهامش المناورة الموازي.	56-4

197	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى تأثير مسيري مراكز المسؤولية على المعطيات الموازنة.	57-4
198	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى إعلام مسيري مراكز المسؤولية بالانحرافات الموازنة (تردد التغذية العكسية الموازنة) ومدى اعتمادهم هامش المناورة الموازنة.	58-4
198	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى تردد التغذية العكسية الموازنة ومدى تأثير مسيري مراكز المسؤولية على المعطيات الموازنة.	59-4
199	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى اعتمادهم هامش المناورة الموازنة.	60-4
200	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم ومدى التأثير على المعطيات الموازنة من قبل مسيري مراكز المسؤولية.	61-4
200	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى اعتمادهم هامش المناورة الموازنة.	62-4
201	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى تأثيرهم على المعطيات الموازنة.	63-4
203	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى المشاركة الفعالة لأفراد عينة الدراسة في إعداد أهداف موازناهم التقديرية ومدى التزامهم بتحقيقها.	64-4
204	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى التزام مسيري مراكز المسؤولية بها.	65-4
204	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى تردد التغذية العكسية الموازنة ومدى الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية.	66-4
205	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم بأهداف موازناهم التقديرية.	67-4
206	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم بأهداف موازناهم التقديرية.	68-4
207	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازناهم التقديرية ومدى رضاهم الوظيفي.	69-4
207	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى الرضا الوظيفي لمسيري مراكز المسؤولية.	70-4
208	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى تردد التغذية العكسية الموازنة ومدى الرضا الوظيفي لأفراد عينة الدراسة	71-4
209	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى رضاهم الوظيفي.	72-4

209	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى رضاهم الوظيفي.	73-4
211	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازناهم التقديرية ومدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية.	74-4
212	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى وضوح أهداف الموازونات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى الالتزام العاطفي لمسيري مراكز المسؤولية بالأهداف التنظيمية	75-4
212	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى تردد التغذية العكسية الموازنة ومدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية.	76-4
213	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية.	77-4
214	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية.	78-4
215	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازناهم التقديرية ومدى ثقتهم برؤسائهم.	79-4
216	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى وضوح أهداف الموازونات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى ثقة مسيري مراكز المسؤولية برؤسائهم.	80-4
217	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى تردد التغذية العكسية الموازنة ومدى ثقة أفراد عينة الدراسة برؤسائهم.	81-4
217	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى ثقتهم برؤسائهم.	82-4
218	نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى ثقتهم برؤسائهم.	83-4
220	ملخص النموذج الأول.	84-4
221	نتائج اختبار (ANOVA) للنموذج المقترح الأول.	85-4
222	معاملات الانحدار للنموذج المقترح الأول.	86-4
223	ملخص النموذج الثاني.	87-4
224	نتائج اختبار (ANOVA) للنموذج الثاني.	88-4
224	معاملات الانحدار للنموذج المقترح الثاني.	89-4
224	ملخص النموذج الثالث.	90-4
225	نتائج اختبار للنموذج الثالث.	91-4
226	معاملات الانحدار للنموذج المقترح الثالث.	92-4
228	ملخص النموذج الرابع.	93-4

228	نتائج اختبار (ANOVA) للنموذج الرابع.	94-4
229	معاملات الانحدار للنموذج المقترح الرابع.	95-4
230	ملخص النموذج الخامس.	96-4
230	نتائج اختبار (ANOVA) للنموذج الخامس.	97-4
231	معاملات الانحدار للنموذج المقترح الخامس.	98-4
232	ملخص النموذج السادس.	99-4
232	نتائج اختبار (ANOVA) للنموذج السادس.	100-4
233	معاملات الانحدار للنموذج المقترح السادس.	101-4

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
04	علاقة الرقابة بالوظائف الإدارية الأخرى.	1-1
11	الخطوات العملية للرقابة.	2-1
15	أنواع القرارات الإدارية المستخدمة في عملية الرقابة.	3-1
16	مكونات نظام الرقابة التنظيمية "إيريك فلامهولتز".	4-1
23	مثلث مراقبة التسيير.	5-1
30	مداخل الرقابة التنظيمية حسب وليام أوشي.	6-1
54	عملية الرقابة باستخدام نظام تسيير الموازنات التقديرية	1-2
61	المراحل العامة لنظام تسيير الموازنات التقديرية في المؤسسة	2-2
62	المراحل التفصيلية لنظام تسيير الموازنات التقديرية	3-2
65	تقنيات التنبؤ بالمبيعات في المؤسسة الإنتاجية.	4-2
70	أنواع الموازنات التقديرية في المؤسسة.	5-2
73	التسلسل الوظيفي للموازنات التقديرية بالمؤسسة	6-2
75	العلاقة بين موازنة المبيعات والإنتاج والموازنات الأخرى.	7-2
95	أنواع السلوكيات غير الوظيفية الناتجة عن نظام الموازنات التقديرية.	1-3
97	أسباب اعتماد سلوك هامش المناورة الموازي.	2-3
113	أبعاد الالتزام التنظيمي.	3-3
127	الإطار النظري المقترح من طرف Parker & Kyj، 2006.	4-3
202	نموذج الفرضية الرئيسية الأولى	1-4
206	القسم الأول من نموذج الفرضية الرئيسية الثانية.	2-4
210	القسم الثاني من نموذج الفرضية الرئيسية الثانية.	3-4
215	القسم الثالث من نموذج الفرضية الرئيسية الثانية.	4-4
219	القسم الرابع من نموذج الفرضية الرئيسية الثانية.	5-5

حقائق

1- تمهيد:

مع تنامي حدة التعقيد في محيط عمل المؤسسة، أصبح لزاما على الإدارة الحديثة التكيف مع جميع التغيرات والتطورات المحيطية السريعة، ما استوجب عليها التفكير والبحث عن أدوات أو تقنيات تساعدها على التخطيط لجميع أنشطتها، وذلك لفترة مستقبلية محددة في صورة شاملة و منسقة، لتمكنها من الإعداد السليم لمواجهة ما قد يفقد المؤسسة توازنها، ويؤثر سلبا على مردوديتها، ويؤدي بها إلى مصير مجهول.

لهذا الغرض، تتبع المؤسسة عدة أدوات لمراقبة تسييرها واستغلالها لمواردها المتاحة بالشكل الأمثل، كالحاسبة التحليلية، نظام تسيير الموازنات التقديرية و المراجعة. ويعد نظام تسيير الموازنات التقديرية من أكثر هذه الأدوات تطبيقا في المؤسسات الاقتصادية بمختلف أنواعها، حيث يعد نظاما متكاملًا، يعمل على ترجمة أهدافها في خطة عمل مستقبلية ومن ثم تحقيق الترابط والتكامل لمختلف الأنشطة التي تقوم بها، كما يزود المؤسسة بكل المعلومات والتقارير التي تمكنها من متابعة ومراقبة عملية السير باتجاه تحقيقها لأهدافها التنظيمية بكل فعالية وفاعلية.

لكن فعالية نظام تسيير الموازنات التقديرية لا تتوقف فقط على مدى ملاءمة خصائصه التقنية للمؤسسة المعنية والظروف المحيطة التي تطبق فيها، ولكن أيضا بحسب طريقة استخدام المعلومات التي يوفرها هذا النظام من طرف مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسة، حيث يمثل نظام الموازنات التقديرية بمرحلي الإعداد والرقابة نهجا استراتيجيا، من خلاله تشير الإدارة العليا بالمؤسسة إلى جميع مسيرها بأنه يجب تثبيت أهداف، وبالتالي الموازنة التقديرية يجب أن تترجم التزام كل مسير أمامها، في هذا الاتجاه يمكن اعتبارها بمثابة عقد بين مسير مركز المسؤولية والإدارة العليا، من خلاله أصبح ملزما بتحقيق بنوده، وذلك مقابل سلطته على الموارد الموضوعة تحت تصرفه، كما أن المؤسسة عادة ما تربط الحصول على المكافآت المختلفة مثل العلاوات والترقيات بمدى قدرة مسيري مراكز مسؤولياتها على تحقيق أهداف موازنتهم التقديرية، وبهذا أصبح هذا النظام يتأثر ويؤثر إيجابيا وسلبيا على سلوكياتهم ومواقفهم.

2- الإشكالية:

يعد العنصر البشري بمثابة الميزة التنافسية التي تستخدمها المؤسسة لمواجهة ما يحيط بها من صعوبات، كما يلعب مسيروا مراكز المسؤولية دورا مهما في إعداد نظام تسيير الموازنات التقديرية، وذلك من خلال تحضير موازنتهم وكذا التأكد من أن أنشطة مراكزهم تتم بالتنسيق مع هذه الموازنات التقديرية الموضوعة. وبما أن موازنتهم التقديرية تحدد حصة الموارد التنظيمية المخصصة لهم، وكذا أهداف الأداء التي يتم تقييمهم ومكافأهم على أساسها، فهي تؤثر بشدة على مواقفهم، سلوكياتهم وكذا أدائهم. وبالتالي يمكن القول، بأن مسيري مراكز المسؤولية بشكل خاص لا يكونوا راضين تماما عن هذا النظام، وذلك لكونهم يشعرون عادة بأنهم تحصلوا على موارد اقتصادية قليلة، والتي بنظرهم غير كافية لتشغيل المهام المنوطة لمراكز مسؤولياتهم، كما أن نتائجهم في نهاية السنة المالية ستتأثر حتما بعوامل غير قابلة للتحكم والتي ستؤثر على أدائهم وبالتالي تقييمهم من قبل رؤسائهم، هذا بالإضافة إلى أن هؤلاء

الرؤساء عادة ما يضعون لهم موازنات تقديرية متشددة أو صعبة التحقيق، وذلك بهدف تحفيز الأداء العالي لمسيري مراكز المسؤولية، مما يؤدي بهم إلى التوجه نحو تبني السلوكيات غير الوظيفية.

من هذا المنطلق، دأب الباحثون والمفكرون السابقون إلى التفكير في حلول ناجعة، تعمل على تحفيز المسيرين لتبني السلوكيات الوظيفية، والتخلي أو حتى التقليل من توجهاتهم نحو خلق السلوكيات غير الوظيفية، وذلك سواء عند مرحلة إعداد مختلف الموازنات التقديرية المعتمدة بالمؤسسة، وكذا عند مرحلة الرقابة على التنفيذ الفعلي لها، ومن ثم تقييم أداء هؤلاء المسيرين.

من هذا الواقع، تظهر جليا أهمية دراسة ومعرفة مختلف المحددات الأساسية التي يجب أن تتوفر في هذا النظام، والتي تعمل على تعزيز سلوكيات المسيرين الوظيفية، مما ينأى بهم نحو التوجه لتبني السلوكيات غير الوظيفية. وعليه يمكن طرح الإشكالية العامة التالية:

"ما مدى تأثير نظام تسيير الموازنات التقديرية على سلوكيات المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟"

للإجابة على الإشكالية العامة تم طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما مدى تطبيق المحددات الضرورية عند مرحلة إعداد الموازنات التقديرية الخاصة بمراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
2. ما مدى تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحددات الضرورية لنظام تسيير الموازنات التقديرية عند مرحلة تقييم أداء مسيري مراكز مسؤولياتها؟
3. ما مدى اعتماد مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية على السلوكيات غير الوظيفية لتحقيق أهداف موازنتهم التقديرية؟
4. ما واقع تواجد التأثيرات السلوكية الإيجابية (الوظيفية) المرتبطة بنظام تسيير الموازنات التقديرية عند مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
5. ما أثر تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحددات الضرورية لنظام تسيير الموازنات التقديرية على السلوكيات الوظيفية وغير الوظيفية لمسيري مراكز مسؤولياتها؟

3- فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية والتساؤلات الفرعية المطروحة، سننطلق من الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين مدى تطبيق محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية ومدى توجه مسيري مراكز المسؤولية لاعتماد السلوكيات غير الوظيفية.

الفرضية الجزئية الأولى (H_1): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية (المشاركة الموازنة الفعالة) و مدى اعتمادهم هامش المناورة الموازني.

الفرضية الجزئية الثانية (H_2): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية و مدى توجههم للتأثير على المعطيات الموازنية.

الفرضية الجزئية الثالثة (H_3): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى اعتماد مسيري مراكز المسؤولية لهامش المناورة الموازني.

الفرضية الجزئية الرابعة (H_4): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى توجه مسيري مراكز المسؤولية للتأثير على المعطيات الموازنية.

الفرضية الجزئية الخامسة (H_5): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى إعلام مسيري مراكز المسؤولية بالانحرافات الموازنية (تردد التغذية العكسية الموازنية) ومدى اعتمادهم هامش المناورة الموازني.

الفرضية الجزئية السادسة (H_6): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى إعلام مسيري مراكز المسؤولية بالانحرافات الموازنية ومدى تأثيرهم على المعطيات الموازنية.

الفرضية الجزئية السابعة (H_7): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى اعتمادهم هامش المناورة الموازني.

الفرضية الجزئية الثامنة (H_8): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى توجههم للتأثير على المعطيات الموازنية.

الفرضية الجزئية التاسعة (H_9): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى اعتمادهم هامش المناورة الموازني.

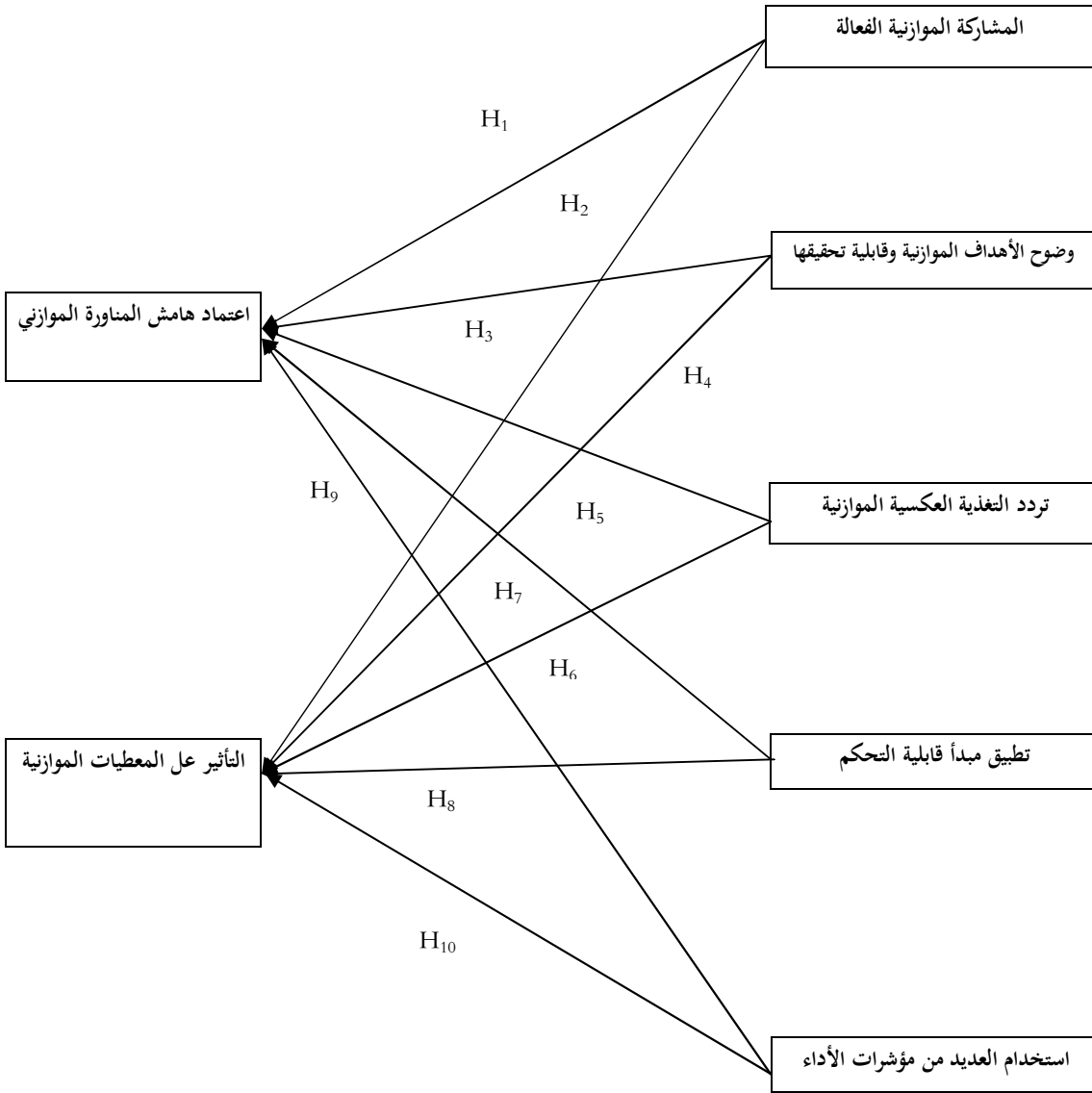
الفرضية الجزئية العاشرة (H_{10}): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى تأثيرهم على المعطيات الموازنية.

ويمكن توضيح الفرضيات الجزئية السابقة في الرسم التوضيحي التالي:

مخطط توضيحي لملخص الفرضيات التابعة للفرضية الرئيسية الأولى

السلوكيات غير الوظيفية

محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية



الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين مدى تطبيق محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية ومدى توجه مسيري مراكز المسؤولية لاعتماد السلوكيات الوظيفية.

الفرضية الجزئية الأولى (H₁): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازناهم التقديرية (المشاركة الموازنة الفعالة) ومدى التزامهم بتحقيقها.

الفرضية الجزئية الثانية (H₁₂): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى التزام مسيري مراكز المسؤولية بها.

الفرضية الجزئية الثالثة (H₃): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى إعلام مسيري مراكز المسؤولية بالانحرافات الموازنة (تردد التغذية العكسية الموازنة) ومدى التزامهم بأهداف موازناهم التقديرية.

الفرضية الجزئية الرابعة (H₄): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم بأهداف موازناهم التقديرية.

الفرضية الجزئية الخامسة (H₅): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم بأهداف موازناهم التقديرية.

الفرضية الجزئية السادسة (H₆): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازناهم التقديرية ومدى رضاهم الوظيفي.

الفرضية الجزئية السابعة (H₇): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى الرضا الوظيفي لمسيري مراكز المسؤولية.

الفرضية الجزئية الثامنة (H₈): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى إعلام مسيري مراكز المسؤولية بالانحرافات الموازنة ومدى رضاهم الوظيفي.

الفرضية الجزئية التاسعة (H₉): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى رضاهم الوظيفي.

الفرضية الجزئية العاشرة (H₁₀): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى رضاهم الوظيفي.

الفرضية الجزئية الحادية عشر (H₁₁): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازناهم التقديرية ومدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية.

الفرضية الجزئية الثانية عشر (H₁₂): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى الالتزام العاطفي لمسيرى مراكز المسؤولية بالأهداف التنظيمية.

الفرضية الجزئية الثالثة عشر (H₁₃): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى إعلام مسيرى مراكز المسؤولية بالانحرافات الموازنية ومدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية.

الفرضية الجزئية الرابعة عشر (H₁₄): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيرى مراكز المسؤولية ومدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية.

الفرضية الجزئية الخامسة عشر (H₁₅): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيرى مراكز المسؤولية ومدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية.

الفرضية الجزئية السادسة عشر (H₁₆): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازناهم التقديرية ومدى ثقتهم برؤسائهم.

الفرضية الجزئية السابعة عشر (H₁₇): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية الخاصة بمسيرى مراكز المسؤولية وقابلية تحقيقها ومدى ثقتهم برؤسائهم.

الفرضية الجزئية الثامنة عشر (H₁₈): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى إعلام مسيرى مراكز المسؤولية بالانحرافات الموازنية ومدى ثقتهم برؤسائهم.

الفرضية الجزئية التاسعة عشر (H₁₉): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيرى مراكز المسؤولية ومدى ثقتهم برؤسائهم.

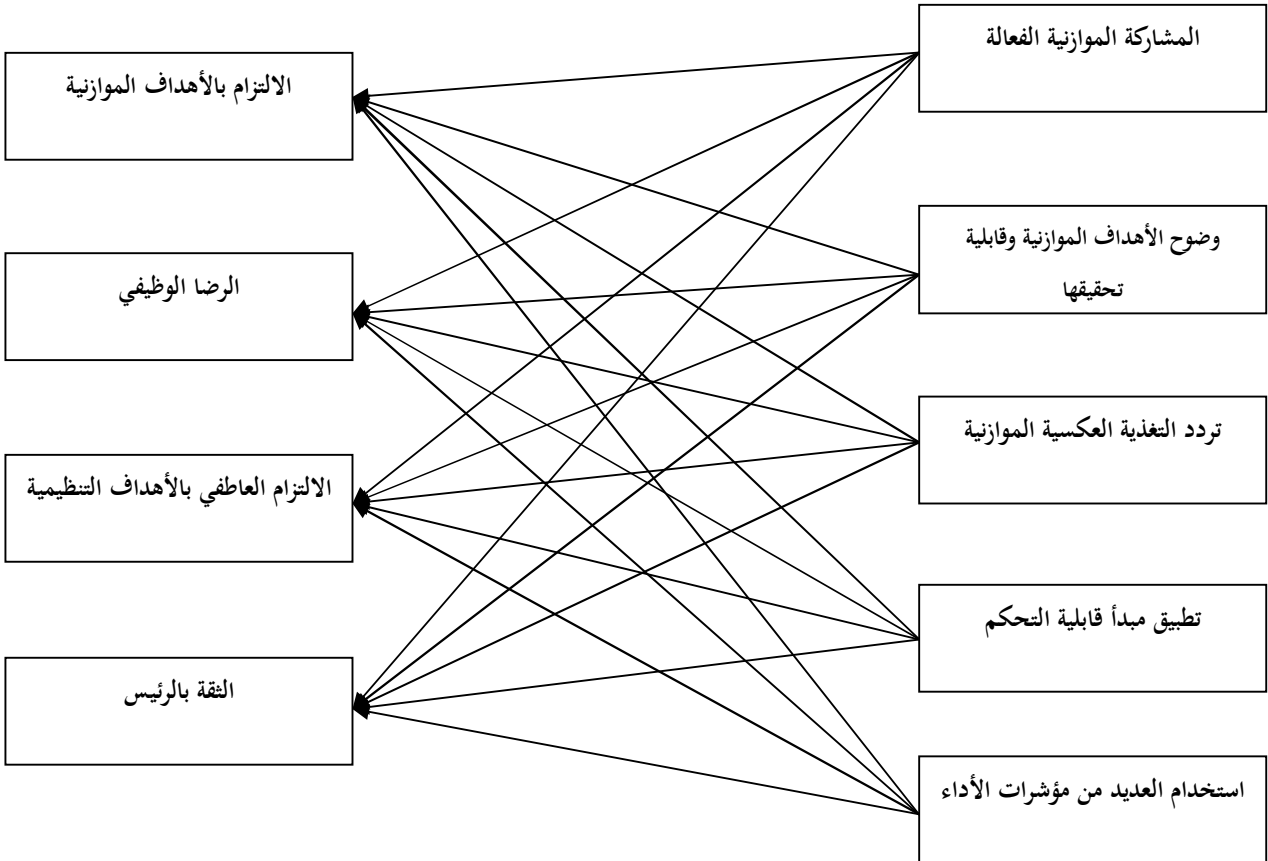
الفرضية الجزئية العشرون (H₂₀): توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيرى مراكز المسؤولية ومدى ثقتهم برؤسائهم.

ويمكن توضيح الفرضيات الجزئية السابقة للفرضية الرئيسية الثانية في الرسم التوضيحي التالي:

مخطط توضيحي لمُلخص الفرضيات الجزئية التابعة للفرضية الرئيسية الثانية

السلوكيات الوظيفية

محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية



4- أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة في كونها تهتم بدراسة الجوانب السلوكية المرتبطة بنظام تسيير الموازنات التقديرية وخاصة تلك المتعلقة برفع مستوى الرضا الوظيفي لدى المسيرين، ثقتهم برئيسهم، وكذا مستوى التزامهم بتحقيق أهداف موازنتهم التقديرية من جهة، ومن ثم انعكاساتها على تحقيقهم لجل الأهداف التنظيمية من جهة أخرى. وذلك على اعتبار أن المواضيع المتعلقة بالجوانب السلوكية عموما، والمرتبطة بنظام الموازنات التقديرية خصوصا لا تحظى بالاهتمام الكافي من قبل الباحثين الجزائريين، إذ تعتبر دراسة الآثار السلوكية لنظام الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية سابقة من نوعها في هذه البحث، فرغم أهمية إدراك وفهم هذا الجانب السلوكي للمؤسسة من خلال الإضافة الجمّة التي يضيفها، إلا أن واقع الحال يقول عكس ذلك، إذ لم نجد أي دراسة تناولت هذا الموضوع في الأدبيات الجزائرية هذه الفجوة شكلت حافزا لدينا من أجل تبني ودراسة الموضوع.

5- أهداف الدراسة:

إضافة إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة، نسعى من وراء هذه الدراسة إلى بلوغ مجموعة من الأهداف نذكر منها:

- تبيان واقع تطبيق المحددات الرئيسية لنظام تسيير الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- تسليط الضوء على واقع تواجد التوجهات السلوكية غير الوظيفية للمسيرين الجزائريين؛
- الكشف والاستدلال عن العلاقة والترابط الوثيقين بين كل محدد من المحددات الضرورية لنظام تسيير الموازنات التقديرية وتأثيراته السلوكية على المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، سواء كانت غير الوظيفية منها أم الوظيفية؛
- التزود بالمعرفة وإزالة كل غموض يحيط بالموضوع الذي نريد معالجته، وكذا توظيف المادة العلمية والمنهجية المكتسبة خلال سنوات الدراسة؛
- التوصل إلى عدد من التوصيات التي يمكن أن تكون ذات فائدة للمؤسسات، الباحثين، وكذا المهتمين بهذا المجال؛

- إثراء المكتبة الجامعية بالمادة العلمية وخاصة المتعلقة بهذا الموضوع؛

6- دوافع اختيار الموضوع:

يعود اختيارنا لهذا الموضوع إلى مجموعة من الدوافع والأسباب نختصرها فيما يلي:

- أهمية الموضوع و مدى صعوبته؛
- الرغبة الشخصية في التعرف على هذا الموضوع؛
- الأهمية البالغة التي تكتسيها دراسة وفهم سلوك مسيري مراكز المسؤولية اتجاه نظام تسيير الموازنات التقديرية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مما سينعكس في الرفع ليس فقط من مستوى أدائهم وعلاقاتهم برؤسائهم ولكن سيؤدي حتما للرفع من فعالية المؤسسة وكفاءتها على المدى المتوسط والبعيد؛
- طبيعة التخصص الذي ندرسه؛
- العمل على فتح الباب أمام زملائنا الباحثين للتوسع أكثر في هذا المجال؛

7- المنهج المتبع في الدراسة:

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي عند عرض المفاهيم المتعلقة بالجانب النظري من الدراسة، وذلك استنادا على المصادر الثانوية من مؤلفات وبحوث سابقة في هذا المجال، أما فيما يخص الجانب التطبيقي من الدراسة، فقد تم اعتماد منهجية مزدوجة (استكشافية وميدانية)، واستخدام الاستبيان الإحصائي كأداة أساسية لجمع بيانات الدراسة، والذي يُلم بمختلف محاور الدراسة الرئيسية.

ويعود سبب اختيارنا هذا إلى كون أسلوب الاستبيان يعد من أفضل أساليب التطبيق في مجال البحوث السلوكية، وفي الدراسات التي تتميز موضوعاتها بالحدأة نسبيا كموضوع هذه الدراسة، ومن ثم القيام بجمع بيانات عينة الدراسة سواء الاستكشافية منها أم الميدانية، والمستقاة بأسلوب العينة العشوائية باعتباره يضمن دقة ومصداقية البيانات الخاضعة للتحليل والتفسير، كما يتيح إمكانية الوصول إلى الاستنتاجات وبناء التوصيات، وذلك انطلاقا من دراسة كمية للمعطيات المحصل عليها عبر استخدام برنامج SPSS, 22 (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية)، بالإضافة إلى الاعتماد على المقابلات الشخصية مع مختلف مسيري مراكز المسؤولية، وذلك في كل مؤسسة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.

8- حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- ❖ **الحدود الموضوعية:** يصنف هذا البحث ضمن البحوث الميدانية التي تهدف إلى الإحاطة بأهمية وتأثير نظام تسيير الموازنات التقديرية على سلوكيات المسيرين الوظيفية وغير الوظيفية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- ❖ **الحدود المكانية:** تم إسقاط الجانب النظري على عينة من مسيري مراكز المسؤولية والتابعة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، الناشطة في القطاعين العام والخاص.
- ❖ **الحدود الزمنية:** حيث انحصرت مدة هذه الدراسة من عام 2013 إلى غاية بداية عام 2017.

9- الدراسات السابقة:

لحد علمنا لم نجد دراسات سابقة جزائرية (رسائل أو أطروحات) تناولت الموضوع، أما بالنسبة للدراسات العربية فهناك البعض منها فقط، في حين نجد دراسات غربية عديدة تناولت أجزاء مختلفة من الموضوع، وسنستعرض فيما يلي أهم هذه الدراسات وذلك للخروج بأهم الإضافات التي سيضيفها موضوع هذه الدراسة:

- دراسة "علي كريم الخفاجي"، أثر التحيز في إعداد الموازنات التخطيطية، دراسة تطبيقية من منظور سلوكي في عينة من منشآت الأعمال الصناعية، مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة والإنسانية، مجلد 18 العدد 1، ص 25-43، 2010.

تهدف الدراسة إلى الكشف والاستدلال عن العلاقة والترابط الوثيقين بين إعداد الموازنات التقديرية باعتبارها أداة مهمة في ممارسة وظيفة التخطيط والمحاسبة من جهة، والجوانب أو العوامل السلوكية للأفراد من جهة ثانية وذلك من خلال دراسة التأثير المحتمل لظاهرة التحيز عند إعداد الموازنات التقديرية، ومحاولة التوصل إلى الكشف عن مسبباتها، مظاهرها وأشكالها باعتماد البحث الاستقصائي. ولقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- في الوقت الذي تؤكد فيه الإدارة العليا على مبدأ المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية أو التقديرية، فإن هذا يعتبر من وجهة نظرها كوسيلة تستخدمها في تحقيق الرضا الوظيفي للعاملين، وبالتالي فإن هذا سينعكس على عملية إعداد تقديرات الموازنة، بحيث أنها تتضمن أرقام أقل من قدرات وإمكانات العاملين، وهذا يعتبر بحد ذاته ممارسة لإحدى مظاهر التحيز؛

- عندما يدرك المسؤولون عن المستويات الإدارية المختلفة أن تقويمهم مرتبط ارتباطاً كلياً بنتائج موازنتهم، فإن هذا سيدفعهم إلى تحسين المقاييس التي يتم تقويمهم على أساسها، وبالتالي سينعكس ذلك على عملية إعداد تقديرات الموازنة؛

- هنالك توافق وقد يصل إلى التطابق بين أهداف الإدارة العليا وأهداف المستويات الإدارية المختلفة، وبالشكل الذي يعكس المسؤولية التي يجب أن يتحملها العاملين في هذه المستويات، فهذا يعتبر بحد ذاته حالة إيجابية ونوع من التحيز المقبول، والذي إذا ظهرت آثاره ضمن تقديرات الموازنة فإنه سيؤدي إلى نجاح تنفيذها؛

▪ دراسة " VERONIQUE NGUYEN TAN HON"، المناقشات والصراعات أثناء إعداد الموازنة رسالة دكتوراه غير منشورة، Ecole des hautes études commerciales، فرنسا، 2008 .
" Débats et conflits lors de l'élaboration de budget " .

هدفت الدراسة إلى فهم مختلف ظواهر النقاشات والصراعات القائمة أثناء التحضير والإعداد لمختلف الموازنات التقديرية ودراستها بطريقة كمية وكيفية، وذلك بهدف التعرف على شروط كفاءة نظام تسيير الموازنات التقديرية وكذا تأثير الصراع كسلوك تنظيمي على الأداء التنظيمي لأفراد عينة الدراسة. ولقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يُعد تحقيق المسير لأهداف موازنته التقديرية الأكثر تأثراً بعوامل صنع القرار (رؤية مشتركة، التعاون والاعتقاد في إمكانية اتخاذ القرار)؛

- تعد المناقشات بين الزملاء في العمل وكذا الصراعات بينهم من التفاعلات الأكثر فعالية لتطوير نظام تسيير الموازنات التقديرية، وليس الصراع مع الإدارة العليا؛

- إن العمل الرئيسي لمسير مركز المسؤولية ليس فقط إعطاء الأوامر ولكن القيادة، أي تطوير الرغبة والإرادة في العمل الجماعي نحو تحقيق الهدف العام للمؤسسة المنتمي إليها؛

- إن إعداد الموازنات التقديرية هو مصدر للتعلم التنظيمي، كما أن الصراع التنظيمي في المؤسسات التي لديها ثقافة تنظيمية قد يعد أسلوباً إدارياً ناجحاً؛

■ دراسة "مؤيد الفضل ونور عبد الناصر"، العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل والمنظمة، دراسة محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة العامة الصناعية العراقية والأردنية، مجلة دراسات الجامعة الأردنية، المجلد 29، العدد 2، ص 372-388، 2002.

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مدى تأثير العلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات التقديرية والرضا الوظيفي عن العمل والمنظمة في كل من مركز تحكم الشخصية، خصائص الوظيفة، عدم التأكد البيئي، وكذا نوع تكنولوجيا الإنتاج، وذلك في عينتين مختلفتين من دولة العراق والأردن، وذلك من جهة، ومدى التباين في التأثير بين البلدين من جهة أخرى، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت أهمها فيما يلي:

- عدم تأثير مركز تحكم الشخصية على العلاقة المدروسة في أفراد عينة العراق، وتأثيره على تلك العلاقة في أفراد عينة الأردن؛

- إن خصائص الوظيفة تؤثر على العلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنة والرضا عن العمل، وإن ذلك الأثر لا يختلف من بلد إلى آخر؛

- يعد متغير عدم التأكد البيئي محددًا قويا للآثار الإيجابية للموازنات التقديرية، وكذلك الحال بالنسبة لمتغير تكنولوجيا الإنتاج؛

■ دراسة "Ian R. C. Eggleton & Chong M. Lau"، تأثير التباين المعلوماتي والتركيز الموازني على العلاقة بين المشاركة وهامش المناورة الموازني، *Accounting and Business Research*، المجلد 33، رقم 2، ص 91-104، 2003.

"The influence of information asymmetry and budget emphasis on the relationship between participation and slack."

جاءت هذه الدراسة بهدف تحليل التأثير الوسيط لكل من التباين المعلوماتي والضغط الموازني في العلاقة بين المشاركة في وضع أهداف الموازنة التقديرية وتوجه المديرين نحو خلق هامش المناورة الموازني، وذلك على عينة مكونة من 240 مديرا إنتاجيا، منهم 120 مديرا أستراليا، والباقي مدراء سنغافوريين، حيث توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج ومن أهمها:

- توجه المديرين نحو خلق هامش المناورة الموازي يكون ضئيلا عندما تكون درجة مشاركتهم في إعداد أهداف موازناهم التقديرية عالية، وذلك في وضعية تباين معلوماتي قليل؛

- عندما يكون التباين المعلوماتي عالي، فإن توجه المديرين نحو خلق هامش المناورة الموازي أيضا يكون عاليا، ولو كان ذلك في جو يسوده المشاركة العالية ووضعية عالية من الضغط الموازي؛

■ دراسة "وابل بن علي الوابل"، مشاكل إعداد وتنفيذ الموازنات في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية -، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 32، العدد 2، مصر، 1995.

هدفت الدراسة إلى استكشاف الأسباب الكامنة التي تعترض فعالية نظام تسيير الموازنات التقديرية، وذلك سواءً عند مرحلة الإعداد أو الرقابة في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية في المملكة العربية السعودية، وقد خلصت الدراسة إلى أن هذه المؤسسات محل الدراسة تعاني من مشاكل عديدة أهمها نقص الخبرة، وعدم توفر المهارات اللازمة بالإضافة إلى العديد من المشاكل السلوكية والمرتبطة بمرحلي الإعداد والرقابة، ناهيك عن نقص الوعي والواقعية في تقديرات الموازنات التقديرية المعدة.

■ دراسة " Izzettin kenis"، تأثير خصائص الهدف الموازي على المواقف الإدارية والأداء،

The accounting review Research ، المجلد 54، رقم 4، ص 707-721، 1979.

" Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance" .

هدف البحث إلى دراسة تأثيرات خصائص الهدف المحدد في الموازنة التقديرية من مشاركة، وضوح، التغذية العكسية، التقييم المرتبط بمدى تحقيق الموازنة التقديرية، بالإضافة إلى الصعوبة، على المواقف المرتبطة بالعمل مثل الرضا الوظيفي والضغط الوظيفي، المواقف المرتبطة بالموازنة التقديرية، وكذا التقييم الذاتي للأداء، وذلك على عينة مكونة من 169 مسيرا إداريا من نيوجرسي بالولايات المتحدة الأمريكية، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- المشاركة في وضع أهداف الموازنات التقديرية ووضوح هذه الأهداف كان له تأثير دال وإيجابي على المواقف المرتبطة بالعمل وكذا المرتبطة بالموازنة التقديرية؛

- المشاركة في وضع أهداف الموازنات التقديرية ووضوح هذه الأهداف كان له تأثير دال وإيجابي على الأداء المتعلق بتحقيق الموازنة التقديرية؛

- درجة عالية من صعوبة هدف الموازنة التقديرية لها تأثير سلبي على المواقف وكذا على الأداء المرتبط بتحقيقها؛
- تأثير كل من التقييم المرتبط بتحقيق الموازنة التقديرية، والتغذية العكسية على المواقف، وكذا أداء المسيرين وُجد ضئيلا وغير دال إحصائيا؛

■ دراسة " David Naranjo-Gilb & María Gilabert-Carrerasa "، الثقة في الرؤساء والسلوكيات غير الوظيفية: دراسة تجريبية على هامش المناورة الموازني، *Journal of positive management*، المجلد 5، رقم 1، ص 54-66، 2014.

" Trust in superiors and dysfunctional behaviors : an experimental study on budgetary slack "

تهدف الدراسة إلى تحليل دور الثقة في الرؤساء كآلية رقابية غير رسمية في الحد من توجه المرؤوسين نحو خلق هامش المناورة الموازني، وذلك بإدراج الحوافز الاقتصادية (economic incentives) كمتغير وسيط، وجاءت نتائج هذه الدراسة لتؤكد بأن العلاقة التفاعلية بين المتغيرين لا تتأثر مطلقا بمدى الحصول على الحوافز الاقتصادية.

■ دراسة " Harold T. Little & Laura Francis-Gladney "، التكاليف بالمشاركة في إعداد الموازنة التقديرية يعمل على تحسين التواصل الموازني بين المسيرين ورؤسائهم؟، *Advances in Management Accounting*، المجلد 13، ص 167-182، 2004.

" Does organization – mandated budgetary involvement enhance managers' budgetary communication with their supervisors ? "

هدفت الدراسة إلى تبيان مدى مساهمة الموازنة التقديرية في العمل على تحسين وظيفة الاتصال بين المسيرين ورؤسائهم، وذلك من خلال مشاركة المسيرين في الإعداد وكذا الرقابة على مدى تحقيق موازنتهم التقديرية، وهذا باعتبارها وسيلة من وسائل الاتصال وذلك من ناحية، وتبيان دور الموازنة التقديرية كوسيلة للتغذية العكسية من ناحية أخرى، فمن خلال تحليل إجابات عينة مكونة من 148 مسيرا من 94 مؤسسة أمريكية، جاءت نتائج الدراسة على النحو التالي:

- إن النقاشات والاجتماعات المختلفة أثناء إعداد الموازنات التقديرية بالمؤسسة، والتي يشارك فيها المسيرين مع رؤسائهم تعتبر وسيلة ذات أثر ايجابي للعمل على تحسين وظيفة الاتصال بين الطرفين؛

- إن التقارير التي يرفعها المسيرون إلى رؤسائهم حول نسب تحقيقهم لأهداف موازنتهم التقديرية تعمل على تحسين، تفسير وشرح خطط المؤسسة، وتؤدي إلى تفاعل بين المسيرين ورؤسائهم، كما تعمل على تحسين نوعية التغذية العكسية؛

▪ دراسة " Fred A. Jacobs & Adam S. Maiga "، تأثير المشاركة الموازية على هامش المناورة الموازي: دور التصورات بالعدالة، الثقة والالتزام بالهدف، *Journal of Applied Management Accounting Research*، المجلد 5، رقم 1، ص 39-58، 2007. " Budget participation's Influence on budget Slack: the role of Fairness perceptions, Trust and goal Commitment ".

قامت هذه الدراسة باقتراح نموذج مفاهيمي للعلاقات التفاعلية بين المشاركة الموازية، تصورات العدالة، الثقة الالتزام بالهدف المحدد في الموازنة التقديرية، وكذا توجه المسيرين نحو خلق هامش المناورة الموازي، ومن ثم اختبارها على عينة من 163 مسيرا في الو. م. أ، وجاءت نتائج الدراسة على النحو التالي:

- إن مدى المشاركة الموازية يؤثر إيجابيا على تصورات العدالة، والتي بدورها تؤثر على مدى ثقة المسيرين برؤسائهم؛
- كل من متغير الثقة في الرئيس وكذا متغير تصورات العدالة يؤثران إيجابيا على مدى التزام المسيرين بالأهداف المحددة في موازنتهم التقديرية، والذي بدوره يؤثر سلبيا على توجهاتهم نحو خلق هامش المناورة الموازي؛
- إن العلاقة المباشرة بين مشاركة المسيرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية وتوجهاتهم نحو خلق هامش المناورة الموازي كانت غير دالة، مما يؤكد بأن تصورات العدالة وكذا الالتزام بالهدف يتوسطان تماما العلاقة العكسية بين المتغيرين؛

ما يميز موضوع الدراسة عن الدراسات السابقة:

- تركز هذه الدراسة على الجوانب السلوكية المرتبطة بنظام تسيير الموازانات التقديرية، وذلك من خلال دراسة العلاقة بين مدى تبني المؤسسات الاقتصادية للمحددات الضرورية المرتبطة بفعالية النظام، وكذا تأثيراتها على مختلف سلوكيات مسيرها الوظيفية منها أم غير الوظيفية، فيما ركزت البعض من الدراسات السابقة على أهمية استخدام نظام تسيير الموازانات التقديرية كأداة للتخطيط وتقييم الأداء فقط؛

- ركزت الدراسات السابقة، وخاصة الغربية منها، على التأثيرات السلوكية لاعتماد المؤسسات الاقتصادية على محدد واحد، أو محددتين اثنتين على الأكثر من المحددات الضرورية لنظام الموازانات التقديرية، وخاصة منها محدد المشاركة الموازية والذي يعتبر الأكثر تناولا، كما أنها تناولت هذه التأثيرات على متغير أو متغيرين سلوكيين على

الأكثر، سواء كان ذلك المتغير السلوكي وظيفيا أم غير وظيفي، فيما ستتناول هذه الدراسة مدى تأثير تطبيق المؤسسات الاقتصادية لمجموعة المحددات اللازمة لفعالية نظام الموازنات التقديرية في مرحلتي الإعداد والرقابة على العديد من السلوكيات المرتبطة به، سواء كانت الإيجابية أم السلبية منها؛

- ركزت هذه الدراسة على نقيض سابقاتها على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية في بيئة جزائرية محضمة، والتي يجب أن تتوفر فيها العديد من الشروط منها: أن تكون ذات الحجم الكبير والمتوسط، وأن يبلغ عدد عمالها أو يفوق المائة عامل، كما يجب أن تكون معتمدة بشكل رسمي على نظام الموازنات التقديرية، هذا بالإضافة إلى أن أفراد عينة الدراسة مكونة من مسيري مراكز المسؤولية فقط؛

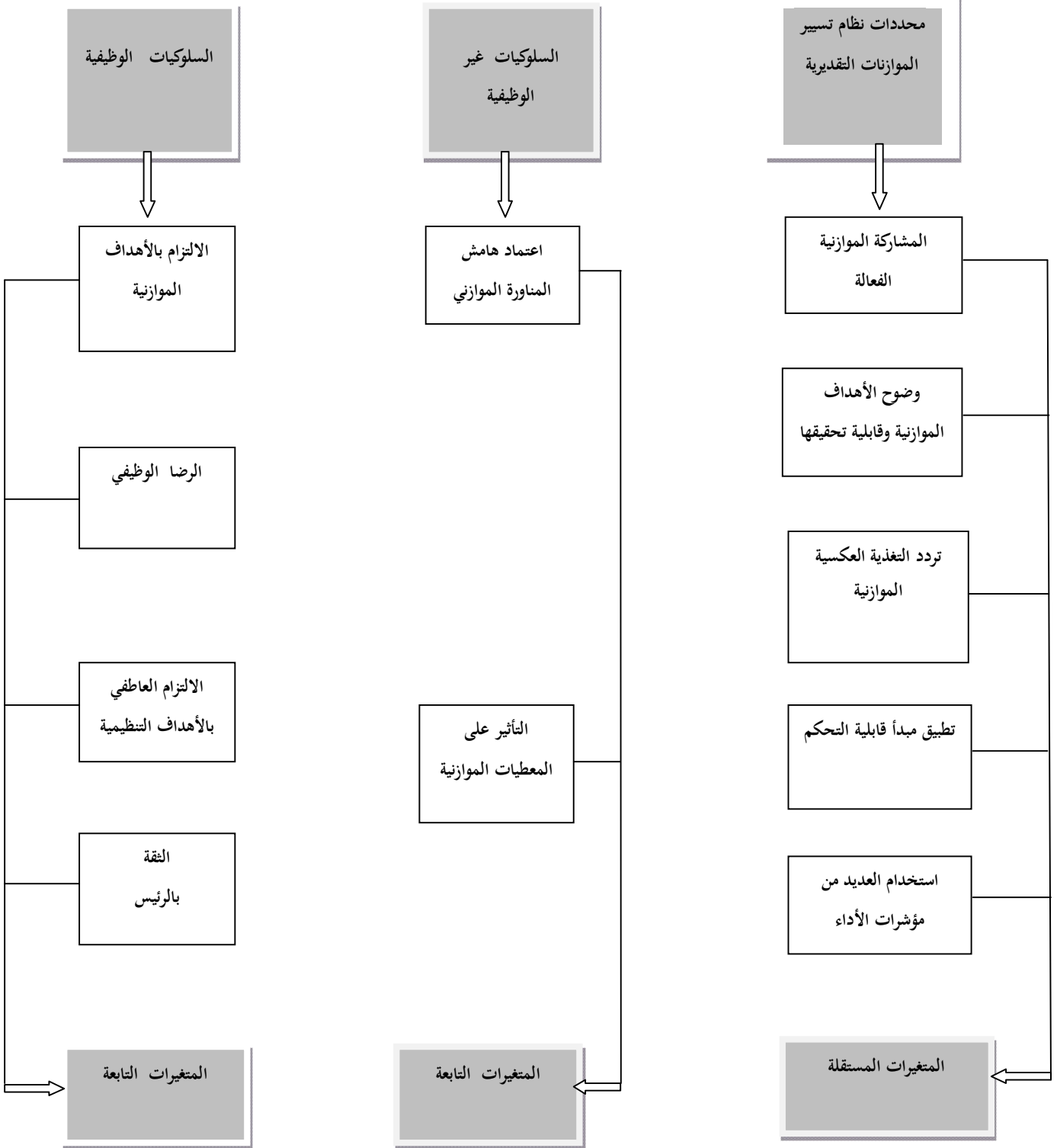
10- نموذج وتقسيمات الدراسة:

قصد الإمام بحثيات الموضوع، ومن أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات المقترحة تم صياغة نموذج للمتغيرات التابعة والمستقلة، وذلك كما يوضحه نموذج الدراسة الموالي.

كما أنه ولغرض تجسيد نموذج متغيرات الدراسة على هذا الموضوع، تم تقسيمه إلى أربعة فصول، منها ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي، حيث تم التطرق في الفصل الأول من الدراسة إلى الرقابة التنظيمية وأنواعها المختلفة في المؤسسة، أما الفصل الثاني فخصص لدراسة نظام الموازنات التقديرية والاعتبارات السلوكية في المؤسسة، فيما خصص الفصل الأخير من الجانب النظري لدراسة التأثيرات السلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية، وذلك من خلال عرض لمختلف المحددات الضرورية والنتائج السلوكية المرتبطة بمدى التطبيق الفعلي لها من عدمه في المؤسسة .

أما الجانب التطبيقي فقد تم تخصيصه لدراسة وتحليل واقع التأثيرات السلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية، وذلك بالاعتماد على دراستين استكشافية وميدانية، وكذا باستخدام الأساليب الإحصائية في تحليل الاستبيان الإحصائي والذي تم توزيعه على عينة من مسيري مراكز المسؤولية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، قصد اختبار صحة فرضيات الدراسة، ومن ثم صياغة أهم النتائج المتوصل إليها، ليتم بعدها عرض الاقتراحات المناسبة إزاء الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة.

نموذج الدراسة



الفصل الأول

المراقبة وأهميتها في المؤسسة

تمهيد:

وسط البيئة الخارجية التي تمتاز بالتعقد والتداخل، تواجه مؤسسات اليوم أكثر من أي وقت مضى تحديات متعددة تفرض عليها تحديد قيمة ومكانة لها، لذلك تعتمد الناجحة منها على إدارة جيدة تمكنها من مجابهة المشاكل والصعوبات التي تواجهها، وذلك لا يتسنى إلا بالاعتماد على مجموعة من الوظائف الإدارية الرئيسية كالتخطيط التنظيم، التوجيه، اتخاذ القرارات والمراقبة. حيث تساهم هذه الأخيرة في خلق مناخ تنظيمي يسوده الانضباط والالتزام بالقوانين، اللوائح والإجراءات، كما تعمل على توجيه ودمج مختلف المصالح الشخصية لأفراد المؤسسة باتجاه تحقيق أهدافها التنظيمية.

لتحقيق الغرض المنشود والتأثير على سلوكيات الأفراد التنظيمية بغية إنجاح تحقيقها لخططها وأهدافها، تستخدم العديد من مؤسسات اليوم توليفة من الأدوات والوسائل الرقابية منها نظام تسيير الموازنات التقديرية، القواعد الإجراءات توصيفات العمل، المؤشرات المحاسبية، أنظمة تقييم الأداء... إلخ، والتي تشكل في مجملها نظاما غير مرئي يدعى نظام المراقبة التنظيمية.

ونظرا لأهمية موضوع المراقبة في المؤسسة ارتأينا تناوله في هذا الفصل، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، تطرقنا في المبحث الأول منه إلى الوظيفة الرقابية في المؤسسة، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه أهداف ومراحل العملية الرقابية في المؤسسة، بينما حمل المبحث الثالث عنوان: مستويات ومدخل المراقبة في المؤسسة.

المبحث الأول: وظيفة الرقابة في المؤسسة

تعد الرقابة من الدعائم الأساسية في المؤسسة، وهي عملية ديناميكية مستمرة تتطلب إجراءات مدروسة من أجل ضمان تحقيق الأهداف والخطط المنشودة، فمن خلالها يمكن المحافظة على التوازن بين الوسائل اللازمة والأهداف الموضوعية، أو بين الجهود والنتائج المطلوبة، بقصد التحقق من وجود التوافق المطلوب بين ما هو مخطط له وما هو محقق فعلياً. حيث تمثل الرقابة النشاط الإداري المنظم الذي يهتم بالإشراف، التنسيق، المتابعة وقياس الأداء، وذلك بناءً على الأهداف، السياسات البرامج والخطط الموضوعية في المؤسسة، مما يساهم في ضمان بقائها واستمراريتها في مواجهة المنافسة الحادة التي تتعرض لها.

المطلب الأول: مدرسة النظرية الإدارية ورسمية وظيفة الرقابة في المؤسسة

اصطلح على تسمية مجموع الأدوات والمناهج الرقابية المستخدمة في المؤسسات الربحية وغير الربحية بالرقابة التنظيمية وقد تأصل إطار نظري يهتم بهذه الوظيفة ويتمثل في نظرية الرقابة التنظيمية (la théorie de contrôle organisationnel). ويحظى موضوع الرقابة التنظيمية باهتمام كبير في الأدبيات التي تتناول المؤسسات ووسائل تحسين أدائها¹، فمنذ زمن بعيد تعتبر الرقابة من المناهج الأساسية للمؤسسة، التي من خلالها يُسعى إلى تنظيم قدرات الموظفين، نشاطاتهم، وأدائهم مع تطلعات وأهداف المؤسسة ككل.² وعرفت الرقابة على أنها الوظيفة الرئيسية في كتابات تعود تاريخها لأوائل القرن التاسع عشر، حيث كان أبو الإدارة هنري فايول³ من رواد مدرسة النظرية الإدارية الذي وضع مبادئ محددة للإدارة وعددها أربعة عشرة، وذلك في كتابه الشهير المعنون بـ "الإدارة الصناعية والعامة" سنة 1919، مثل مبدأ التخصص وتقسيم العمل، مبدأ وحدة الأمر، مبدأ نطاق الإشراف، مبدأ تكافؤ السلطة مع المسؤولية، المركزية والتسلسل الرئاسي، وغيرها من المبادئ التي شكلت أساس التنظيم الإداري الرسمي في مؤسسات اليوم، كما اقترح أيضاً تنظيم الوظائف المختلفة للمؤسسة إلى ستة من الأنشطة الفرعية وهي:

- الأنشطة الفنية وتشمل الإنتاج والتصنيع؛

- الأنشطة التجارية وتشمل عمليات البيع، الشراء والتبادل؛

- الأنشطة المالية كالتحويل، القروض، الائتمان والميزانية؛

- الأنشطة التأمينية وتشمل الحفاظ على الممتلكات والأفراد؛

¹ Julien Batac & David Carsus, les interactions contrôle/apprentissage organisationnel dans le cas d'une municipalité Comptabilité et Connaissances, France, May 2005, pp.cd-rom.

² Sim, B, Sitkin et al., organizational control, Cambridge university press, 1st Ed, 2010, p18.

³ W, J, Bruns & John, H, Waterhouse, Budgetary control and organization structure, Journal of accounting research, v13, n2 1975, pp 177-203.

- الأنشطة المحاسبية وتشمل عمليات الجرد وإعداد القوائم المالية؛

- الأنشطة الإدارية وتشمل وظائف الإدارة الرئيسية من تخطيط، تنظيم، تنسيق ورقابة؛¹

بينما يعود تطور أدبيات الرقابة إلى أفكار رجال الأعمال مثل Chester Bernard سنة 1938، وهو رئيس New Jersey Bell Telephone لمؤسسة التلغراف أو Donaldson Brown المنفذ المالي لشركة The Dupont الذي طور ما يسمى "Dupont Model" للتحليل المالي في سنة 1919، كما كان له الفضل أيضا- في وقت لاحق- في تطوير التخطيط اللامركزي وأنظمة الرقابة المبتكرة في شركة جنرال موتورز.

وبدأ الأكاديميون بتطوير إطار العمل للرقابة بين سنتي 1950 و196، من أمثال Bruns Stalkers سنة 1961 و Anthony Robert سنة 1965، كما يعود الفضل في تصميم أنظمة الرقابة لمفكري نظرية الوكالة- التي تمثل التطبيق الجزئي لبعض المشاكل الرقابية الإدارية ولا سيما التي تتعلق بالعقود التحفيزية المثلى-.

فالمنظرون في نظرية الوكالة يرون المؤسسات كرابطة تعاقدية بين الأصيل والموكل، هدفهم تطوير أنظمة الرقابة لأداء العمل وكذا عقود الحوافز التي تمكن الأصيل من التأكد من أن الموكل يقوم بالجهد المطلوب لصالح الأصيل، كما تقوم نماذج نظرية الوكالة على افتراضات حول خصائص وضعية التعاقد مثل مدى مراقبة سلوكيات الموكل، درجة التباين في المعلومات وكذا مواقف الموكل والأصيل اتجاه الخطر، استكشاف خصائص التعاقد، أو غيرها من الشروط التي يمكن تغييرها لتقديم أفضل خدمة لأهداف الأصيل، فهذه الأدبيات أو الأفكار كان لها الأهمية البالغة في تصميم أنظمة المكافأة، والتي من شأنها أن تؤدي إلى السلوك المرغوب في مختلف الظروف.

ثم ظهرت مجموعة من الأدبيات الأخيرة التي اتخذت منهج النظرية الموقفية (la théorie de contingence) لتصميم أنظمة الرقابة، هذا المنهج الذي شجع على الاعتقاد العام القائل بأنه لا يوجد نظام رقابي عالمي صالح لجميع الوضعيات، وأن اختيار أنظمة الرقابة يتوقف على العديد من العوامل الموقفية مثل حجم المؤسسة- والذي يضم الإستراتيجية والتكنولوجيا-، المنافسة، بنية المؤسسة... إلخ، والأهم من كل ذلك هو عدم تأكد المحيط (environmental uncertainty) الذي يواجه المؤسسة.² حيث أدى التباين في النظريات المتبعة إلى اختلاف التقنيات والوسائل المستخدمة في العملية الرقابية.

¹ هاني عرب، أساسيات الإدارة الحديثة، ط1، الجمعية المصرية لنشر المعرفة والثقافة العالمية، مصر، 2006، ص8-9.

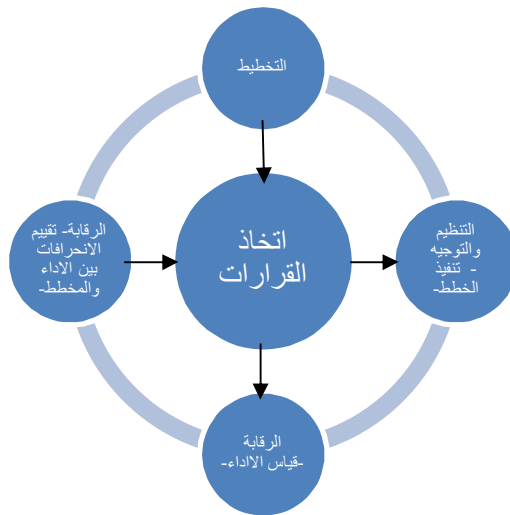
² W, J, Bruns & John, H, Waterhouse, Op-Cit, pp 177-203.

المطلب الثاني: علاقة الرقابة بالوظائف الإدارية الأخرى

تعتبر وظيفة الرقابة بمثابة الواجهة العملية لمختلف الوظائف الإدارية الأخرى في المؤسسة، حيث تعمل على اكتشاف نواحي الخلل أو القصور في ممارسة إحدى هذه الوظائف، والذي سيعوق تحقيقها لأهدافها التنظيمية وتعديله في الوقت المناسب، مما يساهم في ضمان الفعالية التنظيمية المنشودة.

وبالرغم من أن الرقابة هي روح العملية الإدارية إلا أن هناك تكامل بينها وبين الوظائف الإدارية الأخرى من تخطيط، تنظيم، توجيه واتخاذ القرارات، حيث يستحيل ممارسة الرقابة في غيابها، ويوضح الشكل رقم (1-1) العلاقة بين وظيفة الرقابة والوظائف الإدارية الأخرى.

الشكل رقم (1-1): علاقة الرقابة بالوظائف الإدارية الأخرى



المصدر: أمين السيد لطفي، التخطيط والرقابة باستخدام الموازنات والمحاكاة، ط1، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2010/2011 ص26.

كما هو موضح في الشكل السابق، فإن العملية الإدارية تبدأ عادة من التخطيط، مروراً بالتنظيم والتوجيه لتنفيذ الخطط المسطرة، حتى الوصول إلى الرقابة، وذلك من خلال مقارنة بين ما نفذ فعلياً وبين الخطط الموضوعة، ومن ثم معرفة الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية، وبعدها الرجوع مرة أخرى إلى التخطيط، وتعتبر عملية اتخاذ القرار بمثابة المحور الأساسي لكافة تلك الأنشطة.

يعد التخطيط القاعدة التي تقوم عليها الوظائف الإدارية الأخرى، وترتبط وظيفة الرقابة بالتخطيط ارتباطاً عضوياً،¹ أو على حد توصيف كونتز وزملائه أنهما كطرفي المقص، لا يستخدم أحدهما بدون الآخر،² فتقتضي وظيفة الرقابة تحديداً واضحاً للخطة والنتائج المتوقعة الحصول عليها، وكذا اكتشاف الأخطاء والانحرافات ومواطن الضعف في التنفيذ، ومن ثم العمل على تصحيحها أو السيطرة عليها لخدمة الخطة الموضوعية.

كما تعد وظيفة الرقابة من أكثر الوظائف ارتباطاً بوظيفة التخطيط، فالرقابة لا تعمل منعزلة عن التخطيط، كما أن التخطيط هو الأساس الذي تم وضعه كإطار شامل للأداء المستقبلي في المؤسسة حتى تحقق أهدافها،³ فلا يمكن ضمان فاعلية الرقابة إلا إذا سبقتها قرارات تخطيطية على مستوى عالٍ من الدقة، وبما أن التخطيط له علاقة بالمستقبل يصبح لوظيفة الرقابة بالتبعية صلة مماثلة، أي أن الرقابة تكشف عن الأخطاء قبل وقوعها، وتعتمد في هذا على حقائق الماضي كمرشد لتلافي الوقوع في الأخطاء بالمستقبل، فالممارسة الصحيحة لوظيفة الرقابة قد تكون وسيلة لتصحيح الأخطاء التي لم تُلاحظ، إبتداءً من صحة عملية التخطيط ذاتها من خطط وسياسات وإجراءات، وذلك قبل البدء في عملية التنفيذ الفعلي لتلك الخطة⁴ - فقد تكون الخطة الموضوعية ذاتها ينتابها القصور، أو أن السياسات والبرامج المقررة غير فعالة، أو أن تكون إجراءات العمل معقدة... إلخ -، فلا بد من تكامل وظيفة التخطيط مع الرقابة لضمان التنفيذ المنتظم للخطة، وكذا لإتمام النتائج في التواريخ المحددة، مما يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها.⁵ وعليه يمكن القول بأن التخطيط عملية سابقة ولاحقة للرقابة، بمعنى أنه لا رقابة صحيحة بدون خطة أو معيار ويمكن للتخطيط أن يستفيد عن طريق التغذية العكسية من نتائج القيام بعملية الرقابة في تعديل خطته بما يتلاءم والأوضاع التي تكشف عنها الرقابة.⁶

ويعرف التنظيم على أنه الوظيفة الإدارية التي تمزج الموارد البشرية والمادية من خلال تصميم هيكل تنظيمي رسمي يبين المهام والصلاحيات، فعن طريق المعلومات المتدفقة في النظام الرقابي يمكن تقدير نواحي الخلل في الهيكل التنظيمي مما يفسح المجال للتعديل والتطوير حتى تتحقق الفعالية التنظيمية.

كما أن إرشاد وتحفيز العاملين أو المرؤوسين باتجاه تحقيق الأهداف التنظيمية من خلال وظيفة التوجيه لا تتم إلا بمساعدة العملية الرقابية، والتي تؤثر في كفاءة الرئيس ومقدرته على التوجيه من خلال التأثير في سلوك مرؤوسيه.

كما تلعب عملية التغذية العكسية الناتجة عن النشاط الرقابي دوراً مهماً في عملية اتخاذ القرارات، فبواسطتها يكون بمقدور الرؤساء في مراكز اتخاذ القرارات التعرف على نتائج الأعمال والتغيرات المختلفة التي قد تنشأ في ظروف

¹ أمين السيد لطفي، التخطيط والرقابة باستخدام الموازنات والمحاسبة، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011/2010، ص26.

² عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص472.

³ زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص40-41.

⁴ أمين السيد لطفي، مرجع سابق، ص26.

⁵ كامل بربر، الإدارة عملية ونظام، ط1، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1996، ص144.

⁶ زياد محمد عبد، أساسيات علم الإدارة، ط1، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010، ص312.

العمل وبيئته، إذ تمد دوائر التغذية العكسية -كدوائر رقابية- الرؤساء دوماً وبشكل مستمر بالبيانات والمعلومات الصحيحة والدقيقة، والتي على أساسها يتخذون قراراتهم المناسبة، وبأقل ما يمكن من الوقت، الجهد وكذا التكاليف.¹

ويعني مما سبق، أن حلقات العملية الإدارية تمثل فيها الرقابة حلقة أساسية، وأنه لا يمكن أن تتحقق الفعالية والفاعلية في الأداء التنظيمي إلا بممارسة العملية الرقابية، فمن خلالها يمكن التعرف أو الكشف على درجة تحقيق الأهداف المنشودة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة إذا تطلب الأمر، والتي يمكن إرجاعها لوجود خلل أو قصور في تأدية الوظائف الإدارية الأخرى من تخطيط، أو تنظيم، أو توجيه، هذا بالإضافة إلى أن الوظائف أو الأنشطة الأخرى تلعب دوراً مهماً وحاسماً في تحديد فعالية النشاط الرقابي.

المطلب الثالث: مفهوم الرقابة في المؤسسة

أولاً يقصد بالرقابة في اللغة: رقيب أي الحارس والحافظ، ورقيب نفسه أي يتبع طريقة النقد الذاتي فينفذ أعماله بنفسه فلا يلام.²

أما بالمفهوم الشامل، فللرقابة مفاهيم متعددة ومتنوعة تختلف في معظمها من حيث درجة التفصيل، وتتفق في غالبيتها من حيث المحتوى، ومنها:

- عرفت الرقابة على أنها: "كل تأثير يخلق أمراً"³ كما عرفها الفرنسي هنري فايول (Henry Fayol) الذي عاصر فريديريك تايلور في الولايات المتحدة بأنها: "الحرص أو التأكد من إتمام كل شيء طبقاً للخطة الموضوعة التعليمات الصادرة والمبادئ المحددة، وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها، وهي تنطبق على كل شيء"⁴. ويعكس التعريفان السابقان وجهة نظر المفكرين المنتمين للفكر أو المنهج الكلاسيكي، الذي يعتبر الرقابة في المؤسسة كوسيلة محاسبية، للتهديد بالعقوبة، والوعد بالمكافأة للأفراد العاملين بالمؤسسة، حيث تهتم بتطبيق اللوائح، القوانين والخطط حرفياً لضمان سير العمل، كما تعد وسيلة ردع وتصيد لأخطاء الآخرين، وأن المسؤول عن العملية الرقابية يستخدم السلطة أو القوة، لإجبار العاملين على تنفيذ الخطط التعليمات والمبادئ. كما يلاحظ من تعريف هنري فايول بأنه عام، حيث يقتصر دور العملية الرقابية حسبه في الكشف عن الأخطاء أو الانحرافات، وذلك دون الإشارة إلى دورها في تحقيق الأهداف التنظيمية للمؤسسة ككل وكذا في تقييم أدائها.

¹ زياد محمد عبد، مرجع سابق، ص312.

² نعيم إبراهيم الظاهر، الإدارة الاستراتيجية، ط1، عالم الكتب الحديث، الأردن، 2009، ص 325.

³ Chiapello, E, Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence: un essai d'organisation de la littérature Comptabilité, Contrôle, Audit, v2, tome 2, septembre 1996, pp51-74, p 52.

⁴ جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1998، ص 40.

- هنري بوكان (Bouquin Henri) عرف الرقابة بكل بساطة بأنها كل "موجه للسلوكيات"¹، أما جورج تيري (George Terry) فقد عرفها على أنها: " قدرة المدير على التأثير في سلوك الأفراد في تنظيم معين، بحيث يحقق هذا التأثير النتائج المستهدفة"². وعلى النقيض من الفكر التقليدي يعكس هذان التعريفان الاتجاه السلوكي التابع لمدرسة العلاقات الإنسانية، والتي تعتبر الرقابة وسيلة للتأثير الإيجابي على سلوك وتصرفات الأفراد العاملين بالمؤسسة، بهدف تحسين أدائهم لتحقيق الأهداف التنظيمية، كما تهتم بمراجعة مشاعر وأحاسيس الأفراد العاملين بالمؤسسة وكل الجوانب الإنسانية الأخرى.

- أما التعاريف الحديثة فقد اعتمدت جلها على المنهج الفكري الحديث، الذي يعتبر الرقابة عملية منظمة تتأثر بمختلف العوامل الموقفية سواء كانت داخلية أو خارجية، وتركز الرقابة حسب هذا الاتجاه على خطوات ومعايير علمية محددة من أجل تحقيق الأهداف التنظيمية، بحيث حاول مفكروه دراسة الرقابة من مختلف الجوانب، وبطرق علمية مدروسة توصل إلى نتائج ملموسة، ومن هذه التعاريف نذكر:

- الرقابة هي: "عملية قياس النتائج ومقارنتها بالخطط أو المعايير، وتشخيص أسباب انحراف النتائج الفعلية عن النتائج المرغوبة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية عندما يكون ذلك ضروريا"³.

- عرف عبد السلام أبو قحف الرقابة بأنها: "قياس الأداء وتصحيحه، أي بمعنى آخر هي التأكد من أن ما تم إنجازه من أنشطة ومهام وأهداف هو بالضبط ما كان يجب أن يتم، بما في ذلك من تحديد للانحرافات إن وجدت وأسبابها وطرق علاجها"⁴.

- كما عرفت الرقابة على أنها: "مجهود منظم لتحديد معايير الأداء للأهداف المخططة، وتصميم نظم التغذية العكسية للمعلومات، ومقارنة الأداء الفعلي بتلك المحددة سلفاً، وتحديد ما إذا كانت هناك انحرافات، وقياس دلالتها، ومن ثم اتخاذ الإجراء المطلوب"⁵.

من التعاريف السابقة الذكر يمكن القول بأنه مهما اختلفت وتعددت مفاهيم الرقابة، إلا أن أدبيات الفكر الحديث تكاد تجمع بأنها عملية قياس للنتائج الفعلية مقارنة بالمتوقعة، وتقصي، تشخيص وتحليل أسباب انحراف الواقع عن المرغوب، ومن ثم إجراء التعديلات اللازمة لضمان تحقيق الأهداف المنشودة. فالرقابة بهذا المعنى لا تقتصر على مجرد مقابلة الأداء الفعلي بالخطط ومن ثم تحديد الانحرافات، ولكنها تمتد إلى تحليل أسباب تلك الانحرافات وطرق علاجها.

¹ Henri Bouquin, les fondements du contrôle de gestion, 3^{ème} édition, Presses Universitaires de France « Que sais-je ? », Paris France, 2005, p5 .

² علي عباس، أساسيات علم الإدارة، ط3، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص25.

³ زاهد محمد ديري، مرجع سابق، ص35.

⁴ عبد السلام أبو قحف، مرجع سابق، ص 471-472.

⁵ منال طلعت محمود، أساسيات في علم الإدارة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 194 .

مما سبق يمكن استنباط التعريف التالي للمراقبة في المؤسسة وذلك بما يتماشى مع موضوع وأهداف هذه الأطروحة كما يلي: "تمثل الرقابة مجموعة الآليات والإجراءات التنظيمية التي تتيح للمؤسسة التأكد من أن قرارات وسلوكيات الأفراد - كأعضاء رسمية بالمؤسسة - متطابقة مع غاياتها وأهدافها، فالهدف ليس فقط مراقبة سلوكيات الأفراد داخل المؤسسة، ولكن أيضا التأثير عليهم للعمل واتخاذ قرارات متطابقة مع الأهداف التنظيمية".

المبحث الثاني: أهداف، وظائف ومراحل العملية الرقابية في المؤسسة

تكتسي الرقابة أهمية كبيرة، حيث حظيت ومازالت تحظى باهتمام الكثير من العلماء والمفكرين، وتمثل وسيلة الإدارة لمتابعة التنفيذ والتحقق من أن الأنشطة تتم وفقا للخطة الموضوعية، فهي عملية مستمرة تستهدف التأكد من القيام بالعمل أو النشاط في حدود الوقت المعين، التكاليف المقررة والنتيجة المرجوة، كما تعمل على تنشيط دوافع الأفراد العاملين لبلوغ المستويات المقررة للأداء، وتصحيح مسار الخطط المستقبلية للمؤسسة، ومن ثم بناؤها على أساس سليم. كما تستمد الرقابة أهميتها من كونها تمثل الطريقة الوحيدة التي يتم التأكد من خلالها ما إذا كانت الأهداف التنظيمية قد تحققت أم لا، وذلك من خلال هدفها الرئيسي والمتمثل في العمل على تسهيل تحقيق الخطط الإستراتيجية للمؤسسة.

المطلب الأول: أهداف الرقابة في المؤسسة

تعد عملية الرقابة مهمة في كل مؤسسة مهما كان حجمها، فبغياها تصبح هذه المؤسسات عرضة للأخطار وذلك لأنها لن تكون قادرة على تحقيق أهدافها، مما قد يؤدي إلى احتمال تعرضها للخسائر أو التصفية النهائية. ويتمثل الهدف العام للعملية الرقابية في ضمان أن الأداء التنظيمي الفعلي يتم وفقا للخطة الموضوعية، إلا أن لها بعض الأهداف الجانبية والتي يمكن إبرازها في النقاط التالية:

1- التكيف مع التغيرات البيئية: هناك دائما فجوة زمنية بين الوقت الذي يتم فيه تحديد الأهداف والخطط والوقت الذي يتم فيه تنفيذها،¹ وفي ظل بيئة الأعمال بالغة الاضطراب والتعقيد التي تعمل فيها المؤسسات اليوم يتحتم عليها أن تهتم بالتغيرات المحيطة بها، ولذلك يجب تصميم نظام الرقابة المناسب والذي يساعد المديرين على توقع التغيرات التي تحدث في الظروف المحيطة بالمؤسسة، وكذا متابعتها والتجاوب معها،² فالمؤسسة تعمل في ظل نظام مفتوح على البيئة، والتي تتصف بالتغير المستمر في عناصرها مثل التغيرات الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية وتصرفات المنافسين،... إلخ، وبالتالي فأى تغير في هذه العوامل قد يؤدي إلى تغيرات في النتائج المرغوبة.³ كما تساعد

¹ محمد فريد الصحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، مصر، 2002/2001، ص339.

² علي شريف وآخرون، الإدارة المعاصرة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 280-282.

³ محمد فريد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص339.

الرقابة المؤسسة على انتهاز الفرص الخارجية الموجبة مثل اكتشاف سوق جديدة ومزدهرة، هذا بالإضافة إلى اكتشاف الفرص الداخلية من خلال المقارنات بين وحدات مراقبة التكلفة والإنتاجية الإجمالية مثلاً.¹

2- الرقابة هي حجر الزاوية في الأداء: وذلك لأنها تعمل على إظهار نقاط الانحراف في التنظيم على مستوياته المختلفة، بما يساهم في سرعة تصحيحها،² كما تعمل على إيقاف تراكم الأخطاء، إذ صحيح أن الأخطاء الصغيرة قد لا تؤثر بشكل ملموس على أداء المؤسسة، ولكن بمرور الوقت فإن هذه الأخطاء الصغيرة تتراكم وتصبح ذات تأثير خطير عليها.

3- التعامل مع التعقد التنظيمي: فعندما يزداد حجم المؤسسة، وتدخل في مشروعات جديدة، ويزداد هيكلها التنظيمي تعقيداً، فإن الرقابة يمكنها أن تحسن من التنسيق بين مختلف الوحدات التنظيمية، وتقلل من حدة التعقد التنظيمي.

4- تدنية التكاليف: فلا شك أن الرقابة الفعالة يمكنها أن تخفض التكاليف³ من خلال مراقبة الجودة، وذلك بالتقليل من المنتجات المعيبة، الحد من تلف المواد الخام، منع الإسراف في استخدام الموارد، معرفة تفضيلات الزبون وتحسين مراقبة التكلفة والإنتاجية، وذلك كله من أجل ضمان بأن وظائف المؤسسة تعمل بفعالية وكفاءة.⁴

5- حماية الصالح العام: وهي محور الرقابة، وذلك بمراقبة الأنشطة وسير العمل وفق الخطط والبرامج، في شكل تكاملي يحدد الأهداف المرجوة، والكشف عن الانحرافات، والمخالفات وتحديد المسؤولية الإدارية، ومن ثم توجيه القيادة الإدارية أو السلطة المسؤولة إلى التدخل السريع لحماية الصالح العام، واتخاذ ما يلزم من قرارات مناسبة لتصحيح الأخطاء من أجل تحقيق الأهداف.⁵

6- تسهيل التنسيق بين أعمال الإدارات والأقسام وربطها بالأداء الكلي للمؤسسة: ومن ثم تعاونها لتنفيذ الأهداف المشتركة،⁶ حيث تقوم الرقابة التنظيمية بجمع كل الوسائل اللازمة ليعتمد عليها الرؤساء والمسؤولون لقيادة نظام: القرارات، الأفعال، والنتائج في المؤسسة.⁷

¹ Mason Carpenter et al., Management principles, Flat World Knowledge, 1st edition, 2009, p 635.

² زاهد محمد ديري، مرجع سابق، ص 37.

³ علي شريف وآخرون، مرجع سابق، ص 280-282.

⁴ Mason Carpenter et al., Op-Cit, p 635.

⁵ منال طلعت محمود، مرجع سابق، ص 194.

⁶ منال طلعت محمود، المرجع أعلاه، ص 194.

⁷ Mariel Jougleux & Yves- Fredeic Livian, Management et contrôle de gestion, Edition Foucher, France, 2008/2009, p 38.

7- قدرة أفضل على لامركزية اتخاذ القرار: وذلك من خلال تحفيز اتخاذ القرارات المرتبطة بالمستهلكين وجوانب عدم التأكد البيئي،¹ فطالما أن الأخطاء هي بمثابة احتمالات قائمة، وأن إعادة التخطيط، والمرونة لمواجهة التغيير والحاجة إلى التعاون وتوحيد الجهود على كافة المستويات الإدارية والتشغيلية،...إلخ، كلها أمثلة لمعطيات العمل الإداري، فإن الرقابة تمثل ضرورة ولا يمكن أبدا الاستغناء عنها.²

بالإضافة إلى ما سبق، تساعد الرقابة التنظيمية على تحقيق أهداف أخرى، وذلك من خلال المساعدة في التخطيط وإعادة التخطيط، العمل على تقليل مخاطر الأخطاء عند وضع الخطط، وكذا تحديد مراحل التنفيذ ومتابعة مدى تقدم تحقيق النتائج المنشودة.

ويعني ذلك أن أهداف الرقابة التنظيمية لا تقتصر على مجرد اكتشاف الانحرافات عن الخطط والمعايير الموضوعية، بل تتعدى ذلك إلى ارتباطها بمتابعة تحقيق الأداء التنظيمي الفعال، وبأعلى مستويات الفاعلية، وكذا العمل على تصحيح مسارات الخطط المستقبلية، وإعادة بنائها على أسس سليمة، وفي الوقت المناسب.

المطلب الثاني: وظائف الرقابة في المؤسسة

بهدف تحفيز الأفراد نحو التصرف بطرق تتلاءم مع الأهداف التنظيمية، على أنظمة الرقابة أن تؤدي ثلاث وظائف أساسية وهي كالتالي:

1- تحفيز الأفراد على اتخاذ قرارات والقيام بأفعال تتلاءم مع الأهداف التنظيمية: عادة ما تختلف أهداف التنظيم عن أهداف الأفراد العاملين داخل هذا التنظيم، فتوقعات الأفراد وأهدافهم الشخصية قد تتعارض مع ما تسعى المؤسسة إلى تحقيقه، ومن ثم فإن الرقابة الفعالة تسعى إلى ضمان أن عمل الأفراد موجهها أساسا وفي المقام الأول نحو تحقيق الأهداف التنظيمية، والنظام الرقابي الفعال هو الذي يعمل على تقليل الصراعات والنزاعات بين الأفراد العاملين والمؤسسة،³ فبغيب الرقابة قد يقوم الأفراد باتخاذ قرارات تتناسب مع أهدافهم الخاصة. كما يحتمل أن تكشف عملية الرقابة عن عناصر وظيفية أسهمت في منع الانحراف أو تقليل الأخطاء، وهذا ما يؤدي إلى مكافأة هذه العناصر وتحفيزها معنويا وماديا.⁴

2- التنسيق ودمج مجهودات مختلف الأفراد العاملين بالمؤسسة: فحتى عندما يحاول الفرد أن يعمل لصالح أهداف وحدته، يجد نفسه يعمل للغرض العام أو التنظيمي، فعندما تقوم مثلا وحدة المبيعات بتسليم مستعجل للمبيعات لأحد المستهلكين، فوحدة الإنتاج يكون بالنسبة لها الأمر المستعجل (rush order) قد يتسبب في تعطل

¹ Mason Carpenter et al., Op-Cit, p 635.

² عبد السلام أبو قحف، مرجع سابق، ص 472-474

³ محمد فريد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 340.

⁴ نعيم إبراهيم الظاهر، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، ط1، عالم الكتب الحديثة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 326.

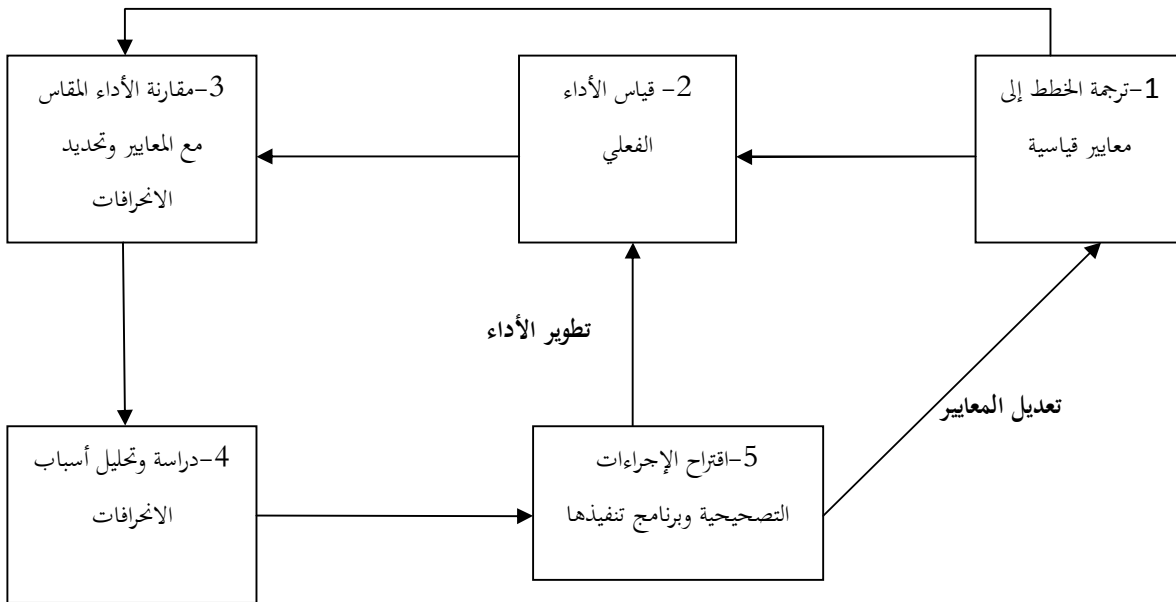
جداولها الإنتاجية مما يؤدي إلى عدم فعاليتها، ولذلك تعمل الرقابة التنظيمية على تكامل مختلف المصالح والمجهودات لتحقيق الفعالية التنظيمية.

3- التزود الدائم بالمعلومات حول نتائج العمليات وأداء الأفراد: هذه المعلومات تسمح للمؤسسة بتقييم نتائجها، مع السماح في الوقت ذاته للأفراد من العمل على أساس يومي بدون المراجعة الدائمة للقرار، وهذا ما يعرف بالرقابة الذاتية، والذي يسمح بلامركزية العمليات الجارية مع التأكد الآني بأن الأهداف التنظيمية قد حققت فالإستراتيجية الأساسية هي إعطاء الأفراد المسيرين حرية واسعة في إنجاز العمليات الجارية، ومن ثم تقييم نتائج قراراتهم وأعمالهم بناء على معايير محددة، مما يسمح لهم بذلك بقدر كبير من الذاتية.¹

المطلب الثالث: مراحل العملية الرقابية The Control Process

تختلف الأنظمة الرقابية نظراً لاختلاف الأهداف، الأغراض والمواقف، لذلك لا يوجد نظام رقابي أمثل يمكن استخدامه في جميع المجالات، مع ذلك وبغض النظر عن طبيعة نشاط المؤسسة، نوع الرقابة أو المستوى الإداري الذي تطبق فيه، فإن الرقابة هي عملية منظمة ومتكاملة، مكونة بشكل عام من خمسة مراحل أو خطوات رئيسية، تتم حسب تتابع طبيعي كما هو موضح بالشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): الخطوات العملية للرقابة



المرجع: سعيد محمد المصري، التنظيم والإدارة، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 295.

¹ Eric Flamholtz, Effective organizational control, A framework, applications, and implications, European Management Journal v 14, issue 6, 1996, pp 596-611.

وفيما يلي نتطرق بشكل من التفصيل للمراحل العملية للرقابة والموضحة بالشكل السابق:

المرحلة الأولى: ترجمة الخطط المرسومة إلى معايير قياسية للأداء

تعتبر هذه المرحلة بمثابة ترجمة للأهداف التي يجب الوصول إليها في صورة واضحة، محددة وكذا قابلة للقياس¹ فتحديد معايير الأداء للفرد، القسم، الإدارة أو المؤسسة ككل، تختلف وتتعدد باختلاف وتعدد الأنشطة، المستويات الإدارية، وكذا الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى بلوغها، أو أي وحدة من وحداتها،² وتنقسم هذه المعايير إلى أنواع عديدة نذكر منها:³

- **المعايير الكمية (Quantitative criteria):** هي المؤشرات القابلة للقياس مثل الأعداد، الأحجام والمبالغ،...إلخ.

- **المعايير النوعية (Qualitative criteria):** وهي المعايير التي تمثل الصفات التمييزية والاعتيادية كمعايير الجودة درجة المطابقة والملاءمة، المذاق، رضا العاملين والعملاء، الروح المعنوية وإخلاص العاملين،...إلخ.

- **المعايير الزمنية:** وهي التي تعتمد وحدة الزمن أساسا للقياسات الموضوعية، مثل عدد الساعات والأحجام، عدد الوحدات المنتجة خلال ساعة واحدة،...إلخ.

- **المعايير المالية:** هي المؤشرات التي تعتمد على الوحدة النقدية كالتكلفة، الإيرادات والعائد على الاستثمار،...إلخ.

فمن الضروري اختيار المعايير التي تتناسب مع طبيعة الأشياء المستهدف ممارسة العملية الرقابية عليها بفعالية، ولا شك أن النجاح في اختيار المعايير المناسبة يتوقف أيضا على مدى وضوح الأهداف أو النتائج المستهدفة، فالأهداف المصاغة بأسلوب عام وغامض يجعل قياسها صعبا، ومن ثم يتعذر ممارسة الرقابة عليها.⁴

كما يمكن التوصل إلى المعايير القياسية التي يتم الاختيار من بينها إما من مصادر خارج المؤسسة، وإما من داخلها، فمن خارج المؤسسة يمكن الرجوع إلى معايير الصناعة التي تعمل في مجالها المؤسسة، سواء كانت تلك المعايير تخص الصناعة ككل - كالعائد المتوسط على الاستثمار السائد في الصناعة - أو تخص المنافسين الذين تتقارب ظروفهم مع ظروف المؤسسة - كالحصة السوقية أو فائض العمليات الجارية، أو النسب المالية للسيولة والتداول، أو معدل دوران العمالة وغيرها - .

¹ علي شريف وآخرون، مرجع سابق، ص 285-286 .

² عبد السلام أبو قحف، مرجع سابق، ص 474.

³ خليل محمد حسن الشماع، خضير كاظم حمود، نظرية المنظمة، ط3، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 318.

⁴ سعيد محمد المصري، مرجع سابق، ص 297.

وأما من داخل المؤسسة، فهناك طرق عديدة للتوصل إلى تلك المعايير أهمها:

- استخدام متوسط أو اتجاه المعايير التاريخية عن سنوات سابقة؛
- استخدام أسلوب دلفي (Delphi technique) - أو متوسط آراء مجموعة من الخبراء- للاتفاق على المعايير الممكن استخدامها؛
- تطبيق أساليب التقدير الإحصائي على معلومات الأهداف والخطط المرسومة للمؤسسة؛
- استخدام معايير الموازنات التقديرية بأنواعها المختلفة؛

المرحلة الثانية: قياس الأداء الفعلي

وذلك تمهيدا لمقارنته بالمعايير المستهدفة، فالقياس يمكن أن يتم من خلال ثلاث مصادر هامة للمعلومات شائعة الاستخدام لدى المديرين لقياس الأداء الفعلي، وتتمثل في: الملاحظة الشخصية، التقارير الشفهية والتقارير المكتوبة. ويصعب أن تكتفي المؤسسة بواحد فقط من هذه المصادر، حيث أن كلا منها يكمل الآخر.¹

المرحلة الثالثة: مقارنة الأداء المقاس بالمعايير الموضوعية والكشف عن الانحرافات

تعتبر هذه المقارنة المبدأ الفعال من العملية الرقابية، فالمبدآن السابقان أجزاء أولية من العملية الرقابية، وتقع مسؤولية المقارنة على عاتق الإدارة، وتكون المقارنة أقل تعقيدا إذا كانت وحدات القياس للمعايير والأداء المقاس متماثلة ومحددة المقدار، وتصبح أكثر تعقيدا عندما تتطلب المقارنة تقييمات شخصية.²

كما توضح هذه الخطوة ما إذا كان الأداء الفعلي مطابقا للأداء المعياري أم هناك انحرافات عنه، كما توضح أيضا طبيعة وحجم هذه الانحرافات، فيما إذا كانت انحرافات موجبة وملائمة، أو انحرافات سالبة، وذلك بتحديد حد أقصى وحد أدنى للانحرافات المقبولة، حيث تتوقف حدود الانحرافات المقبولة على اعتبارات عديدة منها مدى خطورة الانحراف عن المعيار المحدد، ففي صناعة الأدوية على سبيل المثال يصعب التجاوز عن أية انحرافات عن المعايير المحددة المتعلقة بمكونات الدواء وجودته.³

المرحلة الرابعة: دراسة وتحليل أسباب الانحرافات

تعد هذه المرحلة من أهم المراحل الضرورية لتحقيق الفعالية في العملية الرقابية، فبدونها لا يمكن اقتراح الخطوات التصحيحية وبرامج تنفيذها، والتي يجب أن تستهدف إزالة أو الحد من أسباب الانحرافات، أو حتى الوقاية منها

¹ علي شريف وآخرون، مرجع سابق، ص 286-287.

² منال طلعت محمود، مرجع سابق، ص 197.

³ علي شريف وآخرون، مرجع سابق، ص 288.

وليس فقط معالجة أعراضها.¹ ويتم خلال هذه المرحلة طرح عدد من التساؤلات من بينها: هل الانحرافات التي حدثت ترجع إلى الأفراد العاملين، أم أنها ترجع إلى خلل في الإدارة؟، وهل أن هذه الانحرافات ترجع إلى عوامل خارجة عن سيطرة الإدارة - عوامل قد ترتبط بأطراف التعامل الخارجي مع المؤسسة أو بيئية، سواء كانت سياسية أو اقتصادية أو ثقافية... إلخ، أم مزيج من كل هذه العوامل؟.²

كما أن الانحراف الموجب والسالب كلاهما غير مرغوب فيه، لأن الانحراف الموجب قد يكون نتيجة لعدم الكفاءة في تحديد الخطط أو المعايير، وبالتالي كان من الممكن أن يكون الأداء أفضل مما هو عليه في ظل المعيار الحالي وكذلك فإن الانحراف السالب إما أن يكون نتيجة للأداء الخاطئ، أو نتيجة للمعايير غير السليمة، أو نتيجة الاثنين معا.³ ويتضمن الأسلوب العلمي للتعامل مع هذه المرحلة إتباع المنهجية التالية:

- التحليل الدقيق للانحرافات بهدف الكشف عن أكبر قدر من الأسباب المحتملة وراءها؛
- دراسة الأسباب المحتملة وتحليل علاقاتها مع بعضها، بهدف تحديد أيها أكثر أهمية في خلق الانحرافات الملاحظة؛
- تعريف السبب الرئيسي، ثم التحقق من صحته، وذلك على أساس أنه السبب الأكثر تأثيراً من غيره من الأسباب المحتملة؛⁴

المرحلة الخامسة: مرحلة اقتراح الإجراءات التصحيحية الممكنة وبرامج تنفيذها

بعد قياس مستوى الأداء الفعلي و مقارنته بالمعايير الموضوعية، ومن ثم دراسة وتحليل أسباب الانحرافات، فإن الدور العام الذي تؤديه عملية الرقابة حينئذ يتمثل في تصحيح الانحرافات، وتتم هذه المرحلة من خلال عدد من الخطوات المحددة والمنتظمة كالتالي:

- اقتراح عدد من البدائل الممكنة - إجراءات تصحيحية بديلة- التي يمكن تطبيقها لإزالة أسباب الانحرافات؛
- الاتفاق على معايير المفاضلة بين البدائل؛
- تقييم البدائل على أساس المعايير المتفق عليها واختيار أفضل البدائل الممكنة؛
- اختيار بديل احتياطي للبدائل الرئيسي كنوع من التأمين في حالة تغير الظروف، أو ثبوت عدم فعالية البديل الرئيسي؛

¹ سعيد محمد المصري، مرجع سابق، ص 304 - 305.

² عبد السلام أبو قحف، مرجع سابق، ص 475.

³ زاهد محمد ديري، مرجع سابق، ص 21.

⁴ سعيد محمد المصري، مرجع سابق، ص 305 - 306.

- اقتراح برنامج تنفيذ البديل الرئيسي والاحتياطي؛¹

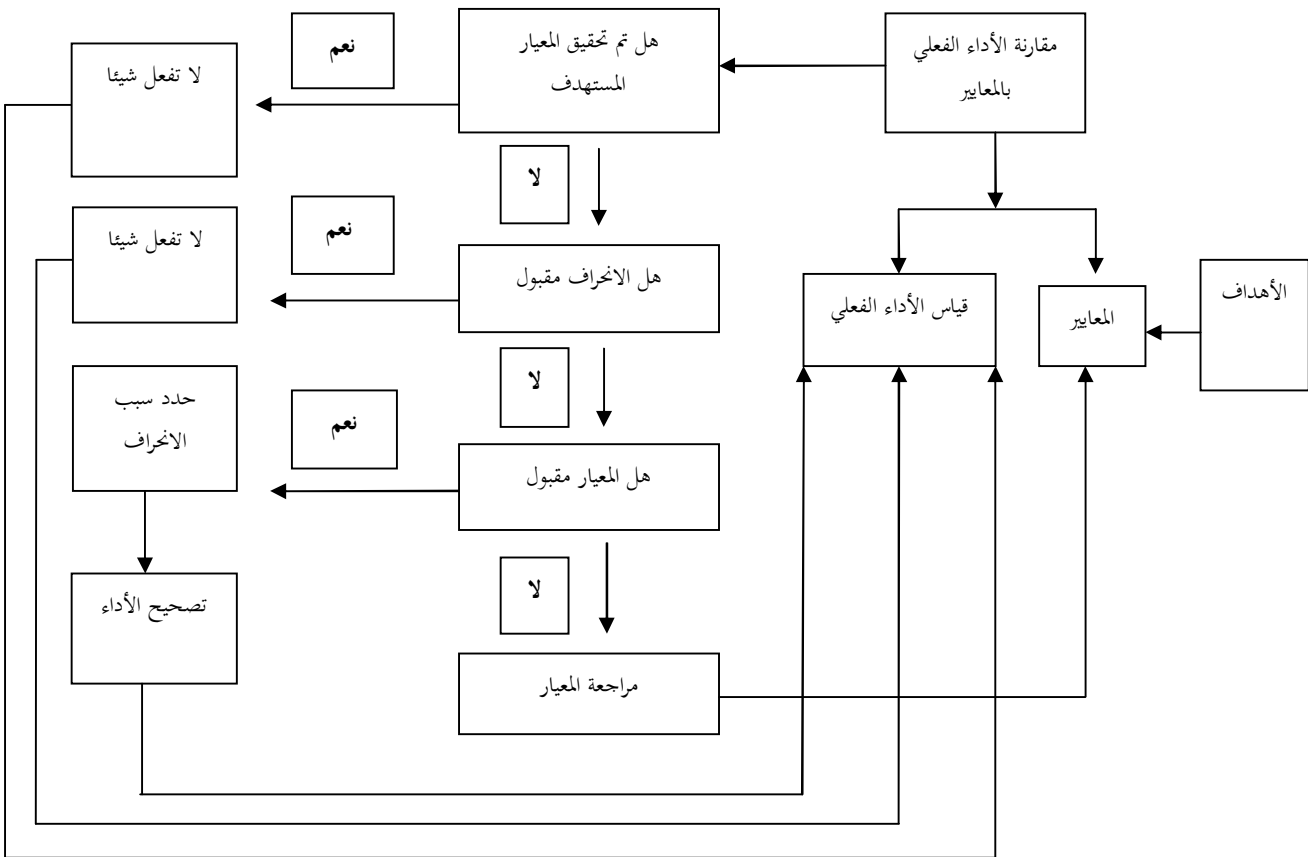
كما تتوقف القرارات المتعلقة بالإجراءات التصحيحية بدرجة كبيرة على المهارات التحليلية والتشخيصية للمراقب وبشكل عام يمكن تقسيم القرارات أو الإجراءات التصحيحية إلى نوعين، وهما كما يلي:

* **الإجراء التصحيحي الفوري أو العاجل:** وهو يهدف إلى المساعدة بتصحيح الخطأ أو الانحراف بصورة فورية وعاجلة، وإعادة الأداء إلى مساره الصحيح قبل أن تتفاقم الانحرافات -إطفاء الحريق أولاً-.

* **الإجراء التصحيحي الأساسي:** وهو يهدف إلى تصحيح الانحراف واتخاذ التدابير والضمانات التي تمنع تكراره مرة أخرى، ويتم ذلك من خلال التحليل العميق لأسباب وجذور الانحراف.

ويوضح الشكل التالي بشكل مفصل مختلف القرارات الإدارية المستخدمة في عملية الرقابة:

الشكل رقم (3-1): أنواع القرارات الإدارية المستخدمة في عملية الرقابة



المرجع: علي شريف وآخرون، الإدارة المعاصرة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 291.

¹ سعيد محمد المصري، مرجع سابق، ص 307.

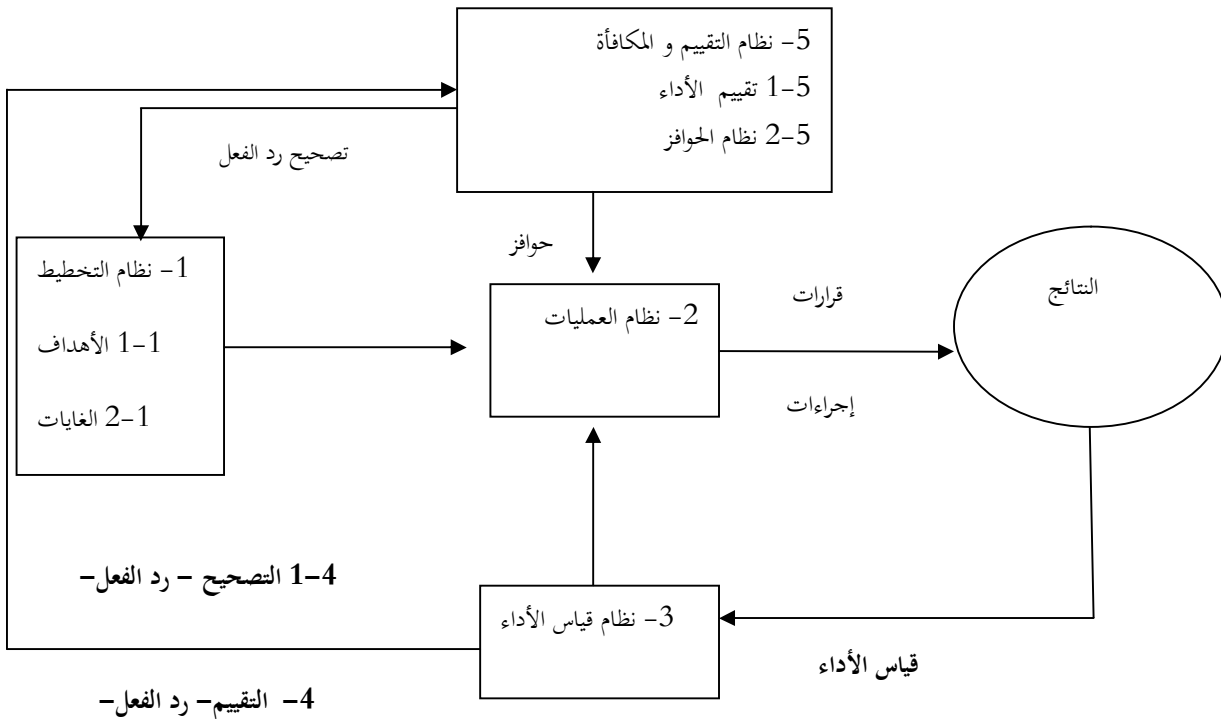
يتضح من الشكل السابق، أن بعد القيام بعملية المقارنة بين النتائج الفعلية والمقدرة، استخراج الانحرافات وتقصي أسباب حدوثها، يمكن اتخاذ القرار إما بإبقاء الحال على ما هو عليه، وذلك في حال تساوي الأداء الفعلي مع المعياري، أو بتصحيح الانحراف في الأداء واتخاذ بعض الإجراءات لتصحيحه، وذلك سواء كان الانحراف المسجل موجبا أم سالبا، وإما بتغيير المعيار أو الهدف المستهدف نفسه كبديل ثالث، وذلك بعد اكتشاف المؤسسة بأن المعايير التي وضعتها كانت غير واقعية ومبالغ فيها.

المطلب الرابع: جوهر نظام الرقابة التنظيمية لـ "إيريك فلامهولتز"

The core of organozational control system of " Eric Flamholtz"

يهدف توجيه سلوك الأفراد العاملين نحو تحقيق الأهداف التنظيمية، قدم إيريك فلامهولتز (Eric Flamholtz) سنة 1996، نموذجا لنظام الرقابة التنظيمية، والذي يعد نظاما كليا يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-4): مكونات نظام الرقابة التنظيمية لـ "إيريك فلامهولتز"



Source: Eric Flamholtz, Effective Organizational Control, A Framework, Applications and Implications European Management Journal, v 14, issue 6, 1996, pp 596-611.

كما هو موضح في الشكل السابق، حسب تصور إيريك فلامهولتز، هناك خمسة أنظمة فرعية لنظام الرقابة التنظيمية والمتمثلة في: نظام التخطيط، نظام العمليات، نظام قياس النتائج المحققة، نظام التغذية العكسية ونظام التقييم والمكافأة.

أولاً- نظام التخطيط The planning system

يمثل بالأساس الإجراء المحدد للأهداف والغايات بالمؤسسة وكذا الوسائل اللازمة لتحقيقها، فالغايات (objectives) تمثل المستوى الكمي للتطلعات المرغوب في تحقيقها، أما الأهداف (goals) فتمثل الأداء اللازم الذي سيحقق الهدف المعين، فغاية رجل البيع هو تحقيق الأرباح من وراء المؤسسة، بينما هدفه مثلا هو أن تكون هذه الأرباح أعلى من الشهر الماضي، كما أن الأهداف تتأسس حسب حكم الإدارة العليا، تقديراتها أو حسب معطيات تاريخية.¹ ففي هذه المرحلة لا يتم فقط تحديد الأهداف التنظيمية، بل والتأكد أيضا من وجود هيكل تنظيمي مناسب يسمح بتحقيقها مثل: الوسائل الضرورية، تقسيم المسؤوليات من يقوم بمذا؟، قواعد التسيير، أنظمة التحفيز والتقييم المتوافقة مع الأهداف المستهدفة.² وذلك بعد ترجمة الأهداف أو الخطط الموضوعة في شكل معايير أو مؤشرات قياسية تنبع من الخطط المعتمدة.

وتجدر الإشارة إلى أن التقليديون ركزوا على ضرورة اعتماد معايير صارمة ومحددة للقياس، لا يجوز للمرؤوسين تجاوزها إطلاقا، بينما المدرسة السلوكية فقد أكدت على مبدأ الرقابة الذاتية،³ والذي تم توضيحه من قبل.

ثانيا- نظام العمليات: The operations system

هو النظام الفرعي العملي، ويمثل النظام الجاري لأداء الوظائف المطلوبة، وذلك للقيام بالأنشطة اليومية بالمؤسسة وقد يعود لأي مستوى تنظيمي: أفراد، مجموعات، إدارة أو قسم،... إلخ، أو أي إستراتيجية لوحدة تجارية، وحتى لكل المؤسسة، فجوهر الرقابة التنظيمية يمكن تصميمه لأي جزء من المؤسسة من رجل البيع إلى المؤسسة ككل.⁴

ثالثا- نظام قياس الأداء: Measurement of the performance

ويمثل في السياق التنظيمي الإجراء لتعيين الأرقام التي تمثل جوانب من السلوك التنظيمي والأداء، فهو نظام القياس الشامل يتضمن نظام المحاسبة مع كل قياساته المالية والإدارية للأداء، كما يتضمن أيضا القياسات غير المالية للأداء التنظيمي، وكذا مؤشرات الإنتاج مثل نسب النفايات، القدرة الإنتاجية، نوعية المنتج،... إلخ. فلقياس الأداء وظيفتين أساسيتين، الأولى تتمثل في أن هذا الرقم المولد يمكن استخدامه لمراقبة مدى تحقق الغايات والأهداف

¹ Eric Flamholtz, Op-Cit, pp 596-611 .

² Henri Bouquin, Les Fondement du Contrôle de Gestion, DUF, Collection " que sais- je ?", 1994, Paris, France, p 31.

³ خليل محمد حسن الشماع، حضير كاظم حمود، نظرية المنظمة، ط3، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص318 .

⁴ Eric Flamholtz, Op-Cit, pp 596-611.

وبالتالي أعضاء المؤسسة يمكن تزويدهم بإجراءات تصحيحية أو تقييمية، وهذا ما يعرف باسم مخرجات القياس "output of measurment"، أما الوظيفة الثانية فهي أن القياس يقود إلى التأثير على سلوكيات الأفراد في المؤسسة (لا يرتبط بالقياسات العملية ولكن بالظاهرة المسببة من طرف الإجراء القياسي)، وهذا ما يعرف بوظيفة عملية القياس "process function of measurement". ويمثل نظام محاسبة التسيير مكونا من مكونات نظام القياس بالإضافة إلى نظام الموازنات التقديرية والذي هو جزء من نظام التخطيط وكذا نظام القياس.

كما أنه ولجعل الرقابة التنظيمية أكثر فعالية فكل الأهداف الرئيسية يجب قياسها، وإلا سيؤدي ذلك إلى عدم الاهتمام بها وحتى إلى إلغائها.

رابعاً- نظام التغذية العكسية: The Feedback System

ويتضمن المعلومة حول العمليات ونتائجها، وهناك نوعين منها التصحيحية (corrective) والتقييمية (evaluate). حيث أن الأولى ببساطة هي المعلومة حول الأداء لنظام العمليات، والمصممة للمساعدة على تعديل العمليات بهدف تحسين الأداء، أما الثانية فهي المعلومة حول كيف كان سير نظام العمليات، ويستخدم كأساس لتقييم الأداء وكذا لإدارة نظام الحوافز.¹

خامساً- النظام الفرعي للتقييم والمكافأة: The Evaluation and Reward Sybssystem

يمثل الميكانيزمات لتقدير وإدارة الحوافز، وهو آخر مكون من مكونات نظام الرقابة التنظيمية حسب إيريك فلامهولتر، فتقدير الأداء للأفراد أو الجماعات على أساس تحقيقهم للأهداف التنظيمية- وعموما تقييم الأداء- يعتمد على مجموعة من أنظمة قياس الأداء، وغالبا ما يستخدم لهذا الغرض القياسات المحاسبية مثل الموازنات التقديرية ومعايير التكلفة. فإجراء التقييم يحدد كيف ستدار المكافآت، أما الحوافز فهي نتائج السلوك الذي يكون مرغوبا فيه والمستمدة من أداء الأفراد لمهامهم في المؤسسة، كما يمكن أن يكون داخليا أو خارجيا.

فالغرض من المكافآت (سواء كانت ترقية، تعويض اعتراف) هو تحفيز الأفراد للتصرف بطرق تساعد على تحقيق الأهداف التنظيمية، وذلك لتعزيز الأداء الإيجابي وتغيير الأداء السلبي. فلكي يكون التحفيز فعالا، يجب على المكافآت أن تكون مرتبطة بالأهداف التنظيمية، كما أن السلوكيات الناتجة عنها تولد نتائج تقود إلى تحقيق الأهداف التنظيمية، والتي ترتبط بالمقابل بالأهداف الفردية. وبهذا المفهوم على الأفراد التوقع والتقبل بأن السلوك الموجه للمهمة هو مسار باتجاه تحقيق أهدافهم الخاصة، فالسلوك الغير مصحوب بمكافأة من المحتمل أن لا يحدث في المستقبل، وهذا ما يعرف بالانقراض (extrinction).

¹ Eric Flamholtz, Op-Cit, pp 596-611.

كما أن تأثير المكافأة على السلوك لا يتوقف فقط على نوعية المكافأة، ولكن أيضا على توقيت استلامها، فكلما كان المدى طويلا بين السلوك وتوقيت الاستلام، كلما كان التأثير على السلوك أقل في المستقبل والعكس صحيح. إذن فعالية المكافأة هو مفتاح فعالية السلوك الإداري، وذلك لأن الفرد بطبيعته دائما ما يحاول أن يركز جهوده على السلوكيات المؤدية لحصوله على المكافأة.¹

وتمثل إجراءات الثواب والعقاب الإجراء النظامي الذي يهدف إلى استبعاد السلوك المنحرف وعدم تقبله، وكذا العمل على تكامل المصالح الشخصية والتنظيمية، وضمان سلامة التصرفات مستقبلا، وتحقيق هذه الأهداف بوسيلة العقاب والثواب.

وتكون المكافآت في شكل منظور كما هو الحال في المكافآت النقدية والعينية نظير الإنجازات غير العادية التي قدمها الفرد العامل، كما قد تكون في شكل غير منظور مثل الجوائز الشرفية.

أما النواحي السلبية للإجراءات النظامية فتتجلى في صورة عقوبات، وهدفها إخضاع السلوك الفردي للامتثال للنظام العام، وذلك بحرمان الفرد من القيم التي يرغبها، فالإجراءات التأديبية تكون بعد الإثبات بأن إخفاق الفرد كان نتيجة فشله في العمل بمقتضى السياسات والتعليمات وما صدر إليه من أوامر، و تكون هذه الإجراءات مادية واضحة مثل الخصم من الراتب أو العقوبة العظمى وهي الفصل النهائي، أو غير مادية مثل توجيه اللوم للفرد نتيجة عدم إتباع السياسة الموضوعية، أو عدم إطاعة الأوامر بالتنفيذ، أو مما بدر من الفرد من سلوك سيء اتجاه الزملاء أو الرؤساء، مخالفته للتعليمات، وما إلى ذلك من تصرفات.

وبالتالي يعد هذا الإجراء النظامي عملة ذات وجهين فقد يكون مثبطا أو باعثا على النشاط، وذلك يتوقف على كيفية تطبيقه ومدى ارتباطه بالحقوق، والواجبات التي ينص عليها عقد العمل.²

¹ Eric Flamholtz, Op-Cit, pp 596-611.

² جاسم مجيد، أساسيات علم الإدارة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 223-225.

المبحث الثالث: مستويات ومداخل الرقابة في المؤسسة

تقوم الرقابة الناجمة بتزويد الإدارة بالمعلومات حول فعالية الأنشطة التنظيمية وتنبئها لضرورة إجراء التعديلات اللازمة على مدخلات العملية الإنتاجية وذلك على المستوى التشغيلي، أما على المستوى الإستراتيجي فتعمل على تزويد الإدارة العليا بالمعلومات الضرورية لتعديل وتغيير خططها المستقبلية بما يتناسب مع المتغيرات البيئية، سواء كانت داخلية أم خارجية، مما يجعل المؤسسة في حالة يقظة دائمة لاقتناص أفضل عوامل النجاح والاستمرارية.

المطلب الأول: مستويات الرقابة في المؤسسة

يعتبر روبرت أنطوني (Robert. N. Anthony) الرائد في التنظير حول الرقابة، حيث كان من أوائل الذين ساهموا في محاولة هيكلية نظام الرقابة، واقترح في سنة 1965 إطاراً نظرياً الأكثر شهرة في الأدبيات حول الرقابة، ويصنف فيه الرقابة التنظيمية إلى ثلاثة مستويات رئيسية، يمكن استخدامها في وقت واحد ولكن بشكل مستقل، وذلك وفقاً للمستويات الهرمية التنظيمية.

ورغم أن هذا التصنيف تعرض للعديد من الانتقادات إلا أنه وإلى وقتنا هذا لا يزال من الأعمال الرائدة و المتميزة¹ ويشار إلى أنه عاد الباحث واقترح تعديلات على المفاهيم الخاصة بكل مستوى وذلك سنة 1988، وتمثل المستويات الثلاثة للرقابة التنظيمية حسبه في: الرقابة الإستراتيجية، مراقبة التسيير والرقابة التقنية.

1- الرقابة الإستراتيجية: Strategic control

إن عملية الرقابة على الإستراتيجية المتبعة في المؤسسة تشكل مكوناً رئيساً من عملية الإدارة الإستراتيجية، والتي عرفها أنطوني بأنها: "عملية اتخاذ القرار بشأن أهداف المؤسسة، التغيير في هذه الأهداف، وفي الوسائل المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف، وأيضاً السياسات التي تتحكم في الحصول، الاستخدام والتصرف في هذه الموارد".²

بينما عرف مسعد غالب ياسين الرقابة الإستراتيجية بشكل أكثر تفصيلاً على أنها: "عمليات السيطرة التنظيمية المستمرة على تطبيق إستراتيجية المؤسسة بصورة كفأة وفعالة، وبما يضمن تحقيق رسالة المؤسسة وأهدافها الإستراتيجية من دون هدر في الموارد والقدرات المادية والتنظيمية".³

¹ Moez Essid, Les mécanismes de contrôle de la performance globale : le cas des indicateurs non financiers de la RSE , thèse de doctorat en gestion, université Paris-Sud, - faculté Jean Monnet, France, 2006, p8.

² Anthony, R, N, Planning and Control Systems: A Framework for Analysis, Boston, MA: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1965, p24.

³ مسعد غالب ياسين، الإدارة الإستراتيجية، دار البازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 210.

فيما عرفها كل Wright & Kroll على أساس المراحل التي تمر بها وذلك بأنها تمثل: " نظام للتعرف على مدى تنفيذ استراتيجيات المؤسسة، أي مدى نجاحها في الوصول إلى أهدافها وغاياتها، وذلك من خلال مقارنة ما تم تنفيذه فعلاً مع ما هو مخطط، ومن ثم تعديل الإستراتيجية على أساس نتائج التنفيذ، مما يؤدي إلى تحسن قدرة المؤسسة على إنجاز أهدافها وغاياتها".¹

حيث يتم الاهتمام في هذا المستوى من مستويات الرقابة التنظيمية بتتبع تنفيذ الإستراتيجيات التنظيمية المقررة والكشف عن أي جوانب لمشكلة أو مجالات مشكلة محتملة (داخلية كانت أم خارجية)، مما يوحي بأن الإستراتيجية غير صحيحة، ومن ثم اتخاذ الإجراءات التعديلية أو التصحيحية اللازمة.²

ومما سبق، يمكن القول بأن الرقابة الإستراتيجية هي عملية مستمرة تقوم بها المستويات الإدارية العليا في المؤسسة وذلك لتقييم عملية الإدارة الإستراتيجية وبالأخص جودة الخطة الإستراتيجية المتبعة، وتعديلها في الوقت المناسب بما يتناسب مع المتغيرات البيئية سواء كانت داخلية أم خارجية.

2- مراقبة التسيير : Management control, Contrôle de gestion

يعد هذا المستوى من الرقابة التنظيمية الأكثر تناولا في الأدبيات وذلك لما له من أهمية وضرورة حتمية لتحقيق الأهداف التنظيمية، وعرف أنطوني مراقبة التسيير بأنها: " تلك الإجراءات التي بواسطتها يضمن المديرون بأن الموارد المتاحة مستعملة بفعالية وفاعلية من أجل تحقيق الأهداف التنظيمية".³

بينما قدم مايكل جيرفي (Michael Gervais) تعريفاً شبيهاً بتعريف أنطوني، لكنه أضاف ضرورة ملاءمة الموارد للأهداف التنظيمية، وكذا ضرورة انسجام النشاطات الجارية مع الإستراتيجية المحددة،⁴ ثم عاد أنطوني سنة 1988 وقدم تعريفاً آخراً لهذا المستوى الرقابي، وذلك بكونها: "الإجراءات التي يؤثر بها المديرون على أعضاء المؤسسة لتطبيق الإستراتيجيات".⁵

وبالنظر للتعريف السابق فإن مهمة مراقبة التسيير تقتصر على إدارة الأهداف التنظيمية، وهذا بعد تحديد الإستراتيجيات المتبعة في المؤسسة، وبالتالي تعمل على التحفيز على تطبيقها (أي رقابة لاحقة فقط)،⁶ وهذا ما عرض التعريف للعديد من الانتقادات، حيث أن مراقبة التسيير يمكنها أيضاً تقديم المعلومات المتعلقة بالقضايا الإستراتيجية.

¹ Wright, P, Pringle & C, Kroll, M, Strategic management (text and cases), Allyn and Bacon, 1992, p201.

² Mason Carpenter et al., Op-Cit, p781.

³ Anthony, R, N, 1965, Op-Cit, p17.

⁴ Michael Gervais, Contrôle de gestion, 7^{ème} édition, Edition Economica, Paris, France, 2000, p20.

⁵ Anthony R.N, La fonction contrôle de gestion, Publi-Union, Paris, France, 1993, p10.

⁶ Jean-Philippe Denis, Retour sur les principes d'articulation entre contrôle et stratégie –Une perspective Ago-Antagoniste, Perspectives en Management Stratégique, tome IX, France, 2003, pp 317-343.

كما يعمل هذا المستوى من الرقابة التنظيمية على مساعدة الأفراد العاملين في المستوى التنفيذي أو العملي على تحقيق المزايا التالية:¹

- معرفة جوانب الضعف الداخلية والخارجية وكذا مراقبة اختياراتهم؛

- أن يكونوا في حالة يقظة؛

- تنسيق نشاطاتهم مع باقي المسؤولين؛

- متابعة أفضل للعوامل الأساسية للنجاح؛

حيث تمثل مراقبة التسيير الرابط الأساسي بين المستويين الاستراتيجي والعملي، وهي عبارة عن سيرورة عمليات "processus" تضمن التحكم والتأكد من أن الأهداف المخطط لها تنفذ بشكل سليم، ويقسم هنري بوكان (Henri Bouquin) هذا المسار إلى ثلاث مراحل حسب التسلسل الزمني لها، كما يلي:

تبدأ المرحلة الأولى قبل بدء النشاط، ويتم التركيز فيها على تحديد الأهداف الكمية لمدة زمنية غالباً ما تحدد بسنة وترفق هذه المهمة بتحديد الوسائل اللازمة لذلك وكذا تحديد دقيق للأدوار، كما يتم في هذه المرحلة وضع معايير تسمح بتقييم جودة النتائج المحققة، وذلك من خلال وضع مختلف الموازنات التقديرية (la budgétisation) وتسمى بمرحلة تحديد الوجهة والغايات " finalités " .

أما المرحلة الثانية فتتمثل في مرحلة بدأ النشاط وتسمى مرحلة القيادة " le pilotage " ، حيث يتم فيها تنظيم نظام لمتابعة العمليات، هذا النظام يراقب ويباشر بالإجراءات التصحيحية في حالة حدوث انحرافات طارئة تحول دون الوصول إلى الأهداف المستهدفة، ومن بين أدوات القيادة اللازمة في هذه المرحلة توجد الرقابة الموازنية (le contrôle budgétaire) ولوحات القيادة، فالأداة الأولى ذات خاصية محاسبية تسمح بالمتابعة الشهرية للنتائج ومقارنتها بالموازنات التقديرية المحددة، والأداة الثانية تكميلية ولها القدرة على تنبيه المسؤولين بالأحداث المستقبلية لنشاط المؤسسة، كما يجب في هذه المرحلة تحديد العمليات التصحيحية بدقة، إضافة إلى تحديد المكلف بها.

وتتمثل المرحلة الثالثة والأخيرة في مرحلة التقييم " post évaluation "، وتكون غالباً سنوية وأحياناً فصلية، حيث يتم فيها تقييم أداء المسؤولين والتأكد من مدى تحقيق الأهداف المحددة بمختلف الموازنات التقديرية، وفي الوقت المناسب، ومن ثم مكافأة المسؤولين بالإيجاب أو بالسلب.²

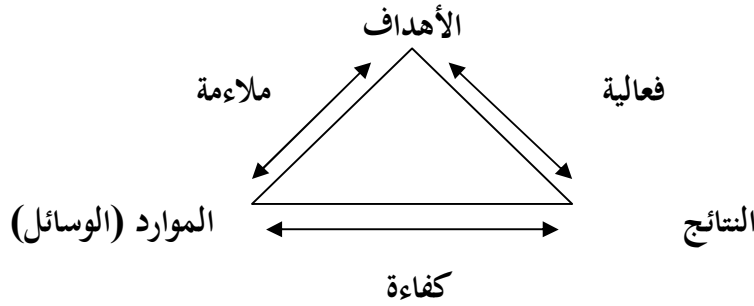
¹ Norbert Guedj, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 3^{ème} édition, Edition d'organisation, Paris France, 2000, p38.

² Henri Bouquin, Op-Cit, p 31- 32.

كما تعتمد عملية مراقبة التسيير في تقييم الأداء على ثلاثة معايير أساسية ناتجة عن العلاقة بين العناصر التالية: الأهداف المراد تحقيقها، الموارد المتاحة والنتائج المحققة. وهذه المعايير هي: الكفاءة " l'efficience " والفعالية " l'efficacité " والملاءمة " la pertinence ".

حيث يعمل مراقب التسيير على التأكد من أنه تم الوصول إلى الأهداف (الفعالية)، بالاستخدام الأمثل للموارد (الكفاءة)، وأن هذه الموارد تتوافق وتناسب مع الأهداف الموضوعية (الملائمة)، وهذا ما يسمى بمثلث مراقبة التسيير كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-5) : مثلث مراقبة التسيير



Source: Loning, H et al., Le Contrôle de Gestion: Organisation et Mise en Œuvre, 2^{ème} édition, Edition Dunod, Paris, France, 2003, p6.

ويمثل الجدول التالي مقارنة بين مراقبة التسيير والمراقبة الإستراتيجية وذلك حسب روبرت أنطوني:

جدول رقم (1-1) : مقارنة بين مراقبة التسيير والمراقبة الإستراتيجية

الفئة	المراقبة الإستراتيجية	مراقبة التسيير
الأفراد المشاركين في المقام الأول	الإدارة العليا، المستشارون، رؤساء الأقسام	التنفيذيون والإدارة العليا
عدد الأفراد	قليل	كبير
النشاط العقلي (صفة النشاط)	إبداعي، تحليلي	إداري
المتغيرات	معقدة	أقل تعقيدا
الفترة الزمنية	تميل إلى أن تكون طويلة	تميل إلى أن تكون قصيرة
الدورية	غير منتظمة حيث لا يوجد جدول زمني	رتمية، وضع جداول زمنية (منتظمة)

الإجراءات	غير مهيكلة، كل مشكلة مختلفة	إجراءات محددة، تتبع بانتظام
نقطة التركيز	تميل إلى التركيز على جانب واحد في وقت واحد	تشمل الجميع أي جميع العمليات
مصدر المعلومة	تعتمد أكثر على الخارجية منها والمستقبلية	تعتمد أكثر على الداخلية
المخرجات	غير ملموسة	ملموسة أكثر
مشكلة الاتصال	بسيطة نسبيا	حاسمة وصعبة
تقييم الأمان أو حجم المخاطر الأقل	صعب جدا	أقل صعوبة

Source: Anthony, R. N, Framework for Analysis, Management Services, March/April, v1, n1, 1964 pp18-24.

3- الرقابة التشغيلية أو العملية:

Le contrôle opérationnel (ou des taches) , Technical control

تمثل مختلف الإجراءات التي يتم التأكد من خلالها بأن المهام المحددة تنفذ بفعالية وفاعلية¹ أو كما عرفها هنري بوكان بأنها تلك: " الأنظمة والإجراءات المصممة ليضمن المسؤولين بأن الأعمال الخاضعة تحت نطاق مسؤولياتهم تنفذ حسب الأهداف الموضوعية، مما يوفر لهم القيادة المباشرة للأعمال".²

يتم الاهتمام في هذا المستوى التنظيمي بالأعمال الجارية، إذ يقوم بهذا النوع من الرقابة مسيري المستويات الإدارية الدنيا، وذلك من خلال متابعة تنفيذ الخطط التشغيلية، عن طريق قياس الأداء اليومي للعمليات المختلفة المرتبطة بأنشطة المؤسسة (تسويق، إنتاج، أفراد، تمويل،... إلخ)، وبالتالي فهو المستوى الأقل تعقيدا والأكثر تنظيما مقارنة بالمستويين الآخرين، ويتم فيه تحديد الانحرافات عن المعايير الموضوعية ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

حيث تقدم الرقابة التشغيلية تغذية عكسية لمدى تحقيق الأهداف التنظيمية القصيرة الأجل، فعلى سبيل المثال إذا وجد أن المواد الأولية الضرورية لتسيير العمليات الإنتاجية غير متوفرة بالقدر الكافي، فيتم اتخاذ الإجراءات اللازمة للحصول عليها، وبنفس المنطق إذا حدث تأخير في شحن المنتجات النهائية إلى الأسواق، فيتم إعادة جدولة عمليات الشحن وتكثيفها للوصول إلى الأداء المطلوب، هذا بالإضافة إلى مختلف الإجراءات التصحيحية الأخرى

¹ Anthony, R, N, La fonction contrôle de gestion, Éditions Publi-Union, 1993, traduit de : The Management Control Function Harvard Business School Press, 1988, p 38.

² Henri Bouquin, Contrôle de gestion, 2^{ème} édition, Presses Universitaires de France « Que sais-je ? », Paris, France, 1991, p34.

المرتبطة بأداء المورد البشري الذي لا يتوافق مع المعايير الموضوعية من تدريب، تحفيز، تأديب، وحتى الفصل النهائي من العمل. وهناك العديد من المعايير التي يمكن استخدامها في هذا الصدد، نذكر منها:

- إجمالي عدد الوحدات المنتجة إلى عدد ساعات تشغيل الآلات لمعرفة مدى فعالية ساعة التشغيل للآلة؛
 - إجمالي الإنتاج الغير مطابق للمواصفات إلى إجمالي عدد الوحدات المنتجة لقياس نسبة الإنتاج المعيب؛
 - إجمالي المصاريف البيعية إلى إجمالي المبيعات لمعرفة نصيب الوحدة من المصاريف البيعية؛
- وقد يترتب على استخدام هذه المعايير القيام ببعض الإجراءات التصحيحية الآتية:
- تشغيل العمال وقتا إضافيا لرفع معدل الإنتاج؛
 - تعديل معدلات تشغيل الآلات؛
 - ترشيد الإنفاق في المصاريف البيعية؛
 - زيادة مراقبة الجودة على الإنتاج،... إلخ؛¹

المطلب الثاني: أنواع الرقابة التنظيمية Types of Organizational Control

بهدف التأكد من أن الأنشطة، الإجراءات والتصرفات تسير وفق الأنظمة، القوانين، اللوائح والتعليمات الخاصة بالمؤسسة، وكذا لتجنب الوقوع في الأخطاء بما يكفل تحقيق الأهداف التنظيمية، تصنف الرقابة في المؤسسة بالاعتماد على أسس مختلفة، أهمها :

1- أنواع الرقابة حسب المدى الزمني:

هناك ثلاث أنواع للرقابة حسب المدى الزمني التي يمكن أن تطبقها المؤسسة، كما يمكن ممارسة أكثر من نوع وتنقسم عموما إلى رقابة وقائية، متزامنة وتاريخية.

1-1 الرقابة الوقائية: Preventive control

تسمى أيضا بالرقابة الأمامية (feedforward control) وكذا بالرقابة التنبؤية،² ويهتم هذا النوع بالتحقق من توفر جميع المتطلبات والوسائل لإنجاز العمل، قبل البدء في التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعية، فهو يقلل من درجة

¹ محمد فريد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 342-343.

² محمد فريد الصحن وآخرون، المرجع أعلاه، ص 344.

الانحراف بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع، وتعمل هذه الرقابة على التنبؤ بالمشاكل المتوقع حدوثها والاستعداد لمواجهتها وإيجاد الحلول المناسبة لها،¹ كما تهدف إلى ترشيد القرارات وتنفيذها بصورة سليمة وفعالة.²

يراقب هذا النوع من الرقابة المدخلات لضمان استيفائها للمعايير الرقابية الضرورية لعملية التحويل الناجحة فالرقابة الوقائية تنظم وتضبط جودة وكمية الموارد (البشرية، المادية والمعلوماتية) قبل تحويلها إلى مخرجات، فمثلا يجب اختبار وتعيين الموارد البشرية التي تستوف شروط ومتطلبات الوظائف المختلفة، والمواد المستخدمة في الإنتاج يجب أن تطابق مستويات الجودة المقبولة، كما يجب أن تتوفر في المكان والزمان المناسبين، والمواد المالية يجب أن تتوفر بالقدر المناسب وفي الأوقات المناسبة،³ هذا بالإضافة إلى الصيانة الاحترازية للآلات والمعدات، وكذا العناية اللازمة بالاستثمارات.⁴

إذن يمكن القول بأن الرقابة التنبؤية تمثل مجموعة الأساليب والإجراءات التنظيمية المصممة لزيادة احتمالية تطابق نتائج المؤسسة الفعلية مع النتائج المخططة، مما يحول دون ظهور أية مشاكل أو تغييرات غير متوقعة، فعلى المستوى التشغيلي تركز الرقابة المسبقة على اختيار المدخلات بعناية فائقة للحد قدر الإمكان من أية مشاكل محتملة، أما على المستوى الإستراتيجي فإن الرقابة المسبقة تعمل على تنبيه واكتشاف التغيرات المحيطة بالمرحلة وبالتالي تفاديها أو اقتناصها، والتي من شأنها التأثير حتما على درجة تحقيق الأهداف التنظيمية على المدى الطويل.

2-1 الرقابة المتزامنة أو الجارية: Simultaneous or Concurrent-control

تمثل الرقابة التي تتم أثناء تحويل المدخلات إلى مخرجات، كإجراء، رصد وتعديل للأنشطة الحالية والإجراءات⁵ وتقوم هذه الرقابة بتصحيح الانحرافات عن المعايير، كما تحدث في نفس وقت التنفيذ أو في وقت لاحق بفترة قصيرة. وتكمن الميزة الأساسية لهذا النوع من الرقابة في تحديد المشاكل وتوجيهها قبل أن تتفاقم وتسبب خسائر كبيرة للمؤسسة،⁶

ومنه يمكن الاستنتاج بأن الرقابة الجارية تعمل على تنبيه الرؤساء حول مدى سير العمل وفق الإجراءات القواعد والمعايير التنظيمية المحددة أثناء عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات، وكذا التأكد من مدى مطابقتها للمعايير التنظيمية الموضوعية، ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة أثناء التنفيذ والاستمرار في العمل.

¹ عبد السلام أبو القحف، أساسيات التنظيم والإدارة، دار الجامعة الجديد لنشر، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 476 .

² نعيم إبراهيم الظاهر، مرجع سابق، ص 328-330.

³ حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة، النظريات، العمليات الإدارية، وظائف المنظمة، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 311.

⁴ Mason Carpenter et al., Op-Cit, p795.

⁵ Mason Carpenter et al., Ibid, p795.

⁶ محمد فريد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 348.

3-1 الرقابة التاريخية: Historical control

ويطلق عليها البعض برقابة التغذية العكسية، الرقابة البعدية، العلاجية، أو الرقابة المستندية، وتمثل مجموعة الأساليب والإجراءات التي تركز على المخرجات والنتائج التنظيمية، وتتبع خطوات الرقابة التقليدية من:¹

- قياس الأداء بعد تحديد الأهداف وحدوث التنفيذ؛

- تصحيح الانحرافات؛

- تعديل الأداء الحالي و تحديد الخطوات العلاجية للأداء في المستقبل؛

إذن تعمل الرقابة التاريخية على اكتشاف الانحرافات التي حدثت بين الخطط والتنفيذ الفعلي لها، واكتشاف أسبابها ومن ثم اقتراح التصحيحات اللازمة لتلافي حدوثها مستقبلاً، مما يساعد على التقييم العادل للموظفين ومكافأتهم كما تتيح للرؤساء استخدام المعلومات عن الأداء الماضي لجعل الأداء المستقبلي يتماشى مع الأهداف المخطط لها. فعلى المستوى التشغيلي تتجلى أهمية الرقابة اللاحقة في كونها تزود الإدارة بالمعلومات حول فعالية الأنشطة التنظيمية وتنبئها لضرورة إجراء التعديلات اللازمة على مدخلات العملية الإنتاجية، أما على المستوى الإستراتيجي فتعمل على تزويد الإدارة العليا بالمعلومات الضرورية لتعديل وتغيير خططها المستقبلية بما يتماشى والظروف المحيطة.

2- أنواع الرقابة حسب محلها:

وتنقسم الرقابة التنظيمية حسب معيار محل الرقابة إلى رقابة مالية وغير مالية كما يلي:

1-2 الرقابة المالية:² Financial control

وتهتم بالجوانب المالية مثل الرقابة على الأصول، المبيعات والربح الصافي، حيث تمثل العنصر الرئيسي لنجاح واستمرارية حياة المؤسسة، وهناك ثلاثة تقارير مالية على المسير فهمها ومعالجتها لتسيير المؤسسة بنجاح وهي:

- قائمة المركز المالي؛

- قائمة الربح والخسارة أو الربح الصافي؛

- قائمة التدفقات النقدية؛

¹كامل بهير، مرجع سابق، ص149.

² Mason Carpenter et al., Op-Cit, p795.

2-2 الرقابة غير المالية: Non financial control

تتناول جوانب المؤسسة التي ليست مالية بطبيعتها ولكنها من المتوقع أن تؤدي إلى نتائج إيجابية للأداء كرضا العامل وولاء العميل مثلا، أو كأن تقوم المؤسسة باستطلاع رأي الزبون حول منتج أو خدمة جديدة، والنظرية وراء هذه الرقابة هي أنها تزود المسيرين بلمحة حول تطور المؤسسة قبل أن يتم قياس النتائج المالية.¹

تعتبر رقابة الهدر (Lean control) نظاما من أنظمة الرقابة غير المالية، والتي ابتكرتها شركة تويوتا (Toyota) حيث تعرف بأنها أفضل مؤسسة في العالم تطبق هذا النظام، وتستخدم لتحسين نوعية المنتج أو الخدمة وكذا تخفيض الهدر، كما تركز بالأساس على تحسين العمليات الإنتاجية، وأصبحت حاليا تستخدم لتحسين وتطوير المنتج، إجراء الطلبات والعديد من الإجراءات المتنوعة من عمليات التصنيع الأخرى. وعرف حدد ووماك وجونز (Womack & Jones) رقابة الهدر بأنها: "إجراء لقياس وتخفيض الجرد وتطوير الإنتاجية، ووسيلة لتغيير طريقة قياس المؤسسة لأداء خططها"، وجاءت التسمية هذه لأن استخدام هذه الرقابة تفيد في استخدام أقل موارد ممكنة من الفضاءات، الجرد، العمال،... الخ، وذلك مقارنة بأي مؤسسة أخرى تنتج نفس المنتج. وبالتالي فهي تمثل منهجية لجعل المؤسسة تعمل بأقل استخدام للجهد البشري أقل التجهيزات ومساحات العمل، أقل وقت ممكن وكذا بأقل رؤوس أموال، وهذا بهدف الوصول بالضبط لما يحتاجه المستهلك، فهو ليس فقط برنامج لتخفيض التكلفة، بقدر ما هو حفاظ على الموارد الثمينة.

وفي كتابه الأكثر مبيعا لسنة 2003 المعنون بـ "Lean Thinking" حدد ووماك وجونز (Womack & Jones) خمسة أهداف رئيسية لرقابة الهدر وهي:

- تحديد القيمة من طرف الزبون؛
- وصف جدول القيمة لكل منتج أو خدمة؛
- خلق تدفقا من كل جدول قيمة؛
- الإنتاج بسرعة لكل طلبات الزبون الفعلية؛
- العمل على التحسين المستمر لكل عمليات المؤسسة أو ما يعرف **kaizen** باليابانية؛²

¹ Mason Carpenter et al., Op-Cit, p811.

² Mason Carpenter et al., Ibid, p 821-824.

المطلب الثالث: مداخل الرقابة التنظيمية

يمكن التمييز بين العديد من المداخل لممارسة الرقابة في المؤسسة، وكثيرا ما تجمع المؤسسة بين استخدام أكثر من مدخل في نفس الوقت، ويعد وليام أوشي (William. G. Ouchi) المفكر الرائد في هذا المجال، حيث اعتمدت تقسيماته لمداخل الرقابة التنظيمية من قبل العديد من الباحثين والكتاب في مجال الإدارة.

وفيما يلي نتناول بالتفصيل تقسيماته لسنة 1977 ومن ثم نتطرق إلى أهم التعديلات التي طرأت على هذا التقسيم، والتي نشرها المفكر في سنة 1979، كما يلي:

1- الرقابة السلوكية، بالنتائج والرقابة العشارية:

نظام الرقابة هو قبل كل شيء إجراء للقياس، التقييم ومكافأة الأداء، من هذا المنطلق فحتى تستطيع المؤسسة الرقابة عليها أولا القدرة على القياس،¹ لذلك قدم أوشي إطارا نظريا سنة 1979 تناول فيه ثلاثة مداخل رئيسية لتصميم أنظمة الرقابة التنظيمية، كما حدد فيه عنصرين يمكن قياسهما: السلوك والنتائج المنبثقة عن هذا السلوك، مما يؤدي إلى ظهور نمطين من الرقابة التنظيمية: الرقابة السلوكية ورقابة النتائج. كما أن تطبيق إحدهما أو كلاهما يتوقف على شرطين هما : مدى معرفة عملية التحول (تحول المدخلات إلى المخرجات) وكذا القدرة على قياس النتائج، وفي كلتا الحالتين الهدف هو الوصول إلى السلوك التنظيمي المراد تحقيقه، وإلا فعلى المؤسسة تطبيق نمط آخر من الرقابة والمتمثل في الرقابة العشارية، فيما تستخدم معظم المؤسسات مزيجا من الثلاثة أنواع،² و يعتبر أوشي ثلاثتها على نفس القدر من الأهمية،³ ويؤكد المفكر بأنه في بعض الوضعيات النادرة يمكن تفضيل تطبيق نوع من المداخل عن الأخر، فالاختيار الأمثل لتطبيق نوع معين على حساب الأنواع الأخرى يتم تحديده من خلال خصائص مثل برمجة المهمة (معرفة المسيرين بعملية التحول) والقدرة على قياس إما السلوك أو نتائج الموظفين، فإن أمكن قياس النتيجة المرغوبة فيفضل استخدام رقابة النتائج، أما إذا تمكنت المؤسسة من تحديد السلوكيات والعمليات التي تحول المدخلات إلى مخرجات، فالرقابة السلوكية تمثل المدخل الأمثل، في حين إذا كان كل من السلوكيات والنتائج المرغوبة لا يمكن تحديدها وقياسها، في ذلك الوقت على المؤسسة الاعتماد على رقابة اجتماعية أقل رسمية مثل الرقابة العشارية لمتابعة وضبط سلوكيات أفرادها التنظيمية.

¹ Langevin, P, & Naro, G, Contrôle et comportements: une revue de la littérature anglo-saxonne, In Identification et maîtrise des risques: enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, Contrôle et Comportement, 2003, pp. CD-Rom.

² Dave Ketchen & Jeremy Short, Mastering strategic management, version 3, Flat work knowledge, 2011, p351.

³ Ouchi, W, G, The Relationship Between Organizational Structure and Organizational Control, Administrative Science Quarterly, v 22, n1, 1977, pp 95-113.

ومن خلال الجمع بين نمط الرقابة وشروط تطبيقها نتحصل على المصفوفة التالية:

الشكل رقم (1-6) : مداخل الرقابة التنظيمية حسب وليام أوشي.

	مثالي	معرفة عملية التحول	غير مثالي
عالية			
القدرة على قياس النتائج	الرقابة بالنتائج أو السلوكيات	الرقابة بالنتائج Results control	
منخفضة	الرقابة السلوكية Behavior control	الرقابة العشوائية Clan control	

Source : Ouchi, W, G, The relationship between organizational structure and organizational control Administrative Science Quarterly, v22, n 1, 1977, pp 95-113.

1-1 الرقابة السلوكية: Behavior control

تسمى أيضا برقابة الأفعال (actions control)،¹ ورقابة العمليات،² فحسب أوشي ومن خلال المصفوفة السابقة، استخدام هذا النمط يتطلب معرفة عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات، أي العلاقات السبب- النتيجة والتي تسمح لهذه العلاقات من خلال قواعد السلوكيات المحددة من الوصول إلى النتائج المرغوبة.³

من خلال هذا المدخل الرقابي يتم قياس التصرفات الصادرة من العاملين ومطابقتها بمجموعة القوانين، القواعد الضوابط والإجراءات، ويركز هذا النوع من الرقابة على التصرفات وليس على ما تحققه هذه التصرفات من نتائج نهائية.⁴ وتعرف بأنها الآليات التي تحدد بوضوح السلوكيات المناسبة والإجراءات التي ينبغي للموظف إتباعها، حيث تحمل هذه الرقابة الفرد المسؤولية بشكل واضح بدلا من نتائج هذه العمليات. وتتضمن المعايير العملية، القواعد والإجراءات الواضحة مثل الوصف الدقيق للعمل، العلاقات الهرمية (رئيس - مرؤوس). كما يضع هذا النوع

¹ Merchant, Kenneth A, Modern management control systems: text and cases, Upper Saddle River, NJ : Prentice Hall, 1998 p13.

² Bédard, Jean & Maurice, Gosselin, Perspectives de recherche en contrôle, FINCO, Université Laval, v10, 2000, pp 67-96.

³ Langevin, P, & Naro, G, Op-Cit, pp. CD-Rom.

⁴ نعيم إبراهيم الظاهر، مرجع سابق، ص 328-330.

الرقابي القواعد والمعايير المحددة لسلوكيات الأفراد كالإشراف المباشر على العمل، القواعد، الإجراءات، توصيف العمل الفصل بين المسؤوليات وأذونات الالتزام بالنفقات والتي تشكل في مجملها أمثلة عن هذا النمط الرقابي.¹ حيث يتكون هذا المدخل الرقابي من ثلاثة أنواع رئيسة من القيود وهي:

- **القيود السلوكية Behavioral Constraints**: إذ تعتبر القيود السلوكية نوع وقائي من العمل الرقابي وذلك من خلال جعلها لبعض السلوكيات مستحيلة أو على الأقل صعبة، و تتضمن كلا من القيود المادية أو الملموسة مثل وضع الأقفال، أنظمة التعريف الشخصية وكلمات السر.² كما تستخدم عادة القواعد والإجراءات خاصة منها التي تركز على توحيد سلوك معين مثل إجراءات اللباس الموحد في المؤسسة... إلخ.³

- **القيود الإدارية Managerial Constraints**: وتستخدم إجراءات عديدة مثل الفصل بين الواجبات، المراجعة القبليّة، ملاحظة عمل الآخرين قبل القيام بالنشاط والقيام بالأعمال التصحيحية اللازمة، وأيضا مراجعة المخططات الرسمية، الملاحظة المباشرة للأنشطة والموافقة على مقترحات النفقات الرأسمالية.⁴ كما أنه ولمنع السرقة مثلا، تطبق العديد من المؤسسات قاعدة تتطلب بأن الشيك يجب أن يكون موقعا من قبل شخصين.⁵

- **القيود المحاسبية للنتائج Action –Accountability Cotrols**: أي تفصيل الحدود المقبولة للسلوكيات مثل قواعد العمل، السياسات والإجراءات وقواعد التصرف، تتبع السلوكيات التي ينخرط فيها الموظف، معاقبة الانحرافات عن الحدود المسموح بها. فهذا المدخل من الرقابة يساعد الموظف على فهم ما هو متوقع منه ويحفزه على التصرف على هذا الأساس، ولكنه يتطلب المعرفة المفصلة للأفعال المناسبة من قبل الإدارة العليا.⁶ كما أن استخدام الرقابة السلوكية له العديد من المزايا على المؤسسة نذكر منها:⁷

* يمثل رابطا مباشرا بين الرقابة والموضوع الذي سيراقب عليه الفرد والذي هو الأفعال، مما يوجه اهتمام الإدارة إلى الأفعال التي تحدث داخل المؤسسة وكذا الصراعات والنزاعات بين الأفراد؛

* يقود إلى توثيق تدفق المعرفة حول التطبيقات التنظيمية الفعالة، مثل كتيبات السياسات والإجراءات، والتي هي طريقة كفؤة لنقل المعرفة إلى الأفراد الذين يؤدون هذه الأفعال؛

¹ Bédard, Jean, & Maurice, Gosselin, Op-cit. pp 67-96.

² Emmanuel, R, et al., Accounting for management control, 2nd edition, International Thomson, Business Press, London, 1998 p113.

³ Dave Ketchen & Jeremy Short, Op-Cit, p351.

⁴ Emmanuel, R, et al., Op-Cit, p113.

⁵ Dave Ketchen & Jeremy Short, Op-Cit, p351.

⁶ Emmanuel, R, et al., Op-Cit, p113.

⁷ Emmanuel, R, et al., Op-Cit, p117.

* مساعدة التنسيق التنظيمي، بحيث تزيد القواعد والإجراءات من القدرة على التنبؤ بالأفعال وتخفيض من مدى التدفقات التنظيمية الداخلية المطلوبة لتحقيق الجهد المشترك، كما تمثل طريقة فعالة لإدارة تدفق المعلومات نحو الأفراد الذين يحتاجونها؛¹

1-2 الرقابة بالنتائج: Output control , Outcome control , Results control

من منطلق ما يمكن قياسه يمكن مراقبة تأتي الرقابة بالنتائج، وتمثل الآليات التي تضم تحديد الأهداف، ومن ثم قياس وتقييم النتائج مقارنة بالأهداف المحددة،² إذ تركز على نتائج المهام أو النتائج المرغوبة والمحددة من طرف المؤسسة.

أفضل ميزة لهذه الرقابة هي خصوصيتها في توضيح متطلبات النتائج لعمل الموظف، وتعلق باستخدام الحوافز التي هي مرتبطة بوضوح مع النتيجة المرغوبة أو مستوى الجهد مثل: الحافز الواضح مقابل أي بيع، أو عدد المنتجات، أو المستوى المولد من الربح، ويستخدم في هذا الفئة من الرقابة آليات مختلفة كالعقود المرتبطة بالأداء العلاوات، خطط المشاركة في الربح، الدفع لكل قطعة والتعويضات مقابل المحافظة على التكلفة، كما تستخدم هذه الرقابة عندما يكون المحيط والمتغيرات الأخرى صعبة التوقع، إذ تخصص النتائج بطريقة تتحمل عدم تأكد قليل مقارنة بالنتيجة المعيارية للأداء.³

وحسب المصنوفة السابقة، فإن شرط معرفة عملية التحول غير ضروري لاستخدام هذا المدخل الرقابي، لكن مع ذلك يلزم وضع مقياس دقيق وصحيح للنتائج المرجوة، وتصدر الإشارة إلى أن النتائج النهائية فقط التي يتم تقييمها من طرف السلطة الهرمية، لكن الوسائل لتحقيق هذه النتائج تترك لتقدير الأفراد العاملين، مما يجعلها متطابقة مع مبادئ اللامركزية وتفويض السلطة، والذي يلي حاجات الفرد من الاعتراف، تحقيق الذات والعمل على سلوكياتهم وتصرفاتهم.⁴

كما أن الرقابة بالنتائج تشير بالتحديد للأفراد على أية أساس سيتم تقييم أدائهم وهذا ما لا يتوفر في الرقابة بالسلوكيات،⁵ مثل رقم المبيعات كل يوم، عدد الإميلات يوميا، وعادة هذا النوع من الرقابة يستخدم الحد الأدنى للأداء،⁶ مما يتيح محاولة زيادة مهارات الأفراد عن طريق تحفيزهم، أو تدريبهم، أو القيام ببعض الإجراءات

¹ Emmanuel, R, et al., Op-Cit, p117.

² Pascal Langevin et Carla Mendoza, L'effet du contrôle par les résultats sur l'engagement organisationnel affectif : Le rôle médiateur de la justice procédurale perçue, Comptabilité -Contrôle - Audit, Tome 20, n1, 2014, pp 13-42.

³ Bédard, Jean& Maurice, Gosselin, Op-Cit. pp 67-96.

⁴ Langevin, P, & Naro, G, Op-Cit, pp. CD-Rom.

⁵ Langevin, P, & Naro, G, Ibid, pp. CD-Rom.

⁶ Dave Ketchen & Jeremy Short, Op-Cit, p352.

التصحيحية لضمان مستوى مستقر من الأداء، وهناك الكثير من المجالات التي يمكن أن تسهم في زيادة دافعية الأفراد لضمان تحقيق المستوى المستهدف من الأداء، وزيادة ولائهم وانتمائهم للمؤسسة.¹

كما يقدم استخدام الرقابة بالنتائج للمؤسسة والأفراد العاملين بها الفائدتين التاليتين:²

- غير مكلف حيث يتم عادة قياس الأداء من خلال استخدام أغراض أخرى مثل التقارير المالية أو من الإستراتيجية؛

- تؤدي إلى التأثير على سلوكيات الأفراد حيث تسمح بذاتية معتبرة، والذي ينتج عنه التزاما ودافعية كبيرين فالحاجات الشخصية العالية (تحقيق الذات حسب هرم ماسلو) قد نشط، مما يسمح للفرد بأن يمارس نشاطه في المؤسسة، نمط قيادته، والتدريب العملي من خلال السماح للأفراد بالاختيار والتعلم من أخطائهم ونجاحاتهم.

وبمثل نظام الموازنات التقديرية أحد الأدوات الواقعة تحت طائلة هذا المدخل، فاستخدام الموازنات المحددة كمعايير يتم تقييم أداء المسيرين على أساسها سوف يؤثر حتما على سلوكياتهم وتصرفاتهم سواء اتجاه النظام نفسه، وحتى اتجاه الرؤساء وكذا المؤسسة ككل.

1-3 الرقابة العشائرية: Clan or Rituel Control

تسمى أيضا برقابة الأشخاص³ (Personal control)، والرقابة الاجتماعية (Social control)⁴ والرقابة الثقافية (Culture control)، أهمية هذه الرقابة معترف بها في العديد من التخصصات،⁵ وتعرف على أنها: "الميكانيزم الاجتماعي، غير الرسمي والذي يسهل تبادل القيم، المعتقدات والمعرفة بين أعضاء المؤسسة"،⁶ كما تعرف على أنها الآليات غير الرسمية، الاجتماعية في المؤسسة، والتي تسهل القيم المتبادلة والمعتقدات، مثل استخدام الطقوس المراسيم ومختلف العمليات الاجتماعية كاللقاءات للانتقال، اجتماعات الفرق، لجان العمل، ويتطلب هذا النوع أن يكون الأفراد العاملين بالمؤسسة يتمتعون بمستوى عالي من التفاعل والتواصل، ولديهم أهداف ومصالح تنظيمية مشتركة.⁷

¹ محمد فريد الصحن، مرجع سابق، ص 342.

² Emmanuel, R et al., Op-Cit , p118.

³ Merchant, K. A, Budgeting and the propensity to create budgetary slack, Accounting, Organizations and Society, v 10, n2 1985, pp 201-210.

⁴ Govindarajan, V, & Fisher, J, Strategy, Control systems, and resource sharing: effects on business-unit performance, Academy of Management journal, v 33, n2, 1990, pp259-285.

⁵ Orla O'dwyer et al., A conceptual frame work for understanding clan control in its project teams, proceedings of the 21st European conference on information systems, Utrecht University, The Netherlands, 7-01- 2013, pp1-12.

⁶ Turner, K., L & Makhija, M, V, The Role of Organizational Controls in Managing Knowledge, Academy of Management Review, v1, n1, 2006, pp197-217.

⁷ Bédard, Jean & Maurice, Gosselin, Op-Cit, pp 67-96.

وكما هو موضح بالمصنوفة السابقة، تطبيق هذا المدخل البديل من الرقابة يكون في حالة ما إذا كانت عملية التحول والنتائج غير واضحة أو غير قابلة للقياس، وذلك لكونها : غير مادية، غير ملموسة، بعيدة جدا، غير متكررة غامضة أو متناقضة، ففي هذه الظروف تصبح مشكلة الرقابة التنظيمية تفرض نفسها بامتياز.

كما أن الرقابة بواسطة القواعد والإجراءات (السلوكية) وكذا الرقابة بالنتائج تصبح صعبة، مما يستوجب استخدام المؤسسة لوسيلة رقابية أخرى تركز بالأساس على العنصر البشري والعلاقات الاجتماعية،¹ وترتبط أساسا بالعادات والتقاليد المشتركة، القيم والمعايير التي تجعل الفرد يعمل لصالح منظمته،² ك ما أن الرقابة عن طريق آليات المدخلات كالحصول على موظفين لديهم خلفية ومهارات تناسب مع احتياجات المؤسسة، وذلك عن طريق الاختيار لمعايير التوظيف أو التدريب، ثقافة المؤسسة، أو الحث على سلوكيات الرقابة الذاتية، إما من طرف الفرد نفسه أو من طرف رؤسائه، مما يؤدي إلى درجة عالية من الالتزام، وهذا من خلال التنشئة الاجتماعية (socialisation) للأفراد والتوفيق بين مصالح العمال والأهداف التنظيمية.³

حيث أن التنشئة الاجتماعية للأفراد العاملين واستيعابهم للأهداف التنظيمية يمكن أن يكون بواسطة:

- إجراءات داخل إدارة الموارد البشرية: مثل الاختيار، التوظيف، التكوين، التدريب... إلخ؛
- إجراءات مرتبطة بأسلوب الإدارة في المؤسسة، مثل المشاركة التي تعزز التواصل بين أعضاء المؤسسة وكذا الالتزام التنظيمي،⁴ واستخلص ديكسون (Dickson, J, W)⁵ من خلال دراسته على عينة من 31 مؤسسة، سنة 1981 بأن الرقابة الاجتماعية تمثل أداة للرقابة التنظيمية بين العمال، وليس فقط كأداة للتأثير على الموظف من خلال المستويات الإدارية العليا.
- عوامل مكونة للمتغيرات الثقافية للمؤسسة مثل: وجود الرموز، الأساطير، طقوس من قبل الأفراد، ففي اليابان مثلا يهتمون أكثر بالجانب الاجتماعي عنه في الوم⁶ وهذا راجع لثقافة البلدين المختلفة.
- وأشار قوفاندرجان وفيشر (Govindarajan & Fisher) سنة 1990، بأن الرقابة الاجتماعية تعتبر شكلا من أشكال الرقابة السلوكية،⁷ ولكن لا تستند إلى معايير إجرائية للعمل كالقواعد والإجراءات، بل عن طريق معايير اجتماعية للمؤسسة أو توحيد المعايير للمؤهلات المطلوبة.⁸

¹ Langevin, P & Naro, G, Op-Cit, pp. CD-Rom.

² Dave Ketchen & Jeremy Short, Op-Cit, pp352.

³ Orla O'dwyer et al., Op-Cit, pp1-12.

⁴ Langevin, P & Naro, G, Op-Cit, pp. CD-Rom.

⁵ Dickson, J,W, Participation as a means of organizational control, Journal of management studies, v 18, n2, 1981, p1.

⁶ Govindarajan, V, & Fisher, J, Op-Cit, p25.

⁷ Govindarajan, V, & Fisher, J, Ibid, p25.

⁸ Langevin, P & Naro, G, Op-Cit, pp. CD-Rom.

كما يحتاج هذا النوع من الرقابة غير الرسمية إلى الحيوية مثل الصناعات التكنولوجية عالية التقنية (hightech) والتي يصعب فيها تحديد النتائج التنظيمية، كما أن العديد من القواعد لا تناسب مثل هذا النوع من المؤسسات، فمثلا تستخدم مؤسسة google هذا النوع من الرقابة لنجاحها، حيث يسمح للموظفين بصرف 20 بالمئة من مجموع العمل الأسبوعي على مشاريعهم الإبداعية الخاصة، كما تعرض المؤسسة قائمة لعناوين أفكار المستخدمين بغرض تقديم الأفكار الجديدة، وكذا للتعليق على أفكار الآخرين، بالإضافة إلى ذلك، يقوم المدراء التنفيذيون في المؤسسة وبشكل دوري بالاجتماع مرتين أو ثلاثة مرات خلال الأسبوع مع الموظفين، وذلك لعرض آرائهم، مما نتج عن هذه اللقاءات غير الرسمية خلق العديد من الابتكارات للمؤسسة.¹

ويحاول المسيرون من خلال هذا المدخل الرقابي اشتقاق الفوائد الرقابية من خلال قوتين: الأولى هي رقابة الفرد ذاته والتي تمثل القوة التي تدفع الأفراد على الرغبة في القيام بالعمل جيدا وفي أقل وقت ممكن، والقوة الثانية هي الرقابة الاجتماعية، التي تمثل الضغط المطبق من طرف مجموعات العمل على الذين ينحرفون عن معايير المجموعة وقيمها، كما يمكن للمسيرين أن يشجعوا على ذلك من خلال العديد من الطرق كتحسين اختيار ووضع السياسات، برامج التدريب، تحسين الاتصالات لمساعدة الأفراد على فهم أحسن لأدوارهم. كما يمكن تقديم الوسائل الضرورية لأداء الأفراد لعملهم بأحسن حال، و تشجيع رقابة الأقران من خلال وضع مجموعات عمل متناسقة ومترابطة مع الأهداف المشتركة، ويمكن أيضا بناء ثقافة قوية لزيادة التماثل بين القيم التنظيمية والفردية.²

وأضاف لان وفلويد (Lane & Floyd) بأن في هذا النوع من الرقابة يمكن أن يعمل على تخفيض الانتهازية والغموض وأورد بأن: "التزام الأفراد يقوده الإطار التنظيمي والثقافة المشتركة،....، مما يخفض من الانتهازية والالتباس بين أعضاء المؤسسة نتيجة التشابه الكبير في المعايير والمعتقدات و الأولويات، والذي من شأنه أن يخلق أعظم تحمل للغموض في التنظيمات الاجتماعية،... إلخ".³ فتحت ظروف معينة يمكن للثقافة كرقابة اجتماعية أن تكون فعالة في تحقيق الإستراتيجية المتبعة في المؤسسة، وبالتالي تحقيق كذلك الأهداف التنظيمية.

2- الرقابة البيروقراطية، السوقية والرقابة العشائرية: Bureaucratic, Market and Clan Control

قدم وليام أوشي تقسيما آخرًا لمداخل الرقابة التنظيمية سنة 1979 مغايرًا لسابقه، والذي يعتمد أيضا على ثلاثة مداخل من الرقابة التنظيمية،⁴ لكن جمعت الرقابة السلوكية والإجرائية في الرقابة البيروقراطية، في حين أن الرقابة العشائرية أصبحت أقل حدة وتعتمد على مجموعة القيم، المعايير والمعتقدات المشتركة التي تجعل أهداف الفرد متوافقة

¹ Dave Ketchen & Jeremy Short, Op-Cit, p355.

² Emmanuel, R, et al., Op-Cit, p113.

³ Floyd, S, V & Lane, P, J, Management through the organization, managing role conflict in strategic renewal, Academy of management review, v25, pp154-177.

⁴ Ouchi, W, G, A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms, Management Science, v25, n9 1979, pp 833-848.

مع الأهداف التنظيمية،¹ كما أضاف أوشي في هذا التقسيم مدخلا آخرًا للرقابة التنظيمية وهو مدخل الرقابة السوقية والذي يعتمد على آليات السوق كالتنافسية، تعديل السعر والمصلحة الفردية للمؤسسة. ويمكن تقديم شرحًا وافيًا للرقابة البيروقراطية والسوقية فيما يلي:

1-2 الرقابة البيروقراطية: Bureaucratic control

كما تعرف أيضا بالرقابة الإدارية (administrative control²)، وتشمل التصنيفين الأولين لأوشي 1977 وهما الرقابة السلوكية والرقابة بالنتائج. حيث تركز الرقابة البيروقراطية على القواعد، الإجراءات، السياسات، التسلسل الهرمي للسلطة وأنظمة المكافأة، كما تستخدم الإشراف المباشر من الرؤساء على المرؤوسين.³ ويتوقف استخدام هذا المدخل على نمذجة الأنشطة، والتحديد الدقيق لمواصفات الوظيفة وكذا الرقابة باستخدام نظام تسيير الموازنات التقديرية، وغيرها من الآليات الإدارية التي تلزم العاملين بأداء سلوك معين للوفاء بمعايير الأداء.⁴ كما أن الرقابة البيروقراطية يمكن أن تستخدم عندما يمكن التحكم بالسلوكيات وكذا بآليات السوق أو السعر.⁵

2-2 الرقابة السوقية: Market control

يعتبر السوق آلية من الآليات الفعالة للرقابة، فالأسعار في السوق تقدم كل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة،⁶ ويتم الاعتماد في هذا المدخل الرقابي على استخدام المنافسة السعرية لتقييم المخرجات، حيث يقوم المسيرين المسيرين بمقارنة الأرباح والأسعار لتحديد الكفاءة التنظيمية. فمن أجل استخدام الرقابة السوقية، يجب أن يكون هناك مستوى معقول من المنافسة في مجال السلع أو الخدمات، كما يجب أن يكون من الممكن تحديد احتياجات المؤسسة بشكل واضح.⁷

وتستخدم مثلا في الرقابة على أسعار بعض الأجزاء، المكونات، والخدمات التي تحتاج إليها المؤسسة، والتي يمكن تحديد مواصفاتها بوضوح ودقة عالية، حيث تقوم أقسام المشتريات بتحديد المواصفات التفصيلية للخدمات أو السلع الوسيطة التي تحتاج إليها المؤسسة، ثم تقوم بدعوة الموردين إلى مناقصة لاختيار أفضل العروض وبذلك يتم نقل عبء الرقابة في قسم المشتريات إلى السوق وآلياته التنافسية، ولذلك يجب توفر شرط التنافسية.

¹ Ouchi, W, G, Markets, bureaucracies, and clans, Administrative science quarterly, v 25, 1980, pp 129-141.

² Hopwood, Anthony, G, Accounting and Human Behaviour, Haymarket, London, US, 1974.

³ Ouchi, W, G, Op-Cit, pp 833-848.

⁴ علي شريف وآخرون، مرجع سابق، ص 274.

⁵ www.strategic-control.24xls.com, strategic management: formulation and implementation, Ryszard Barnat 13/05/2015.

⁶ Ouchi, W, G, Op-Cit, pp 833-848.

⁷ www.strategic-control.24xls.com, strategic management: formulation and implementation, Ryszard Barnat 13/05/2015.

واستخدمت شركة جنرال موتورز الأمريكية مدخل الرقابة السوقية للضغط على أقسامها الداخلية وتحفيزها للتنافس مع المصادر الخارجية للتوريد، حيث أبلغت هذه الأقسام بمعايير الجودة وسعر التكلفة الخاصة بالأجزاء المستخدمة في صنع السيارة التي تقوم بإنتاجها، وأوضحت لهم أنه ما لم يتم الوفاء بهذه المعايير، فإن الشركة ستقوم بشراء هذه الأجزاء جاهزة من الموردين الخارجيين، وقد نتج عن هذا الإجراء تخفيض الوقت اللازم لإنتاج الكمية المطلوبة لأحد الأجزاء المكونة لها من 48 ساعة و6 دقائق إلى 12 ساعة و7 دقائق وذلك خلال مدة 3 سنوات فقط.¹

المطلب الرابع: أساليب الرقابة التنظيمية وأدواتها Tools and Methods of organizational control

تستخدم العديد من الأساليب والأدوات الرقابية في المؤسسة، وذلك للحكم على فعالية الأنشطة المختلفة فيها، وكذا درجة موافقتها للمعايير، القواعد والإجراءات التنظيمية المحددة، ويكمن التعقيد في اختيار التوليفة المناسبة والناجعة لهذه المهمة، والتي تتناسب مع مجال نشاط المؤسسة، إمكاناتها المادية والبشرية وخاصة منها الخبرات الرقابية المتوفرة لديها. إذ تتوقف هذه الأساليب الرقابية على علوم شتى، وتتراوح بين الأساليب الوصفية البسيطة والأساليب الكمية المعقدة. ويمكن تصنيف أساليب الرقابة في المجموعات التالية:²

– **الأساليب الوصفية:** مثل سجلات الدوام، سجلات الزمن، الرسوم البيانية، خرائط غانت، التحليل المخبرية الملاحظة الشخصية والتقارير الرقابية.

– **الأساليب الميدانية:** ومنها الجولات التفتيشية التي يقوم بها المراقب في المؤسسة سواء كانت عامة أو خاصة دورية أو مفاجئة.

– **الأساليب الكمية:** منها التحليلات المالية والنسب المالية، معدلات الدوران، قوائم المقبوضات والمدفوعات نظام تسيير الموازنات التقديرية، بطاقة الجرد المستمر ونقطة التعادل.

– **الأساليب الشبكية:** وتتلخص في رسم خرائط شبكية تستعمل كأدوات تخطيطية ورقابية ومن أبرزها ما يعرف بخريطة Pert وأسلوب المسار الحرج.

ويوضح الجدول التالي تصنيفاً لأنظمة الرقابة على الأداء الكلي للمؤسسة وذلك وفقاً للمجالات التنظيمية المختلفة: الجدول رقم (1-2): تصنيف أهم النظم للرقابة على الأداء الكلي بالمؤسسات.

المجال	النظم والأدوات الرقابية المقترحة
المالي	الموازنات التقديرية بأنواعها المختلفة. القوائم المالية ونظم تحليل التعادل. منظومة العائد على الاستثمار ROI، النسب المالية، نظم المراجعة التشغيلية.

¹ علي شريف وآخرون، مرجع سابق، ص 284.

² زياد محمد عبد، أساسيات علم الإدارة، ط1، دار البداية، عمان، الأردن، 2010، ص 189.

<p>الكفاءة الإنتاجية: المخرجات/المدخلات. الفعالية الإنتاجية. أساليب بحوث العمليات: بيرت، خرائط غانت و المسار الحرج. نظم الرقابة على المخزون. نظم دوائر مراقبة الجودة QCC. نظم هندسة القيمة Value engineering system نظم مراقبة أعمال الصيانة العلاجية والوقائية.</p>	<p>الإنتاجي</p>
<p>تحليل مصفوفات الاستراتيجيات التسويقية. خرائط تحديد موقع المنشأة في أسواق الصناعة. الموازنات التقديرية لبحوث التسويق والمبيعات. معايير إنتاجية الجهود التسويقية. تحليل مصفوفات المزيج التسويقي للمؤسسة</p>	<p>التسويقي</p>
<p>نظم تقييم الأداء للمستويات التنظيمية المختلفة. نظم تخطيط القوى العاملة. نظم تقييم برامج التنمية الإدارية للمعارف والمهارات. نظم تبسيط العمل . نظم المراجعة الإدارية.</p>	<p>الموارد البشرية</p>

المرجع: سعيد محمد المصري، مرجع سابق، ص 314.

ومن الأساليب الرقابية سابقة الذكر، نتطرق بشيء من التفصيل لأهم الأدوات المستخدمة في كل أسلوب كما يلي:

1- الأساليب الوصفية: ومنها:

1-1 سجلات وبطاقات الدوام:

وهي السجلات التي يوقع عليها الموظفين حال قدومهم للعمل ومغادرتهم له في الوقت المحدد، ولقد استعيض عن هذه السجلات في المصانع وكثير من المؤسسات بساعات لها فتحة خاصة يدخل الموظف بطاقته فيها فتطبع الساعة وقت حضوره على البطاقة، وكذلك وقت مغادرته.

2-1 سجل الزمن:

يوجد في المصانع عادة سجلات خاصة بكل آلة من الآلات، وسجل الزمن هو أحد هذه السجلات حيث يدون فيها زمن الآلة وزمن انتهاء تشغيلها، وبمراجعة هذا السجل يمكن التعرف على مقدار الزمن الذي يضيع هدرًا بالنسبة لآلة من الآلات.¹

¹ زياد محمد عبد، مرجع سابق، ص 190.

3-1 خرائط غانت : The Gantt charts

وهي عبارة عن خرائط للمراقبة على المواد، العمال وزمن إنجاز العمل أي زمن الإنتاج، وهي من الأدوات الرقابية التقليدية، تتكون من محور سيني وصادي، المحور السيني يكتب عليه الزمن الذي تستغرقه كل عملية صناعية أو إدارية والمحور العمودي يمثل الأنشطة التي يتم تنفيذها، وهناك زمن معياري وزمن فعلي.

4-1 التحليل المخبري:

ويستخدم هذا الأسلوب للمراقبة على جودة المنتج، فقد يتطلب في بعض الأحيان أخذ عينة من المنتج وتحليلها مخبرياً للتعرف على تركيبها الفنية والمواد المصنعة منها، والهدف من ذلك هو التأكد من مدى مطابقة السلعة لمواصفات الجودة المرغوبة.

5-1 الرسوم البيانية:

تستخدم الرسوم البيانية بأشكال مختلفة للمقارنة بين المعيار المحدد والإنجاز الفعلي الذي تحقق، وميزة هذا الأسلوب الشائع الاستخدام في الدراسات، الأبحاث وفي التقارير السنوية للمنظمات، أن عملية المقارنة فيه وتحديد الانحرافات السلبية أو الإيجابية تتم بسهولة وسرعة.¹

6-1 الزيارات الميدانية:

وذلك لتأكد المراقب من سير العمل، سلامة التنفيذ وانضباط العاملين في الدوام، وتكون مفاجئة أو معتادة.²

2- الأساليب الكمية: تستخدم في عملية الرقابة العديد من الأساليب الكمية، وخاصة بعد انتشار استخدام الكمبيوتر في المؤسسات خلال العقدين الأخيرين ونذكر منها:

1-2 الرقابة من خلال النسب المالية:³

توجد العديد من النسب المالية التي يمكن استخدامها في قياس وتقييم أداء المؤسسة، والتعرف على نقاط القوة والضعف فيها، وتفيد في المقارنة بين الأداء الحالي للمؤسسة وأدائها في الماضي، كما تستخدم في المقارنة بين أداء المؤسسة ومؤسسات أخرى.

¹ علي عباس، مرجع سابق، ص 192.

² علي عباس، المرجع أعلاه، ص 192.

³ علي شريف وآخرون، مرجع سابق، ص 301-302.

والنسب المالية ما هي إلا حاصل قسمة رقمين من أرقام الميزانية العمومية أو قائمة الدخل، ويمكن تقسيمها إلى أربعة مجموعات كما يتضح من الجدول الموالي والذي يوضح طريقة حساب كلا منها والهدف منها أيضا، حيث تشير نسب السيولة إلى قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات الجارية اتجاه الغير، أما نسب الرفع المالي فهي تفحص مدى اعتماد المؤسسة على أموال الغير في تمويل أصولها، وقدرتها على سداد فوائد القروض، في حين تقيس نسب النشاط قدرة المؤسسة على تشغيل أصولها بكفاءة، وأخيرا تستخدم نسب الربحية في قياس قدرة المؤسسة على استخدام أصولها بكفاءة وفاعلية لتحقيق الأرباح.

الجدول رقم (1-3): النسب المالية التي يمكن استخدامها لغرض الرقابة التنظيمية.

الهدف	طريقة الحساب	النسبة
اختبار قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل	الأصول المتداولة/ الخصوم المتداولة	أولاً: نسب السيولة 1- نسبة التداول
تقييم مدى سيولة المؤسسة بصورة أكثر دقة بالنظر إلى كون المخزون أقل عناصر الأصول المتداولة سيولة.	الأصول المتداولة - المخزون/ الخصوم المتداولة	2- نسبة التداول السريعة
قياس مدى الاعتماد على الاقتراض في تمويل الأصول.	إجمالي الاقتراض/ إجمالي الأصول	ثانياً: نسب الرفع المالي 1- نسبة الاقتراض إلى الأصول
قياس إلى أي مدى يمكن أن تنخفض الأرباح قبل أن تفشل المؤسسة في سداد الفوائد.	الأرباح قبل الفوائد والضرائب/ الفوائد المستحقة	2- معدل تغطية الفوائد
قياس كفاءة المؤسسة في إدارة المخزون.	المبيعات/ المخزون	ثالثاً: نسب النشاط 1- معدل دوران المخزون
قياس كفاءة المؤسسة في إدارة أصولها.	المبيعات/ الأصول	2- معدل دوران الأصول
قياس معدلات الأرباح التي تحققها مختلف أنواع المنتجات	صافي الربح بعد الضريبة/ إجمالي المبيعات	رابعاً: نسب الربحية 1- هامش الربح على المبيعات
قياس كفاءة الأصول في توليد الأرباح	صافي الربح بعد الضريبة/ إجمالي الأصول	2- معدل العائد على الاستثمار

المرجع: علي شريف وآخرون، الإدارة المعاصرة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 303.

2-2 الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية: Budgetary control

وتمثل مزيجاً من تدفق المعلومات، الإجراءات والعمليات الإدارية، وفي نفس الوقت جزءاً من التخطيط قصير الأجل،¹ ونظاماً للرقابة على مختلف أوجه النشاط في المؤسسة، وكذا أداة من أدوات تحديد السلطة والمسؤولية.² وهي بذلك تمثل أداة هامة من أدوات الرقابة التنظيمية والتي ستناولها بالتفصيل في الفصل الثاني.

2-3 بطاقة الجرد الدائم: Perpetual Inventory Card

وتستخدم للرقابة على المخزون السلعي، ومن مزايا هذه البطاقة أنها تتيح معرفة عدد وحدات الصنف الموجود فعلاً في المخازن وبتاريخ معين، كما يمكن استخدامها للرقابة المفاجئة والدورية عن طريق مطابقة ما هو مدون بالبطاقة بما هو موجود فعلاً بالمخازن، كما تساعد على جرد بضاعة آخر المدة وتسعيرها.³ فنظام مراقبة المخزون الفعال يقدم العديد من المزايا للمؤسسة، نذكر منها:⁴

- تخفيض نفقات التخزين قدر الإمكان؛
- تخفيض احتمالات تعرض المخزون للتلف، أو السرقة، أو الانكماش و غيرها من الأخطار الأخرى؛
- منع تعرض الإنتاج أو الخدمة للتوقف بسبب نفاذ المخزون، وما يترتب على هذا التوقف من تكاليف إضافية على المؤسسة؛
- الاحتفاظ بمعلومات وبيانات مراقبة المخزون في المؤسسة لاستعمالها في مهام أخرى؛

2-4 قوائم المقبوضات والمدفوعات:

وهي قائمة تبين في قسم منها ما قبضته المؤسسة من نقود خلال فترة زمنية محددة ويسمى التدفق النقدي الداخِل وفي القسم الأخر جميع ما صرفته خلال الفترة نفسها ويسمى التدفق النقدي الخارج، وعند طرح التدفق الداخِل من الخارج للفترة نفسها يكون صافي التدفق النقدي، وقد يكون سالبا أو موجبا، حيث تستخدم هذه القائمة لغايات كثيرة منها الرقابة على حركة الصندوق إما بشكل دوري أو مفاجئ، وتتم عملية الرقابة من خلالها كما يلي:

¹ عبد الناصر نور، مؤيد الفضل، العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل والمنظمة، دراسة محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة العامة الصناعية العراقية والأردنية، مجلة دراسات، صادرة عن عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، الأردن، 2002، ص 372-388.

² علي شريف، محمد سلطان، المدخل المعاصر في مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 367.

³ زياد محمد عبد، مرجع سابق، ص 194.

⁴ أبو بكر مصطفى بعبرة، مرجع سابق، ص 56.

يحدد رصيد النقدية في الصندوق في بداية الفترة، ثم يضاف صافي التدفق النقدي لهذا الرصيد إن كان موجبا أو يطرح منه إن كان سالبا، فيكون الجواب هو ما يجب أن يكون عليه الرصيد في نهاية الفترة، ثم يقارن الجواب بالمبلغ الموجود فعلا بالصندوق، فإن تطابعا دل ذلك على صحة الوضع، وإلا فالفرق يعتبر انحرافا يجب البحث عن سببه وتحديدته ومن ثم اتخاذ الإجراء المناسب.¹

3- الأساليب الشبكية: ونذكر منها:

3-1 تقنية بيرت (PERT):²

تمثل أداة من أدوات تخطيط ومراقبة الإنتاج، تساعد المدراء على تقدير الوقت اللازم لإتمام المشروع وعلى معرفة أنشطة الاختناقات (Bottleneck Activities) في المشروع، وبالتالي يستطيع المدير أن يخصص موارد إضافية لهذه الأنشطة ويزيد من متابعته لها خلال المراحل المختلفة لتقدم المشروع، كما تتيح فرصة متابعة التقدم وإظهار أي عطل في هذه الأنشطة والتي قد يترتب عليها تأخير تاريخ إتمام المشروع.

وتعتبر بمثابة أداة رياضية تساهم في عملية التخطيط، جدولة، رقابة ومتابعة المشاريع التي تعبر عنها بشبكة من الأعمال، والتي تميز بين الأنشطة الحساسة وغير الحساسة، وتساعد في عملية احتساب الأزمنة المتوقعة والفائضة وكذا تحديد الموارد لكل نشاط، فهي إذن تقنية من التقنيات الهامة لتحقيق التسيير العقلاني للموارد المتاحة لدى المؤسسة.

وبذلك يمكن القول أن شبكة PERT هي عبارة عن مزيج من الأنشطة والأحداث، ترسم في تتابع منطقي طبقا لقواعد معينة، والمنطق الأساسي المتبع في رسم الشبكة هو القدرة على تقسيم أو تجزئة المشروع بأكمله إلى عدد من الأنشطة المستقلة، وبالتالي الأحداث ثم تحديد خط التتابع.

3-2 تحليل نقطة التعادل:³ Breakeven Analysis

يعتبر تحليل التعادل الأداة الرئيسية الهامة التي يستخدمها المديرون في تخطيط الأرباح عند مستويات مختلفة من النشاط في المؤسسة، فهو يساعدهم على فهم العلاقات المتشابكة بين التكلفة، الحجم والربح، ودراستها وتحليلها وبيان آثار الربحية التي تنتجها التغيرات في العناصر الخمسة الآتية:

- التغيرات في أسعار بيع المنتجات؛

- التغيرات في حجم أو مستوى النشاط؛

¹ زياد محمد عبد، مرجع سابق، ص 193.

² غراب رزقة، تطبيق تقنية "PERT" على العملية الإنتاجية بوحدة المدخرات التابعة للمؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيميائية بسطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 8، 2008، ص 107-139.

³ عبد الرزاق الساكني، علي اليوسف، الاتجاهات المعاصرة لتحليل العلاقة بين التكلفة وحجم الربح، -نقطة التعادل- مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد 30، 2012، ص 337-361.

- التغيرات في مستوى التكاليف الثابتة الإجمالية؛

- التغيرات في مستوى التكاليف المتغيرة للوحدة؛

- التغيرات في التشكيلة النسبية للمزيج السلعي للبضائع المباعة أو المنتجة؛

فالتغيرات في العوامل المذكورة أعلاه تؤثر على أرباح المؤسسة، وتحليل التعادل هو تجسيد لتحليل العلاقة المتشابكة للعناصر المذكورة، مما يساعد المدراء على فهم العلاقات المتداخلة بهدف اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بتخطيط الإنتاج، سياسات التسعير الواجب إتباعها، إستراتيجيات التسويق وفي تخطيط الأرباح.

ونظرا لفائدتها فإن هذا التحليل يعتبر بدون شك أفضل أداة لاكتشاف أسباب نقص أو زيادة الأرباح في المؤسسة، وكذلك أداة تقييم بدائل استغلال الطاقة الإنتاجية والبيعية المتاحة، بهدف اتخاذ القرارات السليمة التي تحقق أهدافها.

كما تعرف نقطة التعادل تحت مصطلح تحليل التعادل، وبأنها ذلك المستوى الذي يتساوى عنده الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية (ثابتة ومتغيرة) بحيث لا يكون ربح ولا خسارة، أي أن صافي الربح عند هذا المستوى مساويا للصفر، ويعد تحليل التعادل من الأدوات التحليلية في عملية التخطيط والرقابة، لا سيما أن محور التحليل هو فهم وتحليل العلاقة المتشابكة بين أسعار المنتجات وعناصر التكاليف، الحجم والربح، وهي عوامل تخضع لسيطرة الإدارة في مرحلة التخطيط، وعند دراسة وتقييم بدائل استغلال الطاقة الإنتاجية والبيعية المتاحة، وذلك بهدف اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف التنظيمية.

3-3 السياسات والإجراءات:

هي القواعد واللوائح التي تنص على السلوك المرغوب فيه، حيث يتم فيها تحديد كيفية صنع قرارات معينة والتعامل مع الموارد (اختيار العاملين، اختيار الموردين، تأمين الموارد) والتعامل مع المستهلك وغيرها،¹ فتنفيذ السياسات والإجراءات بالشكل المناسب يعمل حتما على ضبط سلوكيات الأفراد التنظيمية.

4-3 الملاحظة الشخصية: Personal Observation

بالرغم من تطور أساليب الرقابة إلا أنه لا يمكن تجاهل أهمية الرقابة عن طريق الملاحظة الشخصية، حيث تتم أثناء الإنتاج الفعلي للسلع والخدمات أي أثناء إنجاز العمل، فهي تكشف الأخطاء عند وقوعها وبالتالي يكون تصحيح الأخطاء أكثر فعالية، فالحاجة إلى استخدام أسلوب الملاحظة يتوقف على مستوى مهارة العاملين وكفاءتهم

¹حسين حريم، مرجع سابق، ص318.

في أداء عملهم، وعلى درجة مهارة المشرفين والمدراء وكذا على النظام السائد في إنجاز الأعمال،... إلخ،¹ كما يساعد الحوار الذي يدار في مواقع العمل على تصحيح الاتجاهات وتطوير أساليب التنفيذ، بل ورفع الروح المعنوية أيضا.²

5-3 التقارير الإدارية:

يمثل الأسلوب المطبق في جل المؤسسات باختلاف نوع نشاطها، ويعتبر وسيلة تهدف إلى إعطاء المعلومات اللازمة عن كيفية إجراء العمل ومدى كفاءة إنجازها، وهذا يسمح بمقارنة مستويات الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية للأداء المخطط، وتوجه التقارير بالدرجة الأولى إلى الجهة المسؤولة عن اتخاذ قرار تصحيح الانحراف واتخاذ الإجراءات اللازمة، لذلك قد تكون هذه التقارير دورية أي تعد بانتظام و تساعد في معالجة الانحرافات في وقتها، أو تكون نهائية أي بعد الانتهاء من إنجاز عمل أو مسؤولية معينة مما يساعد في التقييم النهائي لأي عمل.³ ومن أهم التقارير الإدارية في المؤسسة يوجد التقارير الدورية، تقارير سير الأعمال الإدارية، تقارير قياس كفاءة الموظفين، وكذا تقارير الفحص والمذكرات.⁴

6-3 المراجعة الداخلية: Internal Audit

تهدف إلى تقويم الأداء المحاسبي، المالي والتسييري للمؤسسة، حيث عرفت على أنها: " فحص وتقييم مدى ملائمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية الموضوعية من قبل المؤسسة، وذلك لتوجيه أنشطتها نحو تحقيق الأهداف المسطرة، وكذا مدى توافقها مع السياسات والمخطط المرسومة".⁵

وتقوم بوظيفة المراجعة الداخلية لجنة من المراجعين الداخليين بالمؤسسة، كما تقوم هذه الوظيفة بالعديد من الخدمات داخل المؤسسة سواء كانت وقائية، تقييمية إنشائية أو علاجية.

فالخدمات الوقائية تتمثل في مجموعة الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي للتأكد من وجود الكفاءة والحماية لأصول وممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس أو الإهمال، وكذا حماية السياسات الإدارية ضد الانحراف عند التطبيق أو تغييرها دون مبرر لذلك.

¹ أبو بكر مصطفى بعيرة، الرقابة الإدارية في المنظمات (مفاهيم أساسية)، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الدول العربية، العدد 273، ص27.

² ثابت عبد الرحمن إدريس وجمال الديك محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية (مفاهيم ونماذج تطبيقية)، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص424.

³ عبد الكريم أبو مصطفى، الإدارة و التنظيم (المفاهيم - الوظائف - العمليات)، مجموعة النيل العربية طباعة، نشر وتوزيع، مصر، 2001، ص251.

⁴ عبد الرحمان الصباح، مرجع سابق، ص 126.

⁵ Lawrence, B, Sawyer, La pratique de l'Audit Interne, Edition Publi-union, IFACI, Paris, France, 1996, p 5.

بينما تعمل الخدمات التقييمية على قياس وتفسير فاعلية نظم إجراءات الرقابة المطبقة في المؤسسة ومدى التماشي والتطابق مع السياسات الإدارية.

في حين تطمئن الخدمات الإنشائية الإدارة بوجودها وفعاليتها على السياسات والمعلومات المقدمة إليها، كما تقترح التعديلات والتحسينات على الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة.

أما الخدمات العلاجية فتتمثل في كل الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي، في مجال تصحيح أية أخطاء قد يكتشفها، أو التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته الخاصة بإصلاح أية أخطاء أو علاج أوجه القصور.¹

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2001، ص166.

خلاصة الفصل الأول:

بعد التطرق للأصول النظرية لموضوع الرقابة، يمكن القول بأن العملية الرقابية تعد من أهم الدعائم الأساسية في المؤسسة، إذ تمثل الواجهة العملية لمختلف الوظائف الإدارية الأخرى من تخطيط، تنظيم، تنسيق، توجيه واتخاذ القرارات، فكل قصور في ممارسة إحدى هذه الوظائف سيعوق تحقيقها للأهداف التنظيمية المنشودة، بحيث تعمل الرقابة على اكتشاف نواحي الخلل أو الإهمال فيها وتعمل على معالجتها حتى تتحقق الفعالية التنظيمية المرجوة، كما تمثل السبيل الوحيد الذي من خلاله يتم متابعة التنفيذ والتحقق من أن مختلف الأنشطة الإدارية تتم وفقاً للخطة الموضوعية، وأن القرارات يتم تنفيذها على الوجه السليم وكذلك بأن الأهداف المرغوبة في طريقها إلى التحقيق.

ونظراً للأهمية البالغة للرقابة في المؤسسة، ظهرت العديد من الرؤى والبدائل النظرية التي تناولت مقارنة الرقابة التنظيمية وفقاً لمتغيراتها، حيث ركزت النظريات الكلاسيكية على الرقابة الرسمية التي تحث على الالتزام الصارم بالقواعد والإجراءات والسياسات التنظيمية، فيما ركزت نظرية السلوك الإنساني على ضرورة إشباع الرغبات الإنسانية للأفراد وفتح قنوات الاتصال الرسمية وغير الرسمية، وذلك بإتباع أسلوب الرقابة المرنة في سبيل الرفع من الأداء التنظيمي، وأخيراً ظهر منهج النظرية الموقفية الذي يصر على أنه لا يوجد نظام رقابي عالمي صالح لجميع الوضعيات وأن اختيار أنظمة الرقابة يتوقف على العديد من العوامل الموقفية داخلية كانت أم خارجية.

ولتعدد التنظيمات المعاصرة وانتشارها، فإن تواجد نظام رقابي مناسب لقياس أداء وفعالية المؤسسة يعد بمثابة ضرورة حتمية، فعملية الرقابة هي عملية ديناميكية مستمرة تضمن إنجاز العمليات بصورة منتظمة وصحيحة، في الوقت المناسب، بالطريقة الصحيحة وعلى يد الأفراد المناسبين. لذلك تناولت الأطر النظرية السابقة العديد من مداخل أنواع، مستويات وأدوات الرقابة التنظيمية، إلا أن طريقة الاختيار بين استخدام إحداها أو توليفة منها تتوقف على عوامل تنظيمية شتى، منها مجال نشاط المؤسسة، إمكاناتها المادية والبشرية وخاصة منها الخبرات الرقابية المتوفرة لديها.

ومع ذلك، نجد جلها تتبع نفس المنهجية والخطوات العملية لتطبيقها من إشراف، متابعة وقياس للأداء المحقق بناءً على الأهداف، السياسات، البرامج والخطة الموضوعية، بقصد اكتشاف مواطن الضعف والانحرافات، وذلك لعلاجها، تقويمها وتفادي تكرارها مرة أخرى، مما يساهم في تحسين أداء المؤسسة، بقائها وتطورها.

الفصل الثاني

نظام تسيير الموازنات
التقديرية والاعتبارات
السلوكية في المؤسسة

تمهيد:

يعتبر نظام تسيير الموازنات التقديرية أحد الأدوات الرقابية الفعالة المستخدمة لمساعدة المؤسسة في ممارسة مختلف وظائفها، وكذا تحقيق أفضل استخدام ممكن لمواردها الاقتصادية المحدودة، حيث يعد نظاما متكاملا يزودها بكل المعلومات والتقارير التي تمكنها من تركيز الانتباه على تحقيق الأهداف التنظيمية، كما يعتبر أسلوبا من أساليب التغذية العكسية، يستخدم لرصد النتائج التنظيمية وتصحيح الانحرافات عن معايير الأداء المحددة مسبقا، مما يسمح بتحفيز، مراقبة ومكافأة الأفراد التنظيمية على تحقيقهم لأهدافهم المحددة.

ومع تزايد مستوى التعقيد بمحيط عمل المؤسسات، أصبح لزاما على الإدارة الحديثة التكيف مع التقلبات والتطورات المحيطة السريعة، وذلك لا يتسنى إلا من خلال الاستخدام الأمثل للطاقات البشرية المتوفرة لديها، من هذا المنطلق جاء علم السلوك التنظيمي والذي يهدف إلى ضبط وإدارة سلوكيات هؤلاء الأفراد داخل المؤسسة، وذلك لتلاءم مع الأهداف التنظيمية.

نتناول من خلال هذا الفصل نظام تسيير الموازنات التقديرية وكذا الاعتبارات السلوكية في المؤسسة، ومن أجل ذلك فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: مدخل لنظام تسيير الموازنات التقديرية، ونتطرق فيه إلى لمحة تاريخية، مفهوم وأهمية النظام.
- المبحث الثاني: مستلزمات، مراحل نظام تسيير الموازنات التقديرية وتقنيات التنبؤ في المؤسسة، وفيه نتناول مستلزمات وإجراءات التخطيط الفعال، مراحل عمليتي الإعداد والرقابة في النظام، أهمية وتقنيات نظام التنبؤ في المؤسسة، بالإضافة إلى مختلف أنواع الموازنات التقديرية المستخدمة في المؤسسة.
- المبحث الثالث: الاعتبارات السلوكية في المؤسسة، ونتطرق فيه إلى مفهوم السلوك التنظيمي، أهداف دراسة السلوك التنظيمي وكذا أهمية دراسة السلوك التنظيمي وفهمه.

المبحث الأول: مدخل لنظام تسيير الموازنات التقديرية في المؤسسة

باعتباره أحد أهم أنظمة الرقابة التنظيمية، يقوم نظام تسيير الموازنات التقديرية على عملية ترجمة الأهداف التنظيمية الكلية إلى أهداف وحدات، ومن ثم استخدامها كمعيار أو كأهداف للأداء، وبذلك تخدم الموازنات التقديرية الوظائف الإدارية الأخرى التي تقوم عليها العملية الإدارية في المؤسسة، وتعمل على تحقيق الأهداف المرسومة بشكل دقيق وفعال. من هذا المنطلق، جاء الهدف من هذا المبحث في إعطاء لمحة تاريخية عن الموازنة التقديرية ومناقشة مفهومها وخصائصها التي تتميز بها، ومن ثم إعطاء صور وافية عن مختلف الأدوار التي تلعبها.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن الموازنة التقديرية ومراحل تطورها

تطلق على الموازنة التقديرية أيضا تسمية الموازنة التخطيطية والموازنة الرقابية، فكلمة تقديرية تشير إلى أنها متوقعة ولم تحدث بعد، كما أن تسمية تخطيطية تشير إلى أن الموازنة تحتوي على بيانات عن الخطة التي تعتمدها المؤسسة، أما رقابية فيقصد بها أن بيانات الموازنة تستخدم في رقابة وقياس الأداء الفعلي. ولا يقتصر إتباع أسلوب الموازنة التقديرية على أنشطة معينة بل يمتد إلى كل فرع وقطاع مهما كان نشاطه، وذلك من خلال وضع تقديرات للظروف المتوقعة في المستقبل لتحقيق الهدف بأقل تكلفة ممكنة.¹

لغويا تعني كلمة موازنة التوازن بين شيئين، فالإنسان يوازن بين ما ينفقه وبين ما يمكن الحصول عليه، فالموازنات التقديرية رغم تطورها بمفهومها الحديث إلا أنها كانت مطبقة منذ أقدم الأزمان،² بحيث كانت تستخدم معظم الحضارات القديمة أسلوب تخزين المحاصيل في فترات الرخاء لتستهلكها في وقت الشدة، وما ورد في سورة سيدنا يوسف - عليه السلام - لخير دليل على ذلك.³

أما المملكة المتحدة فعرفت نظام الرقابة على المصروفات، وذلك عن طريق إعداد الموازنات التقديرية منذ مائتي عام تقريبا، والتزمت به وقامت بتطبيقه أجهزة الحكم المختلفة، حينما رأت أنه من الضروري أن تتلاءم إيرادات المملكة مع مصروفاتها، كما يدل التاريخ الحديث على أن مصر عرفت نظام تسيير الموازنات التقديرية، وذلك حينما اختلف مجلس الشورى الذي تم تأسيسه في عصر الخديوي إسماعيل مع مجلس النظام حول أحقية المجلس في مراقبة مالية الدولة، غير أنه في أول مراحل استخدام الموازنات التقديرية كانت هذه الموازنات عبارة عن كشوف تقديرية لما هو

¹ رجاء رشيد عبد الستار، تحليل الانحرافات باعتماد الموازنات التخطيطية كأساس لتقوم الأداء - بحث تطبيقي عن شركة بغداد للمشروبات الغازية -، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجزائر، العدد 63، 2007، ص 207-223.

² ماهر موسى درغام، إبراهيم محمد الشيخ عيد، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة من وجهة نظر القائمين على إعداد وتنفيذ الموازنات، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، الأردن، المجلد 11، العدد 2، 2008، ص 4.

³ حمدي شحادة زعرب، وائل محمد خلف الله، واقع إعداد الموازنات التخطيطية وتنفيذها في الشركات الصناعية في قطاع غزة -دراسة ميدانية-، مجلة جامعة الأزهر بغزة، فلسطين، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 10، العدد 2-A، 2008، ص 253-299.

مطلوب من موارد لتنفيذ خطة إنتاجية معينة، وكانت تعد على أساس الخبرة السابقة والنتائج المحققة في الفترات الماضية فقط.

أما أدبيا، فيعد Degazeux أول من استخدم لفظ الموازنة التقديرية حيث أدرج عام 1825 في كتابه فصلا كاملا عن الموازنات التقديرية، وكانت كما وصفها عبارة عن جداول بالاحتياجات من الموارد مع توقيت هذه الاحتياجات.¹

كما أن التزاوج بين الإدارة العلمية، حساب التكلفة المعيارية وموازنة القطاع العام كان في سنة 1920، والذي أدى إلى تطور الموازنات التقديرية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية،² حيث ساعدت فلسفة الإدارة العلمية على التأكيد على أهمية المعلومة المفصلة كأساس لاتخاذ القرارات، والذي أدى إلى تطور كبير في تقنيات مراقبة التسيير وإعداد الموازنات التقديرية.³

ثم بدأ أسلوب الموازنات التقديرية بالتطور على مر السنين، وامتدت فكرتها إلى كافة أنشطة المؤسسة بغض النظر عن طبيعة عملها،⁴ ومنذ عام سنة 1952 إلى وقتنا هذا تناولت العديد من البحوث والدراسات موضوع الموازنات التقديرية ومدى تأثيرها على تحقيق الأهداف التنظيمية،⁵ وكمرحلة أخيرة من تطور نظام تسيير الموازنات التقديرية، فإن الاهتمام به أصبح لإعداد وإعطاء معلومات موثوقة لتشريع محاسبة المسؤولية، والسماح بتقييم صحيح للأداء وبالتالي تحفيزه، إذ أن تركيز ووظيفة الموازنات التقديرية تطورا بشكل كبير، وذلك لكونها أصبحت أكثر تعقيدا وبيئتها أكثر ديناميكية.⁶

ويمكن إيجاز المراحل التي مرت بها الموازنات التقديرية على النحو التالي:⁷

- المرحلة الأولى: كانت فيها الموازنة عبارة عن جداول لتجميع الموارد اللازمة لتنفيذ برنامج معين؛
- المرحلة الثانية: طورت فيها الموازنة وأصبحت تتضمن جدولا لبرمجة عملية التنفيذ؛
- المرحلة الثالثة: أصبحت فيها الموازنات التقديرية تستخدم مع التكاليف المعيارية؛

¹ عبد الحكيم مصطفى جودة، جمال عبد الرحمن أبو سردانه، تقييم نظام الموازنة التخطيطية في أمانة عمان الكبرى- دراسة ميدانية-، مجلة البصائر، جامعة البتراء الخاصة، الأردن، المجلد 13، العدد 2، 2010، ص 237-292.

² David Dugdale & Stephen Lyne , Budgeting Practice and Organisational Structure, CIMA Publishing, 1^{ère} edition , 2010, p6.

³ Kenneth Odour Adongo & Ambrose Jagongo, Budgetary Control as a Measure of Financial Performance of State Corporations in Kenya, International Journal of Accounting and Taxation, v1, n1, December 2013, pp38-57, p41.

⁴ حمدي شحادة زعرب، وائل محمد خلف الله، مرجع سابق، ص 256.

⁵ عبد الحكيم مصطفى جودة، جمال عبد الرحمن أبو سردانه، مرجع سابق، ص 239.

⁶ Kenneth Odour Adongo & Ambrose Jagongo, op-cit, p41.

⁷ مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر، التوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2002، ص 144.

- المرحلة الرابعة: حيث أصبحت فيها الموازنات التقديرية تستخدم كنظام أو أداة فعالة للتخطيط، الرقابة والتنسيق بين الأنشطة.

المطلب الثاني: مفهوم الموازنة التقديرية

عندما يتم التعبير عن المخطط أو الأهداف التنظيمية بشكل كمي (عدد، مستويات نقدية أو كمية... إلخ) فيعرف ما يسمى الموازنة (Budget)، ويرجع أصل المصطلح إلى الكلمة الفرنسية (Bougette) وتعني حقيبة، ففي المراحل الأولى لاستخدامها في الحكومة كانت تقدم في شكل كشوف داخل حقيبة جلدية.¹

يختلف مفهوم الموازنة باختلاف وجهات نظر المهتمين بها فالمحاسبون مثلاً ينظرون إليها من ناحية إعدادها وما يتعلق بذلك من أساليب فنية، في حين ينظر إليها المدراء من ناحية تنفيذها، أما علماء النفس والاجتماع فاهتموا بالنواحي السلوكية لها، وخصوصاً من ناحية مساهمتها وتأثيرها على سلوكيات مختلف الأطراف في المؤسسة.

ونظراً لاختلاف الكتاب واتجاهاتهم الفكرية والعلمية، هناك تعريفات متعددة للموازنة التقديرية، حيث يركز كل تعريف منها على دور معين أو دورين من أدوارها، وتدور غالبية هذه التعريفات حول دورها في التخطيط، التنسيق وكذا الرقابة، وذلك ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (2-1): مختلف التعريفات المتناولة لمفهوم الموازنة التقديرية والأدوار المستندة عليها.

الدور الذي تم تعريفها على أساسه	تعريف الموازنة التقديرية
ويلاحظ بأن جل هذه التعريفات ركزت على دور واحد للموازنة التقديرية وهو دورها كوسيلة للتخطيط المسبق للأهداف الموضوعية للأنشطة التنظيمية، أو كبيان للسياسة الإدارية المتبعة خلال فترة معينة، مترجمة في شكل مالي أو كمي وذلك بتحويل القرارات الإدارية أو الإستراتيجيات التنظيمية إلى خطط عملية ورقمية. كما يلاحظ بأنها ركزت على الدور التخطيطي للموازنات التقديرية على المستوى العملي أو التشغيلي دون المستويات التنظيمية الأخرى.	- يعرفها الدليل الفرنسي للمحاسبة بأنها: "أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة، ومختلف المسؤولين إلى برنامج عملي ورمزي". ² - يعرف معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بالجلترا الموازنة بأنها: "بيان مالي أو كمي أعدت وتمت الموافقة عليه قبلاً لفترة زمنية محددة، وذلك للسياسة التي سيتم تتبعها خلال نفس المدة، بغرض الوصول إلى هدف معين". ³ - عرفها أبو زيد ومرعي بأنها: "تعبير كمي للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة و التي توضح خطة التشغيل للمؤسسة، بما يحقق أهداف المؤسسة المالية". ⁴ - هي: "خطة عمل تفصيلية محددة مقدماً للأعمال المرغوب بتنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشداً لهم في تصرفاتهم". ⁵ - "خطة مالية تحدد مقدماً الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة المختلفة ولتحقيق الأهداف المطلوبة خلال فترة زمنية قادمة". ⁶

¹ بن زعيط وهيبه، مواي بحرية، الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار، ملتقى حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 15/14 أبريل 2009، ص 03.

² Claude Alazard & Sabine Sépari, contrôle de gestion, Edition Dunod, Paris, France, 1996, p275

³ Periasamy, P, A text book of financial, cost and management accounting, Himalaya publishing house, 2010, India, p561 .

⁴ كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحفي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 87.

⁵ مصطفى يوسف كافي وآخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 218 .

⁶ إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 195.

<p>يركز هذان التعريفان على دور الموازنة التقديرية في ترجمة أهداف الأقسام المختلفة للمؤسسة إلى خطة عملية، وكذا دورها في التنسيق بين مختلف أهداف هذه الأقسام، بالإضافة إلى العمل على متابعة تطبيقها.</p>	<p>- "تعبير كمي لخطة عمل ووسيلة للتنسيق والتطبيق تتلخص بموجها أهداف الأقسام المختلفة في المؤسسة".¹</p> <p>- "تعبير كمي لخطة الأعمال وتساعد على تحقيق التنسيق والرقابة".²</p>
<p>يبين هذا التعريف الأدوار المختلفة للموازنة والذي على عكس ما سبقه من التعاريف التي ارتكزت على دور واحد أو دورين للموازنة، فإن هذا التعريف شمل معظم الأغراض من إعداد الموازنة التقديرية، بمختلف أنواعها والمتمثلة في التخطيط والتركيز على الأهداف التنظيمية خلال فترة معينة من الزمن، وكذا التنسيق بين مختلف الأنشطة لتخصيص الموارد اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، ومن ثم إدارة تلك الأهداف من خلال الرقابة عليها، بينما تجاهل الدور التحفيزي للموازنات التقديرية.</p>	<p>-تمثل: "بيان كمي لفترة محددة من الزمن والتي تضم الإيرادات المخططة المصاريف، الأصول، الاحتياجات والتدفقات النقدية، التي توفر التركيز للمنظمة وتساعد على تناسق الأنشطة، تخصيص الموارد، إدارة الأنشطة وتسهيل الرقابة عليها".³</p>

المصدر: من إعداد الباحثة

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تقديم تعريف شامل للموازنة التقديرية، والقول بأنها عبارة عن: "ترجمة اقتصادية لقرارات واستراتيجيات المؤسسة في شكل خطة عمل تفصيلية خلال فترة قادمة، ووسيلة للاتصال والتنسيق بين مختلف أهداف الأنشطة المختلفة بها، ومن ثم المتابعة والرقابة على تنفيذها، وذلك من خلال توفير التحفيز اللازم لأفرادها، بهدف الوصول إلى تحقيق الأهداف التنظيمية بكل كفاءة وفعالية".

كما يمكن من خلال كل مما سبق، استخلاص وجمع السمات والخصائص الآتية والتي تميز الموازنة التقديرية:

- الموازنة هي أرقام تقديرية مستقبلية للأهداف التنظيمية خلال فترة زمنية معينة؛
- تمثل الموازنة التقديرية ترجمة لقرارات واستراتيجيات المؤسسة في شكل خطط عملية على نحو كمي أو مالي، ومن ثم الرقابة على تنفيذها؛
- الموازنات التقديرية لا تقتصر على كونها أداة تخطيطية، بل كونها وسيلة للرقابة والتنسيق، وأداة من أدوات الاتصال و التحفيز؛
- الموازنات التقديرية وسيلة تقوم من خلالها المستويات التشغيلية والإدارية بالمؤسسة بالنظر إلى المستقبل والتخطيط له؛

¹ Charles Horngren, Cost Accounting Managerial Emphasis, 5th edition, Englewood Cliffs, Prentice Hall, 2000, p 133.

² فركوس محمد، الموازنات التقديرية، أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 4

³ Kazem Olabode Faleti et al., Budgetary and management control system for improved efficiency in public sector, the implications of » Babariga-Style » budgeting approach, Scholarty journal of business administration, v 4, n2, February 2014 pp44-52.

- الموازنات التقديرية أداة من أدوات التخطيط والرقابة بالمؤسسة، وليست أداة تقليدية لتقدير ومراقبة حجم الإنفاق والإيراد فقط؛
- تزود عملية إعداد الموازنة التقديرية بالتركيز للمؤسسة نحو تحقيق أهدافها التنظيمية؛
- الموازنة التقديرية وسيلة لتحديد مراكز المسؤولية في المؤسسة، بحيث يلتزم كل الأطراف ذات الصلة بتحقيق أهدافهم الموضوعية والمحددة فيها؛

المطلب الثالث: أهمية نظام تسيير الموازنات التقديرية للمؤسسة

لا يزال يمثل نظام تسيير الموازنات التقديرية الأداة الأكثر استخداما لمراقبة التسيير في المؤسسات.¹ وركز الباحثون السابقون على دور وحيد للنظام والمتمثل في كونه أداة لتقييم الأداء،² ولكن في الواقع فإن أهمية الموازنات إلى جانب قيامها بهذا الدور الرقابي في تقييم الأداء وتصحيحه، فإنها تقوم بأدوار عديدة أخرى كالتخطيط، اتخاذ القرارات الاتصال، التنسيق وكذا التأثير على سلوك الموظفين وتخفيفهم.

بالتالي يقدم نظام تسيير الموازنات التقديرية مزايا وفوائد عديدة للمؤسسات بغض النظر عن حجمها أو طبيعتها ويمكن القول بأن أهمية هذه الأداة الإدارية تكمن في قدرتها على القيام بالوظائف الإدارية التالية:

1- وسيلة للتقدير والتخطيط: A means for forecasting and planning

تعتبر الموازنات التقديرية من الأدوات الأساسية للتخطيط في المؤسسات الاقتصادية الهادفة وغير الهادفة للربح³ سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص، ومن أهم الأساليب للتخطيط المالي المستخدمة في معظم الحكومات في دول العالم، وذلك حتى تتمكن هذه المؤسسات من ضبط العمليات المختلفة بداخلها.⁴ فاعتماد نظام تسيير الموازنات التقديرية يجبر الإدارة على التفكير المسبق، كما يتطلب من كافة الأنشطة التخطيط لتحقيق أهدافها، مما يساعد على خلق إطار رسمي منتظم للتخطيط، وذلك بتحديد توقيت محدد وموحد لكل خطوة من خطوات أنشطة المؤسسة، ومن ناحية أخرى فإن التخطيط الاستراتيجي يتأثر غالبا إما مباشرة بمعلومات الموازنة التقديرية، أو بطريقة

¹ Katarzyna Cieslak, Thomas Kalling, Reasons behind contemporary use of budgets, paper for NEF conference in Bergen, 9-11 august, 2007, p3.

² Hansen, Stephen, C & Van der Stede, Wim, A, Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis, Management Accounting Research, v15, n4, 2004, pp415-439.

³ عبد المنعم صالح مصطفى الحمود، واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في المؤسسات غير الهادفة للربح في الأردن، المؤتمر العلمي الرابع حول إستراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فلادلفيا، الأردن، 15-16/03/2005، ص5.

⁴ ماهر موسى درغام، مرجع سابق، ص6.

غير مباشرة من خلال كونه ناتجا عن التعامل بنظام تسيير الموازنات التقديرية،¹ كما تشجع الموازنات التقديرية المديرين على التفكير والتخطيط للمستقبل بدلا من الاهتمام بالأمر المستجدة اليومية ومتابعتها وإيجاد الحلول لها.²

توفر الموازنات البيانات عن احتياجات المؤسسة المختلفة للفترات المستقبلية من عتاد، أدوات أو احتياجات مالية تأمين الطاقة اللازمة للإنتاج،... إلخ،³ حيث تمثل الموازنة التخطيط التكتيكي أو قصير الأجل المفصل لكافة وظائف، أنشطة وأقسام المؤسسة، وبالتالي فإن إعداد الموازنة التقديرية هو بمثابة تحويل الخطة طويلة الأجل إلى إجراءات تنفيذية، وتضمن التنبؤات التي تعكس النتائج المسبقة لمختلف الخطط التي سيتم العمل بها،⁴ كما تساعد الموازنة التقديرية على التنبؤ بالمشاكل قبل حدوثها وكذا بالأحداث الاقتصادية المستقبلية، فعند إعداد الموازنات التقديرية كخطط رسمية توفر للمدراء دراسة أنشطتهم التشغيلية والمالية، تحليلها ومراجعتها، وذلك لتحديد معوقات قد تقف حائلا أمامهم في تنفيذ خططهم وتحقيق أهدافهم، وبالتالي فإن وضع خطة على صورة الموازنة قد يكشف المشاكل وكذا دراسة أسباب تلك المشاكل، ومحاولة التغلب عليها قبل وقوعها.⁵

2 - قناة للتنسيق والاتصال: A channel of communication and coordination

يعمل نظام تسيير الموازنات التقديرية على زيادة كفاءة التنسيق وتطوير فعالية نظام الاتصال، حيث أن المؤسسة تتكون من أنظمة فرعية كل منها يتأثر ويؤثر في الآخر، وكل منها له أهدافه وخططه الخاصة به، فيأتي دور الموازنة في التنسيق والتوفيق بين تلك الأنشطة المختلفة وتقليص الاختلافات بينها،⁶ وبالشكل الذي يمكن من تحقيق أهدافهم الفرعية من جهة ومن جهة أخرى تؤدي إلى تحقيق هدف التنظيم ككل.

بالإضافة إلى أن تنفيذ الموازنة التقديرية يتطلب رفع تقارير دورية إلى الإدارة العليا ولهذا فهي أداة اتصال ذي اتجاهين، توصل أهداف الإدارة العليا للمستويات الدنيا، كما توصل الظروف الواقعية للأقسام ومدى قدرتها على تحقيق الأهداف للإدارة العليا، ويشمل تبليغ مديري الأقسام بأدائهم الفعلي، وانحرافاتهم عن طريق تقارير الأداء في نهاية كل فترة، وكذلك توصيل أسباب الانحرافات ومن هو المسؤول عنها ومدى قابلية الانحراف للرقابة.⁷

¹ أمين السيد لطفي، التخطيط والرقابة باستخدام الموازنات والمحاكاة، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011/2010، ص 33.

² إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية - قضايا معاصرة-، ط1، إثناء للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 258.

³ حمدي شحدة زعرب، مرجع سابق، ص 257.

⁴ أمين السيد لطفي، مرجع سابق، ص 31.

⁵ حمدي شحدة زعرب، مرجع سابق، ص 258.

⁶ حمدي شحدة زعرب، المرجع أعلاه، ص 258.

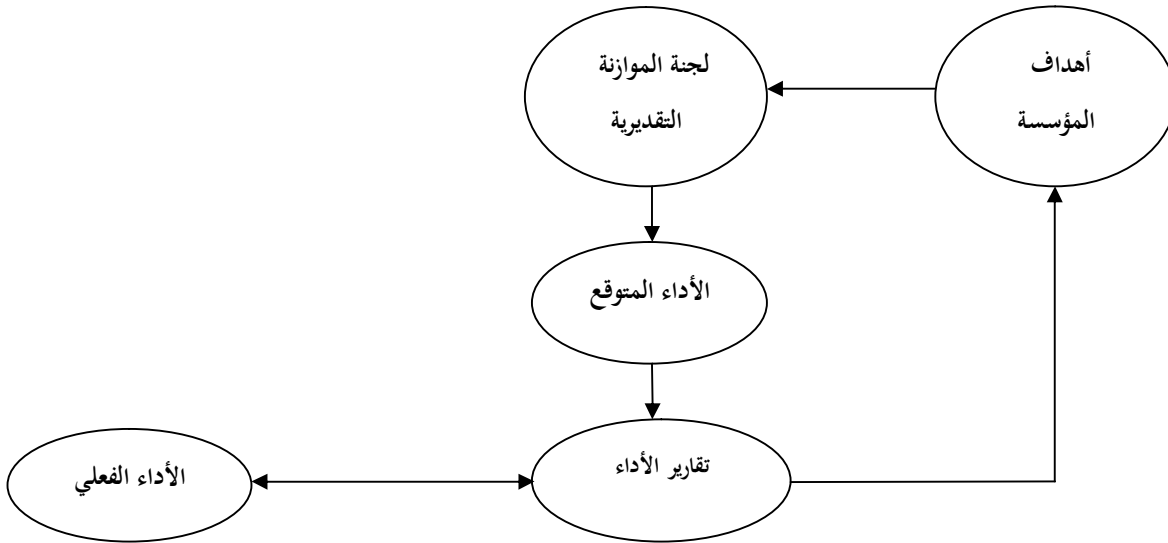
⁷ مجموعة خبراء، الأساليب الحديثة لتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، ط2، الشركة العربية للتسويق والتوريدات، مصر، 2013، ص 133-134.

3- وسيلة للرقابة : A means for controle

إن نظام تسيير الموازنات التقديرية بما يتضمنه من خطط تمثل معايير للأداء، ومن ثم يمكن الارتكاز عليها في الحكم واكتشاف الفروقات والانحرافات، سواء المرغوب فيها أو غير المرغوب فيها، وبذلك تصبح أداة للرقابة والمساءلة المحاسبية، من خلال مقارنة معايير الموازنة بفعليات التنفيذ، للتحقق من أن ما تم تنفيذه عموماً كان يجب تنفيذه وطبقاً لما جاء في الموازنات التقديرية من معايير للأداء،¹ وبذلك تعتبر الموازنة نظاماً متكاملًا وشاملاً لتقييم الأداء خاصة وأنها تشمل مقاييس كمية وقيمة.² كما تجدر الإشارة إلى أنه من المهم استخدام ليس فقط المؤشرات أو المعايير المالية التي تشير إلى النتائج السابقة، ولكن أيضاً المؤشرات غير المالية التي تقود الأداء المستقبلي.³

ويمكن إيجاز الدور الرقابي للموازنة التقديرية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1) : عملية الرقابة باستخدام نظام تسيير الموازنات التقديرية



المصدر: من إعداد الباحثة

من خلال الشكل السابق يمكن القول بأن عملية الرقابة باستخدام نظام الموازنات التقديرية بشكل عام، وكأي نظام رقابي تتلخص في مراحل منتظمة ومستمرة، حيث تبدأ بتحديد الأهداف المخططة للمنظمة والمترجمة وفق الاستراتيجيات المتبعة، أي تحديد الأداء المتوقع والذي يكون على عاتق لجنة الموازنة التقديرية، ومن ثم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المتوقع والذي ينتج تقارير الأداء، ومن خلال التغذية العكسية يتم توضيح الانحرافات المسجلة. كما تساهم تقارير الأداء في تحسين الأداء الفعلي وأيضاً تعديل الأهداف المسطرة بما يتوافق والنتائج التنظيمية المحققة، أي أن الموازنة التقديرية تتضمن القياس الدوري لأهداف المؤسسة، والعمل على تصحيح مسارات وخطط

¹ أمين السيد لطفي، مرجع سابق، ص33.

² حمدي شحدة زعرب، مرجع سابق، ص 259.

³ Anthony, R, N & Govindarajan, V , Management Control Systems, McGraw-Hill, New York, 2004, p 11.

المؤسسة بما يتماشى والنتائج الفعلية المحققة، وسوف يتم التطرق بشكل من التفصيل إلى المراحل التي يمر بها نظام تسيير الموازنات التقديرية بالمؤسسة وذلك على مستوى المبحث الثاني.

4- مصدر للمعلومات واتخاذ القرارات:

على أساس أن الموازنة التقديرية هي جزء من المخطط العام وهي تنفيذ لبرنامج عملي، بالتالي تساعد المسؤولين والإداريين في عملية صنع القرار على جميع المستويات الإدارية،¹ فمن خلال التخطيط لإعداد الموازنات التقديرية يمكن للمؤسسة اتخاذ القرارات حول كمية المخرجات التي يتم تحقيقها، وفي الوقت نفسه تكلفة المخرجات المخطط لها والتغيرات الموافقة،² فهذا النظام يفرض النظر إلى ما ستكون عليه نتائج المؤسسة من خلال الموارد التي ستستخدمها،³ كما يعمل على محاولة معالجة الأخطاء المرتبطة باتخاذ القرارات المرتكزة على قدرة البرامج على تحويل المدخلات إلى مخرجات و /أو استخدام المدخلات إلى النتائج،⁴ مما يجعله وسيلة فعالة لتدفق المعلومات من الإدارات الدنيا في المؤسسة إلى الإدارة العليا وذلك لمساعدتها في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة،⁵ كما يعمل على نقل توقعات الإدارة العليا إلى المستويات الدنيا.⁶

5- مصدر للتأثير على سلوكيات الأفراد التنظيمية وتحفيزهم:

من أهم أهداف الإدارة الحديثة على مستوى المؤسسات الاقتصادية أو الدولة، الاستخدام الأمثل للطاقات المادية والبشرية المتوفرة لديها، وتنمية أكبر قدر من الموارد تحقيقاً للأهداف المسطرة، ولهذا تعتبر عملية التوزيع والتخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية من أبرز اهتمامات الإدارة في المؤسسة، وحتى يتسنى تحقيق ذلك، لابد من قيامها بوظيفة التحفيز.

إذ يعتبر التحفيز عاملاً رئيساً في إنجاح نظام تسيير الموازنات التقديرية، فهو يشجع الأفراد التنظيمية على التعاون وبذل جهد أكبر لتحقيق الأهداف المسطرة،⁷ فبما أن الموازنات التقديرية تعتبر هدفاً لهم يسعون لتحقيقه، لما تشمله من معايير محددة وخطة مقدمة لما هو مطلوب منهم تحقيقه، يجب أن ترتبط بالمكافآت مثل العلاوة، وذلك عندما يتم تحقيق أهدافها أو تجاوزها.

¹ محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص13.

² David Cox & Michael Fordon, As accounting for AQA, 2nd edition, Osborne books limited, Uk, 2012, p363.

³ Michael, Wilhelmi & Brian, H, Kleiner, New Developments In Budgeting , Management Research News, v18, 3/4/5, 1995 pp78 – 87, p10.

⁴ Kazem Olabode Faleti et al., Op-Cit, p 46.

⁵ ماهر موسى درغام، ابراهيم محمد الشيخ عيد، مرجع سابق، ص7.

⁶ Rahmi Yucel & Mehmet Gunluk, Effects of budgetary control and justice perceptions on the relationship between budgetary participation and performance, Journal of global strategic management, v 1, n2, 2007, pp82, 94, p84.

⁷ بن زعيط وهيب، مواي بحرية، مرجع سابق، ص 03.

ولكن أيضا لتكون جزءا من التقنيات التحفيزية بالنسبة للأفراد التنظيمية فذلك يعتمد على عاملين: الأول يتعلق بكيفية إتمام عملية إعداد واعتماد تلك الموازنات، والثاني مرتبط بمدى كونها عادلة وقابلة للتحقيق.¹

وبذلك فقد تمثل الموازنة التقديرية عاملا إيجابيا أو سلبيا للتحفيز، فإذا ما اشتركت المستويات الإدارية الدنيا في إعداد الموازنة واقتنع المديرون المسؤولون عن التنفيذ بتوافق مصالحهم مع المصالح التنظيمية، أدى ذلك إلى تحقيقها وكان أثرها إيجابيا على التحفيز، أما إذا تم تجاهل المستويات الإدارية الدنيا المسؤولة عن التنفيذ في مرحلة الإعداد وفرضت من قبل الإدارة، فقد يؤدي ذلك لأثار سلبية على التحفيز، وحتى إلى تجاهل تنفيذ الموازنة التقديرية أو مقاومة تحقيق أهدافها.²

هذا بالإضافة إلى خصائص وأثار سلوكية أخرى إيجابية وكذا سلبية سيتم التطرق لها بالتفصيل في الفصل الثالث.

ومنه يمكن القول بأن نظام تسيير الموازنات التقديرية يمثل النظام الرسمي في المؤسسة الذي يعمل على تركيز الانتباه على تحقيق الأهداف التنظيمية، وهذا من خلال التحفيز، التقييم والمكافأة على تحقيقها، كما يهدف إلى تحفيز الأفراد التنظيمية لأداء ومواءمة سلوكياتهم مع الأهداف التنظيمية، بحيث يزود الإدارة بالمعلومات في شكل تقارير الأداء والتي تسمح لها من التقييم ومتابعة مسار تحقيق الأهداف التنظيمية.

بالإضافة إلى الوظائف الإدارية الأساسية السابقة الذكر التي تبرز من خلالها أهمية نظام تسيير الموازنات التقديرية بالنسبة للمؤسسة، فإن أهميته أيضا تكمن في كونه يحقق الأهداف الفرعية الآتية:

- مقابلة المتطلبات القانونية والتعاقدية، فغالبا ما يكون إعداد الموازنة التقديرية مطلبا قانونيا أو تعاقديا، فالمصالح والهيئات الحكومية وشركات القطاع العام لا بد وأن تعد الموازنة لأعمالها، وتقدمها للسلطات العليا لاعتمادها والتحقق من أن هذه الشركات وتلك المصالح والهيئات تسيير كما هو مخطط لها، كما تلزم بعض المؤسسات نفسها لفترة بإعداد الموازنة، وبشكل ما كأن تقتض المؤسسة من البنك وتتفق معه على موافاته بموازنتها الشاملة السنوية فضلا عن الموازنة الشهرية النقدية وذلك طوال فترة القرض.³

- تساعد الموازنات التقديرية على التخصيص الرشيد لموارد المؤسسة واستغلالها الاستغلال الأمثل،⁴ فعند استخدام الموازنة التقديرية تعلم الإدارة ما هي الوحدات التي يجب دعمها من حيث الموارد وما هي الوحدات التي ليست بحاجة

¹David Cox & Michael Fordon, Op-Cit, p364.

²مجموعة خبراء، مرجع سابق، ص 133-134.

³أمين السيد لطفى، مرجع سابق، ص 33.

⁴إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 259.

لذلك،¹ مما يساعدها في تحديد المشاكل والاختناقات الأساسية، وكذا تمكين المخططين من اعتماد صيغة نظامية لتجاوزها، حيث يمكن مثلا استخدام قائمة التدفقات النقدية التشغيلية في مجال تمويل الأنشطة القصيرة الأجل.²

- تساعد على توضيح سلطات ومسؤوليات المديرين المسؤولين عن تنفيذ الخطة، وبالتالي العمل على مراقبة المسؤوليات.

- تساعد الإدارة على استقرار نشاط المؤسسة خلال فترة الموازنة، وذلك عن طريق دراسة ومحاولة حل مشاكل التغيرات الدورية، والفصلية قبل حدوثها.³

- إمكانية مقارنة الأنشطة التشغيلية ومخرجاتها من النتائج المالية، وهذا يمكن المؤسسة من إجراء المقارنات مع المنافسين من حيث كفاءة العمليات التشغيلية.⁴

- نظام تسيير الموازنات التقديرية يمكن أن يولد قيمة مضافة، إذ يمثل المخطط الكمي للمؤسسة لتحقيق الميزة التنافسية.⁵

هذا وتجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن اعتبار الوظائف السابقة الذكر للموازنات التقديرية مستقلة تماما عن بعضها البعض، إذ أنها تتداخل فيما بينها، وحتى أنه يصعب الفصل بينها.

المبحث الثاني: مستلزمات، مراحل نظام تسيير الموازنات التقديرية وتقنيات التنبؤ في المؤسسة

يعد نظام تسيير الموازنات التقديرية نظاما متكاملا يزود المؤسسة بكل المعلومات والتقارير التي تمكنها من متابعة ومراقبة عملية السير باتجاه تحقيق أهدافها، وهذا لا يتسنى إلا بنجاح عملية تحديد الخطط أو الأهداف التنظيمية وكذا تحديد المسؤوليات لتحقيق هذه الأهداف وبالتالي تنفيذها، فأهمية وفعالية هذا النظام مرتبط بالإعداد الصحيح لتلك الأهداف مما يؤدي إلى التخطيط الإداري الناجع، والذي يوفر أفضل الأطر لتقييم الأداء ويعزز الاتصال والتنسيق بين مختلف أجزاء المؤسسة. من جهة أخرى، تقتضي عملية الإعداد الصحيحة وجود نظام للتنبؤ بالمبيعات المستقبلية الفعال للمؤسسة، وذلك بالاعتماد على جملة من الأساليب الكمية والكيفية بالإضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار عوامل عديدة مثل: السياسة العامة للمؤسسة، العوامل الداخلية والخارجية، الطاقة الإنتاجية، أسس تحديد الأسعار وغيرها من القيود المفروضة على المؤسسة.

¹ محمد تسيير، المحاسبة الإدارية، ط4، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2007، ص 176.

² خالد محمد نبي حمدان، الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي، ط1، دار البيانوي العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 342.

³ مجموعة خبراء، مرجع سابق، ص 140.

⁴ خالد محمد نبي حمدان، مرجع سابق، ص 342-343.

⁵ Herath, S, K & Indrani, M, W, Budgeting as a competitive advantage: evidence from Sri Lanka, journal of American academy of business, v 11, n 1, 2007, pp 79-91, p81.

المطلب الأول: مستلزمات وإجراءات التخطيط الفعال لنظام تسيير الموازنات التقديرية

العديد من المؤسسات تنظر للتخطيط برسمية عالية، والتخطيط الفعال لنظام تسيير الموازنات التقديرية يستلزم توفر الدليل الموازي، وكذا لجنة الموازنة التي تسهر على ضمان سلامة إجراءات التحضير وكذا الرقابة على مختلف الموازنات التقديرية التي تقوم بإعدادها، كما تتبع هذه المؤسسات إجراءات محددة ومنتظمة تسهل عملية التحضير السليم لهذا النظام.

1- متطلبات فعالية إعداد الموازنات التقديرية:¹

لتحقيق الفعالية المرجوة من الموازنات التقديرية يجب توفر المتطلبين الأساسيين التاليين:

- توفر التخطيط الاستراتيجي الذي يقوم به مجلس الإدارة في المؤسسة أو مالكيها، كما يجب أن يكون متوافقا مع القرارات التي يتخذها مسيروا المؤسسة، والمتعلقة بكيفية استخدام موارد المؤسسة لمحاولة تحقيق الأهداف التنظيمية فتحول الخطة الإستراتيجية إلى إجراءات عمل وإعداد الموازنة التقديرية يوفر الجهاز المثالي لتحويل المخططات إلى عبارات مالية.

- التخطيط للموازنات التقديرية لا يمكن أن يوضع عن عزلة، يعني أن وضعية المؤسسة ونوعية منتجاتها وقوة العمل... إلخ، يجب أن تؤخذ في الحسبان بالإضافة إلى خلفية الدولة، فمثلا إذا كان طالبو العمل قليلون، فإن ذلك يحتم على المؤسسة دفع رواتب أعلى من العادي، وبالتالي عليها إدراك عواقب ذلك، كما يجب عليها تحديد العوامل الأساسية قبل الإعداد، والتي يمكن أن تتضمن: نقص في المعروض من المواد الأولية، عدم توفر عمال مؤهلين، قيود حكومية، مبيعات محدودة ناتجة عن قلة الترويج للمبيعات، ندرة الطاقة، قلة المديرين التنفيذيين الأكفاء، قلة رؤوس الأموال، عدم كفاءة البحث حول تطوير منتجات جديدة، عدم الكفاءة الناتجة عن نقص المساحة... إلخ.

2- مستلزمات التخطيط الفعال لنظام تسيير الموازنات التقديرية:

لتحقيق الغرض المنشود من نظام تسيير الموازنات التقديرية وخاصة في المؤسسات الكبرى يجب توفر كل من الدليل الموازي ولجنة الموازنة.

¹ Periasamy, P, Op-Cit, p 566.

1-2 الدليل الموازي: A budget manuel

الذي يوفر مجموعة من المبادئ التوجيهية فيما يتعلق بمن يشارك في إعداد الموازنات التقديرية والرقابة عليها، وكذا كيف ستطبق الإجراءات اللازمة.

2-2 لجنة الموازنة: A budget commitee

تقوم في المؤسسات كبيرة الحجم لجنة الموازنة بتنظيم عملية التخطيط والرقابة على تنفيذ مختلف الموازنات التقديرية، وتضم هذه اللجنة ممثلين عن الوظائف أو الأنشطة الهامة في المؤسسة، ويرأسها المنسق الذي عمله هو التسيير والإشراف على أنشطة اللجنة،¹ حيث تسهر هذه اللجنة على القيام بالمهام التالية:

- وضع التعليمات اللازمة لإعداد مختلف الموازنات التقديرية؛

- إجراء التنسيق بين الإدارات أو الأقسام المختلفة وحل النزاعات الخاصة بتوزيع الموارد المتوفرة بين الإدارات؛

- مناقشة التقديرات التي تقدمها تلك الإدارات؛

- متابعة تنفيذ الموازنة التقديرية واستلام تقارير الأداء، و التي تعدها عادة الإدارة المالية؛

وبالتالي يعتبر دور لجنة الموازنة مهما للغاية، لأنه إذا أعطت هذه اللجنة اهتماما مناسباً لتقارير الأداء، فإن ذلك سيدفع بمسؤولي الأقسام والوحدات الإدارية إلى بذل الجهود المناسبة لتحقيق أرقام الموازنة، أما إذا لم تهتم بالموضوع فإن ذلك سوف يدفع بالمسؤولين عن الوحدات الإدارية إلى إهمال التمسك بأهداف الموازنات.

كما يحتاج العمل في لجنة الموازنة إلى معرفة إدارية ومعرفة محاسبية، فمن الناحية الإدارية يجب الإلمام بالإرشادات والتعليمات التي يتم الاتفاق عليها بين اللجنة والإدارة العليا، أما من الناحية المحاسبية فيجب الإلمام بأساليب التقدير اللازمة لإعداد الموازنة وفهم تقارير الأداء.²

أما في المؤسسات صغيرة الحجم، فنظام التخطيط لنظام تسيير الموازنات التقديرية يمكن أن يكون أكثر رسمية مع المالك أو المدير العام، والذي يعد الموازنة لكل وظائف المؤسسة.

¹ David Cox & Michael Fordon, Op-Cit, p366

² محمد تيسير، مرجع سابق، ص 189-190.

كما أنه بالإضافة إلى حجم المؤسسة فإن عملية التخطيط تبدأ قبل فترة، مما يعطي الوقت لتحضير مختلف الموازنات التقديرية، مراجعتها، ثم إعادة صياغتها، ثم إعادة مراجعتها مرة أخرى، قبل أن تتم الموافقة النهائية عليها وتقديمها للمديرين أو المالكين للمصادقة عليها.¹

3- إجراءات الإعداد الفعال لنظام تسيير الموازنات التقديرية:

يرى Wood and Sangester أنه عندما توضع الموازنات التقديرية فيجب أن ترسم هدفين رئيسيين وهما: التخطيط والرقابة،² فعند ما يتم تحضير الموازنة التقديرية في الظروف المناسبة، بدون شك تكون المؤسسة التي تستخدم أو تعتمد الموازنة التقديرية أفضل أداءً من مثيلاتها التي لا تقوم بذلك، كما أن استخدام الموازنة يعني أن المسيرين فيها بإمكانهم الإجابة على الأسئلة العامة التي تؤثر على سير العمل بالمؤسسة.³

إن إعداد الموازنات التقديرية هو أمر ضروري لتعزيز المؤسسة للتوقع بشكل مناسب على الطلب على منتجاتها أو خدماتها، وكذا الوسائل الضرورية لتلبية هذا الطلب، كما تترجم أولويات المؤسسة والوسائل المناسبة واللازمة لتحقيق هذه الأولويات، فبدونها من الصعب تخصيص الموارد النادرة نسبياً دون خطة الموازنة التقديرية.

وتمتد عادة إجراءات إعداد مختلف الموازنات التقديرية بالمؤسسة من 4 إلى 6 أشهر و يمكن تقسيمها إلى خمسة إجراءات، كما يلي:³

- تبليغ المديرية العامة بأهداف المخطط العملي وكذا بالمعلومات المتعلقة بالمحيط إلى مسؤولي المراكز؛
- يقوم كل مسير مركز مسؤولية بوضع مشروع موازنة أو موازنة أولية مؤقتة (pré-budget)؛
- تجمع مشاريع الموازنات التقديرية لفحص مدى انسجامها، ويقوم مسيري المراكز ولجنة الموازنة بمناقشة الأهداف والوسائل التي ينبغي تسخيرها؛
- وضع الموازنات التقديرية النهائية لكل مركز مسؤولية، ثم يتم تجميعها للوصول إلى الموازنة التقديرية العامة للمؤسسة؛
- متابعة تنفيذ الموازنات التقديرية و تعديلها تبعاً للتطورات أو التغيرات المحيطية والنتائج المحققة؛

¹ David Cox & Michael Fordon, Op-Cit, p366.

² Wood, F & Alan, S, Business Accounting , 9th edition, Prentice Hall, New York, USA, 2002, p575.

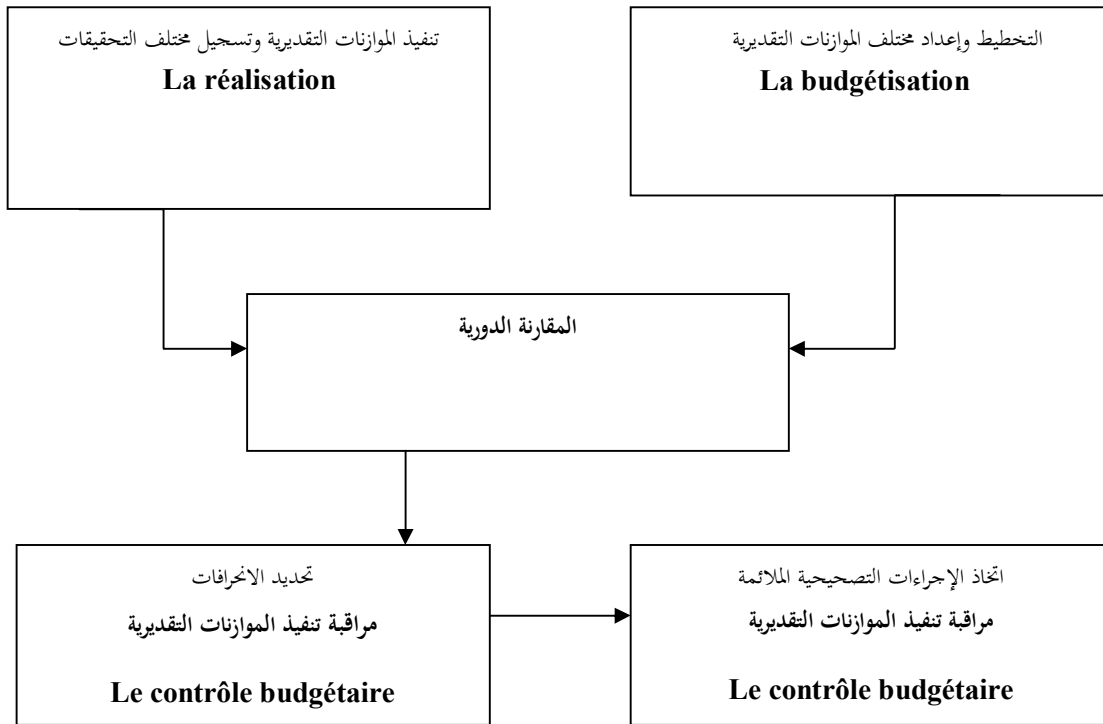
³ Armand Dayan, Op- Cit, p 810.

المطلب الثاني: مراحل عمليتي الإعداد والرقابة في نظام تسيير الموازنات التقديرية

يمر نظام تسيير الموازنات التقديرية في أي مؤسسة مهما كان نوع نشاطها بمرحلتين أساسيتين، حيث يتم في المرحلة الأولى التحضير، المراجعة، ومن ثم الاعتماد الرسمي لتوليفة الموازنات التقديرية المدرجة في المؤسسة، وتسمى بمرحلة إعداد الموازنات التقديرية (La Budgétisation)، بينما تتعلق المرحلة الثانية بمتابعة التنفيذ الفعلي لمختلف الموازنات التقديرية المعتمدة، التقرير على الأداء (بعد القيام بالمقارنة الدورية)، ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية، وتسمى هذه المرحلة بمراقبة تنفيذ الموازنات التقديرية (Le Contrôle budgétaire).

ويمكن تمثيل بصورة عامة مرحلتي نظام تسيير الموازنات التقديرية في الشكل التالي:

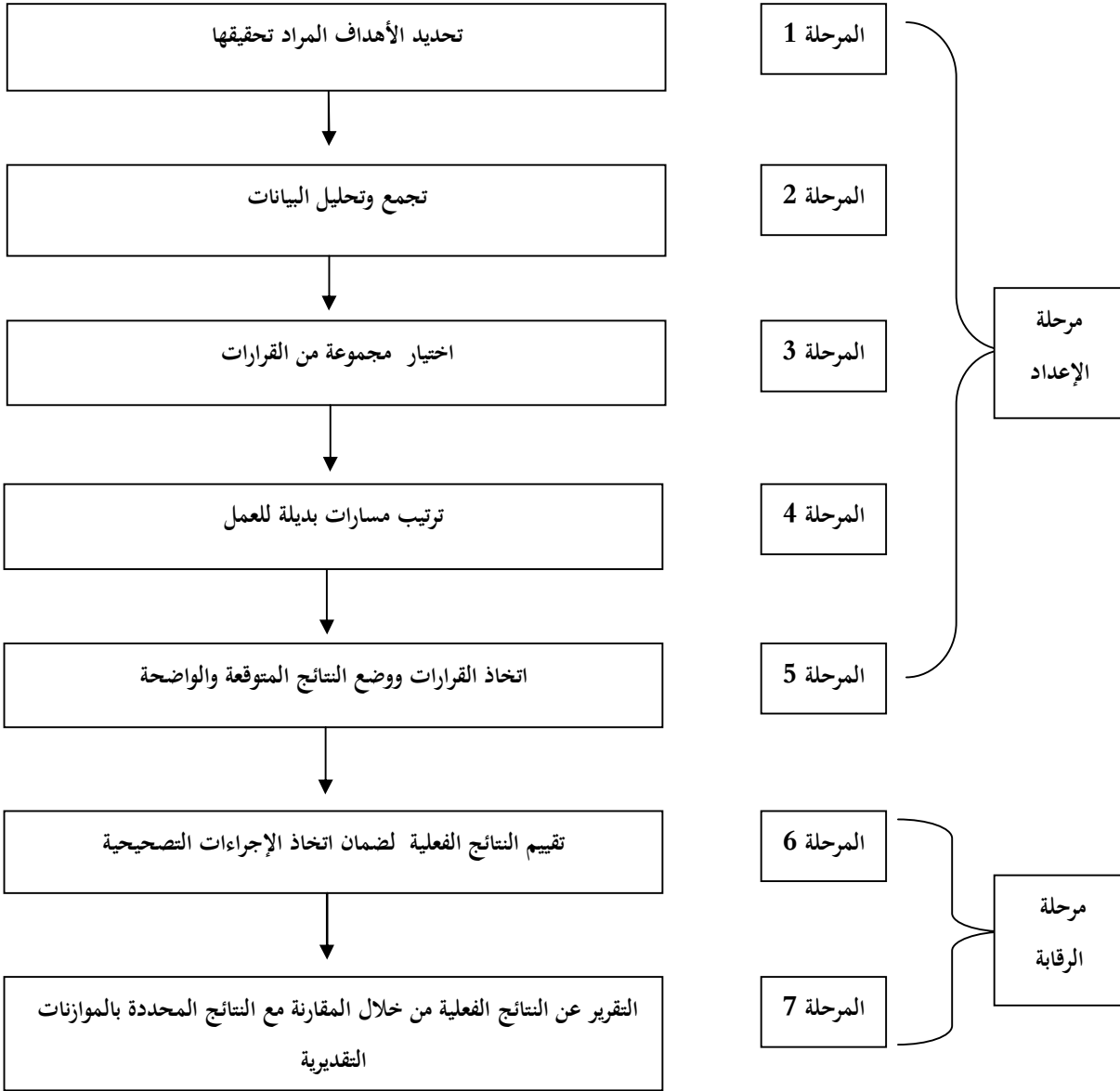
الشكل رقم (2-2): المراحل العامة لنظام تسيير الموازنات التقديرية في المؤسسة



Source : Claude Alazard & Sabine Sépari, contrôle de gestion, 5^{ème} édition, Edition Dunod, paris, France 2001, p 27.

كما هو موضح في الشكل أعلاه، يمر نظام تسيير الموازنات التقديرية بمرحلتين أساسيتين كما تم ذكره، وذلك قبل أن يتم اعتماد مختلف الموازنات التقديرية رسمياً بالمؤسسة، كما أن كل مرحلة تتجزأ إلى العديد من المراحل الفرعية والتي يمكن توضيحها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-3): المراحل التفصيلية لنظام تسيير الموازنات التقديرية



Source : Ogunjuboun, F,I, Costing and quantitative techniques, VI publishers, Nigeria, 2009, p168 (بتصرف) .

وفيما يلي تفصيل لمختلف المراحل التي تناولها الشكل السابق:

المرحلة 1- تحديد الأهداف المراد تحقيقها: فهذا الإجراء ضروري لكفاءة التقدير السليم للمال، الوقت ومختلف الوسائل التي سيتم استخدامها في المدى القصير وكذا المدى الطويل لتحقيق الأهداف الموضوعية.

المرحلة 2- تجمع وتحليل البيانات: فعند إعداد الموازنات التقديرية يجب تعبئة وحشد المسارات البديلة للعمل وذلك لتحقيق الأهداف الموضوعية، وهذا ما سيخلق مجالا من التحليل وتفسير البيانات المجمعة على مسارات بديلة للعمل، فمثلا لتطوير الموارد البشرية قد تلجئ المؤسسة للتدريب الداخلي بدلا من الخارجي، وذلك للتخفيض

في التكلفة وكذا المتابعة والإشراف الفعال، كما أن البيانات المجمعة عند التحليل يجب أن تقود إلى العديد من القرارات.

المرحلة 3- اختيار مجموعة من القرارات: بعد تحليل ومعالجة بدائل العمل وباستخدام البيانات المجمعة يجب التوصل إلى القرارات، وكذلك يجب اعتماد معايير لاتخاذ القرارات، وهذا بالتوافق مع الأهداف التي يجب تحقيقها. فمثلا لموازنة رأس المال يجب اتخاذ القرارات والتي تخص: صافي القيمة الحالية، أجل التسديد، معدل العائد الداخلي المعدل المحاسبي للعائد،...الخ.

المرحلة 4 - ترتيب المسارات البديلة للعمل: فالمسارات البديلة التنافسية للعمل يجب ترتيبها على أساس الأرباح التنافسية أو بالترتيب التفاضلي للمؤسسة حسب أهميتها، فقرارات إعداد الموازنات التقديرية يجب أن تركز على الترتيب المتخذ والذي يأخذ بالحسبان بأن الوسائل نادرة، وبالتالي لا يمكن أن تأخذ بالحسبان كل الأنشطة أو المشاريع المقترحة لتحقيق الأهداف التنظيمية.

المرحلة 5- اتخاذ القرارات ووضع النتائج المتوقعة والواضحة: حيث يتم في هذه المرحلة إعلام مسيري مراكز المسؤولية أو إبلاغهم بما هو متوقع منهم، فالموازنات المعتمدة من قبل الإدارة العليا يجب إيصالها إلى الأقسام أو الوحدات للتنفيذ.

المرحلة 6- تقييم النتائج الفعلية لضمان اتخاذ الإجراءات التصحيحية: هناك حاجة لفعالية المتابعة والإشراف على منفذي الموازنات التقديرية المعتمدة، وذلك لضمان بأن كل شيء يسير حسب الخطة الموضوعة، فبدون الرقابة لا يمكن للنتائج أن تتحقق في نهاية الفترة المحاسبية.

المرحلة 7- التقرير عن النتائج الفعلية: عند نهاية الفترة المحاسبية التي قد تكون شهر، سنة، ربع سنة، أسبوع أو حتى يوم، يجب قياس النتائج الفعلية والتقرير للجهة المخولة.¹

مما سبق يمكن إثبات بأن الموازنة التقديرية - كما تم ذكره من قبل - هي جزء لا يتجزأ من كُلي من عملي التخطيط وكذا الرقابة في كل مؤسسة.

¹ Ogunjuboun, F, I, Costing and quantitative techniques, VI publishers, Nigeria, 2009, p168 -170.

المطلب الثالث: أهمية وتقنيات نظام التنبؤ في المؤسسة

كان التنبؤ في الماضي عبارة عن مجرد تخمين بسيط لمستقبل المؤسسة، أما اليوم فقد أصبح من الوسائل الهامة والتي تمكنها من معرفة التغيرات المحيطية ومجاراتها، وتعتبر عملية التنبؤ حجر الزاوية في نظام إعداد كل الموازنات التقديرية حيث يكمن الغرض الرئيسي من التنبؤ في الحد من الشكوك، والقيام بأفضل تقديرات لما سيحدث في مستقبل المؤسسة.

1- أهمية نظام التنبؤ في المؤسسة:

التنبؤ (forecasting) هو محاولة من المؤسسة معرفة المستقبل بعين الماضي والحاضر، والتنبؤ ليس حساب دقيق للمستقبل بقدر ما هو تقدير مبني على أسس علمية وفنية، وبالتالي فهو أيضا يعد بمثابة نوع من التخمين الذي لا يرتبط بنظام مرتب أو مقاييس موضوعية تحدد صورة المستقبل، فالتنبؤ بذلك ليس مجرد إجراء مجموعة من الحسابات والتقديرات عن صورة المستقبل بمعزلة عن الخبرة، وإنما هو مزيج متكامل للعلم، الفن والحكم الشخصي المطلوب لدراسة ووضع الافتراضات التي يتم وضع التنبؤات على أساسها، خاصة وأن عملية التنبؤ هي مرشد رئيسي في سلوك الإدارات والأقسام في المؤسسة عند تخطيطها للمستقبل.¹

2- مراحل عملية التنبؤ: Forecasting system

لتصميم وتنفيذ نظام التنبؤ هناك ثمانية مراحل منهجية وأساسية على المؤسسة القيام بها، وهي كما يلي:²

- تحديد استخدامات التنبؤ أو ما الهدف المراد الحصول عليه؟
- اختيار المواد أو الكميات المراد التنبؤ بها؛
- تحديد الوقت المحدد للتنبؤ (يكون 30 يوما للمدى القصير، من شهر إلى سنة للمدى المتوسط، أكثر من سنة للمدى الطويل)؛
- اختيار نموذج أو نماذج التنبؤ؛
- جمع البيانات والمعلومات اللازمة لعملية التنبؤ؛
- اعتماد نموذج التنبؤ؛
- القيام بالتنبؤ؛
- تنفيذ النتائج؛

¹ بلقلم مصطفى وآخرون، دور التنبؤ بالمبيعات في صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة المؤسسة الجزائرية (ملبنة ريو) - الملتقى الدولي حول صنع القرار بالمؤسسة الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 14 - 15 أبريل 2009، ص 1-22.

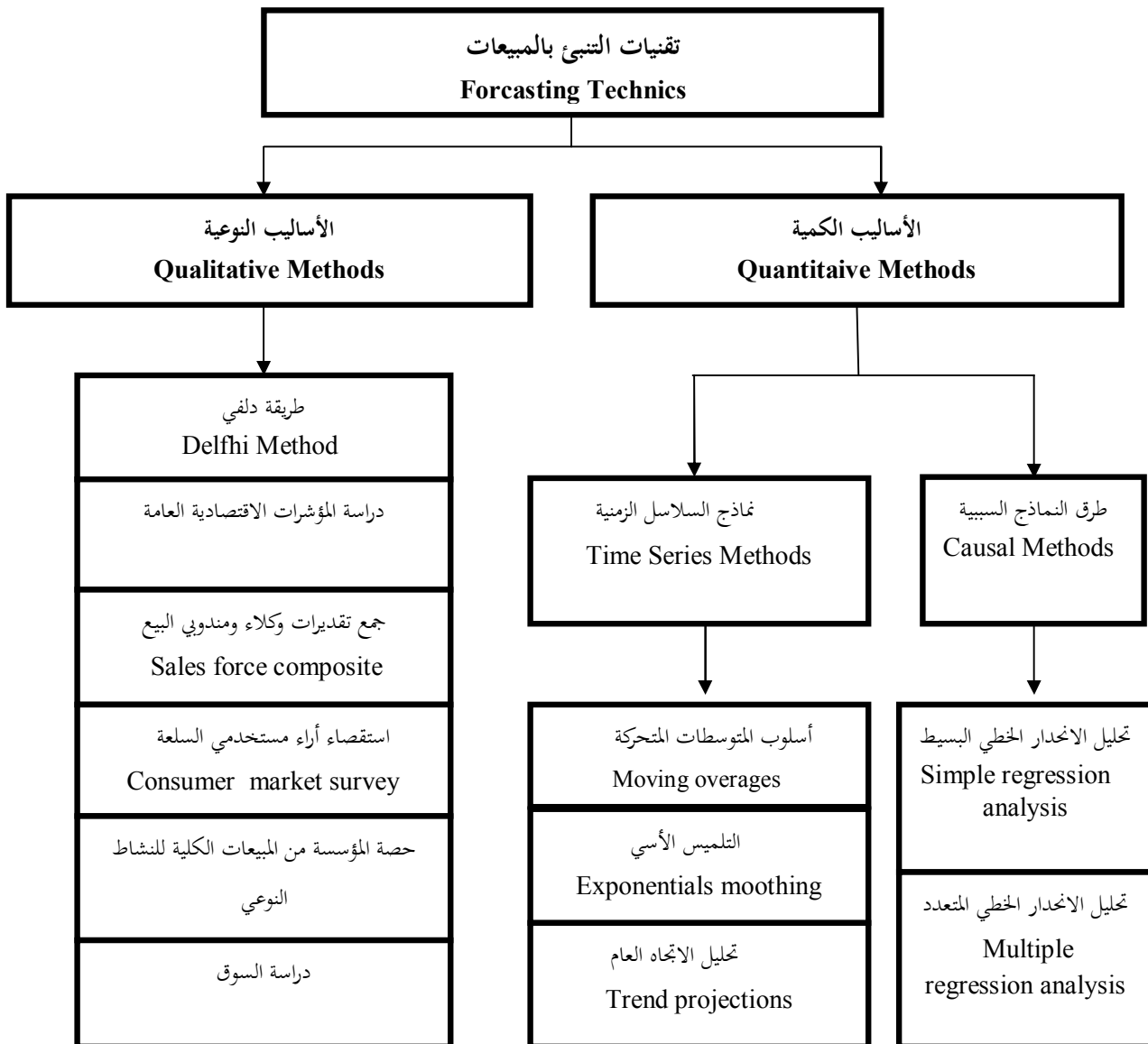
² Barry Render et al., Quantitative Analysis for Management, 11th edition, Prentice Hall, New Jersey, USA, 2012, p154.

3- تقنيات نظام التنبؤ بالمبيعات : Forecasting system technics

هناك عدة أساليب تستخدمها المؤسسة للوصول إلى تقديرات أقرب ما يكون لواقع المؤسسة خلال الفترة الزمنية اللاحقة، وذلك مع العلم أنه لا يوجد تقنية أو طريقة للتنبؤ أفضل من الأخرى فقد تجد مؤسسة ما بأن تقنية من التقنيات النوعية كأسلوب تحليل الانحدار مثلا فعال بالنسبة لها، في حين أخرى تستخدم عدة تقنيات نوعية، وتقوم أخرى بالجمع بين الأساليب أو التقنيات النوعية والكمية، وأين كانت الأداة المستخدمة فالتى تكون فعالة بالنسبة للمؤسسة هي التي يجب أن تستخدم.

ويعد التنبؤ بالمبيعات خطوة هامة في تخطيط المبيعات وتحديد الحصة السوقية للمؤسسة، وكذلك تحديد فعالية الأنشطة التنظيمية الأخرى من إنتاج، مشتريات، مالية...إلخ. وشهدت السنوات الماضية العديد من التطورات في مجال الطرق أو التقنيات التي تستخدم في إعداد تقديرات المبيعات، ويمكن توضيح أهم الأدوات الكمية والنوعية للتنبؤ بالمبيعات والمتناولة في الأدبيات السابقة، وذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-4): تقنيات التنبؤ بالمبيعات في المؤسسة الإنتاجية.



3-1 الأساليب النوعية أو الكيفية للتنبؤ:

تستخدم هذه الأساليب في عدد غير قليل من المؤسسات، لاسيما في ظروف تنبؤ المبيعات التي لا تكون فيها الأساليب الكمية فاعلة ومنها:

أولاً: طريقة دالفي

تعتمد هذه الطريقة على جمع آراء الخبراء داخل وخارج المؤسسة ممن لهم إلمام وخبرة كافية في التنبؤ، ويبدأ بالتعرف على الظروف الاقتصادية، السياسية والتكنولوجية التي تحدث في المستقبل وأثرها على المبيعات، ومن ثم إرسال استقصاءات إلى مجموعة من الخبراء فيقوم كل خبير بالإجابة على الاستقصاء، وبعدها تقوم المؤسسة بوضع الأجوبة على الاستقصاءات تحت تصرف الخبراء بدون ذكر أسماء أصحابها، وبعدها ترسل إليهم استقصاءات للإجابة عليها وهكذا حتى التوصل إلى الاتفاق على مستوى معين من التقديرات.¹

ثانياً: دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة

في هذه الحالة يتم دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة وتحليلها وتبيان أثرها على مبيعات المؤسسة في المدى القصير والمدى الطويل، ويعتمد الباحث على الإحصائيات والبيانات التي تنشرها عدة هيئات مثل الهيئة المكلفة بالتخطيط، كما أن الخطة العامة للدولة تفيده في توضيح سياسة الاستثمار، الاستهلاك والإدخار للدولة، ومعرفة هذه المؤشرات يساعد على كشف مدى تأثير مبيعات المؤسسة بها.²

ثالثاً: طريقة جمع تقديرات وكلاء و مندوبي البيع

تقوم هذه الطريقة على أساس رجال البيع، والذين عادة ما يكونون في وضع أفضل من غيرهم للتنبؤ بالمبيعات وذلك نظراً لاتصالهم المستمر والمباشر بالسوق، المستهلكين والعملاء، وكذا لعلمهم بالمتغيرات التي يمكن أن تكون ذات تأثير مباشر على المبيعات، ويتم تقدير المبيعات طبقاً لهذا الأسلوب وفقاً للخطوات التالية:

- يقوم رجال البيع في كل منطقة بإعداد تقرير عن الوحدات الممكن بيعها خلال الفترة القادمة، آخذين في الاعتبار المبيعات السابقة، ظروف المنافسة، طبيعة العملاء وغير ذلك من العوامل؛
- يرسل رجال البيع هذه التقديرات إلى مديري المبيعات، والذين يقومون بدورهم بمراجعة هذه التقديرات وتعديلها؛

¹ علي عبد الرضا الجياشي، إدارة المبيعات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص 163 .

² Hamini, A, Gestion budgétaire, prévision est model comptable, Edition Berti, Alger, 2001, p15.

- يتم تجميع التقديرات الخاصة بالمناطق البيعية في إدارة المبيعات بالمركز الرئيسي، حيث يقوم مدير المبيعات بمراجعتها وإعداد التقديرات النهائية للبيع؛¹

رابعاً: طريقة استقصاء آراء مستخدمي السلعة

يقوم هذا الأسلوب على استقصاء آراء مستخدمي السلعة وسؤال قطاع كبير من الأفراد عن آرائهم فيما يتعلق بالطلب على السلعة، و يكون الاستقصاء مباشراً أو غير مباشر، وقد يعتمد على المقابلات الشخصية أو الإجابة على قائمة استقصاء، كما يمكن أن يطلب من إدارة المبيعات إعداد تقديرات المبيعات بناءً على نتائج تلك الاستقصاءات. ويعاب على هذا الأسلوب في تقدير قيمة المبيعات ارتفاع تكاليفه وصعوبة إجراء الاستقصاء المناسب في كل الأحوال.²

خامساً: طريقة حصة المؤسسة من المبيعات الكلية للنشاط النوعي

في بعض الحالات يمكن تقدير مبيعات المؤسسة بنسبة نشاطها إلى النشاط المتوقع لكل مؤسسة مماثلة وتمثل الخطوة الأولى عند استخدام هذه الطريقة في إجراء تقدير للمبيعات الكلية للنشاط النوعي الذي تعمل فيه المؤسسة بناءً على الاتجاهات والمؤشرات التي تضعها عادة الوزارات المختصة، وتمثل الخطوة التالية في تقدير مبيعات المؤسسة على أساس حصة محدودة ومعروفة من المبيعات الكلية للنشاط النوعي، ويفضل استخدام هذه الطريقة عندما تقوم المؤسسة والمؤسسات المماثلة ببيع منتجات معينة، وكذا مُعلن عنها على مستوى الدولة.³

سادساً: طريقة دراسة السوق

تتم بإعداد نموذج مختصر للسكان على شكل عينة قد تتميز بكل العناصر الاجتماعية والاقتصادية وغيرها التي تريد المؤسسة معرفتها مثل: الثقافة العامة، المهن، الحالات العائلية، الأذواق، الدخل،... إلخ، ويتم استخلاص نتائج الاستقصاء الخاصة بهذه العينة في تقرير يبين اتجاه المستهلكين و ميلهم نحو منتج المؤسسة، كما يبين من يؤيدها ومن يعارضها.⁴

¹ علي رباعية، إدارة المبيعات، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص36-37.

² أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ الحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002 / 2003، ص 234.

³ محمد سامي راضي، وحدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 102.

⁴ إسماعيل عرابجي، اقتصاد المؤسسة، أهمية التنظيم- ديناميكية الهياكل، ط2، ENAP، الجزائر، 1996، ص 141.

3-2 الأساليب الكمية للتنبؤ:

تعتبر النماذج الإحصائية والرياضية أدق أسلوب للتنبؤ بالمبيعات المتوقعة، وتمثل أهم النماذج الكمية المستخدمة فيما يلي:

أولاً: نماذج السلاسل الزمنية

تحاول هذه النماذج التنبؤ بالمستقبل باستخدام البيانات التاريخية، وتقوم بافتراض أن ما سيحدث في المستقبل هو امتداد لما حدث في الماضي، بعبارة أخرى، هذه النماذج تنظر لما سيحدث خلال فترة زمنية لاحقة باستخدام بيانات سابقة للتنبؤ،¹ حيث تساهم في وضع شكل النموذج الذي يعبر عن هيكلية مختلف مكونات السلسلة الزمنية، وذلك قبل استعمالها في عملية التنبؤ أو التقدير في المستقبل، وذلك باعتبار أن السلسلة الزمنية تُظهر معادلة الاتجاه العام التي بواسطتها يمكن الحصول على تقديرات أو تنبؤات مستقبلية،² وتشمل هذه النماذج عدة أساليب نذكر منها:

• أسلوب المتوسطات المتحركة:

يعد من أقدم الأساليب وأكثرها انتشاراً، حيث يستخدم هذا الأسلوب عندما يكون بالإمكان افتراض أن طلبات السوق ستبقى ثابتة إلى حد ما خلال فترة زمنية معينة،³ كما تهدف إلى التخلص من انحرافات وحالات اللاتوازن التي تعرفها التقلبات الفصلية أو الدورية، وتقوم هذه الطريقة بحساب متوسط حسابي لعدد من الفترات الزمنية المتتالية.

• طريقة التلميس الآسي:

هي طريقة للتنبؤ سهلة الاستخدام وتستخدم بكفاءة بالحاسب الآلي، كما تحتاج إلى بيانات تاريخية قليلة⁴ ويعود تأسيسها للباحث Holt في سنة 1957 وكذلك للباحث Brown سنة 1962، وتعتبر من بين الأساليب الشائعة في الحياة العملية، وتعتمد على فكرة أن المعلومات القديمة أقل أهمية من المعلومات الحديثة، ولهذا يجب أن تعطى وزناً أقل، بحيث يؤخذ التنبؤ الخاص بالفترة السابقة ويجري عليه التعديل للحصول على التنبؤ الخاص بالفترة اللاحقة، ويعبر هذا التعديل على خطأ التنبؤ في الفترة السابقة، حيث يتم حسابه بضرب خطأ التنبؤ للفترة السابقة في معامل ثابت يتراوح بين 0 و 1.⁵

¹ Barry Render et al., Op-Cit, p154.

² محمد عبيدات و آخرون، إدارة المبيعات، ط3، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1995، ص210.

³ Barry Render et al., Op-Cit, p161.

⁴ Barry Render et al., Ibid, p164.

⁵ بلمقدم مصطفى وآخرون، مرجع سابق، ص6.

ثانيا: النماذج السببية

تقوم هذه النماذج بدراسة أثر مجموعة من المتغيرات المستقلة على متغير تابع، وتتضمن المتغيرات أو العوامل التي قد تؤثر على الكمية المتنبئ بها في نموذج التنبئ، مثلا كمية المبيعات اليومية من مشروب معين يمكن أن تتأثر بالفصل معدل الحرارة، معدل الرطوبة، يوم في الأسبوع أو يوم عطلة... وهكذا، كما يمكن أن تتضمن هذه النماذج السببية بيانات للمبيعات السابقة كنماذج السلاسل الزمنية،¹ وتعتبر أكثر دقة من سابقتها، ومن أساليب النماذج السببية نذكر:

• أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط:

ويقوم هذا النموذج بدراسة علاقة الارتباط بين متغير تابع وأحد العوامل المستقلة المؤثرة عليه، وعموما هناك غرضين لتحليل الانحدار، فالأول هو فهم العلاقة بين المتغيرات مثل نفقات الإعلان والمبيعات، أما الغرض الثاني فهو التنبؤ بقيمة متغير واحد استنادا إلى قيمة متغير آخر، ولهذا السبب يعد أسلوب تحليل الانحدار من الأساليب المهمة جدا للتنبؤ،² وكذلك أكثر الأساليب استخداما.

• أسلوب تحليل الانحدار الخطي المتعدد:

في هذا النموذج الخطي يتم دراسة أثر متغيرين أو أكثر من المتغيرات المستقلة على المتغير التابع،³ فالتعرف على معامل الارتباط بين المبيعات والمتغيرات الأخرى يساعد إدارة المبيعات في التعرف على قوة العلاقة لأي متغير بالمبيعات وبالتالي مدى تأثير ذلك المتغير على المبيعات، وبذلك يمكنها التركيز على تلك المتغيرات التي يكون معامل الارتباط بينها وبين المبيعات قويا، ويمكن كتابة قانون معامل الارتباط كالتالي:

$$r = \frac{n \sum XY - \sum X \sum Y}{\sqrt{(n \sum X^2 - (\sum x)^2)(n \sum Y^2 - (\sum Y)^2)}} \quad \text{و} \quad -1 \leq r \leq +1$$

حيث كلما كانت درجة معامل الارتباط كبيرة، فإنها مؤشر على قوة العلاقة بين المتغيرين و العكس صحيح.⁴

¹ Barry Render et al., Op-Cit, p154.

² Barry Render et al., Ibid, p116.

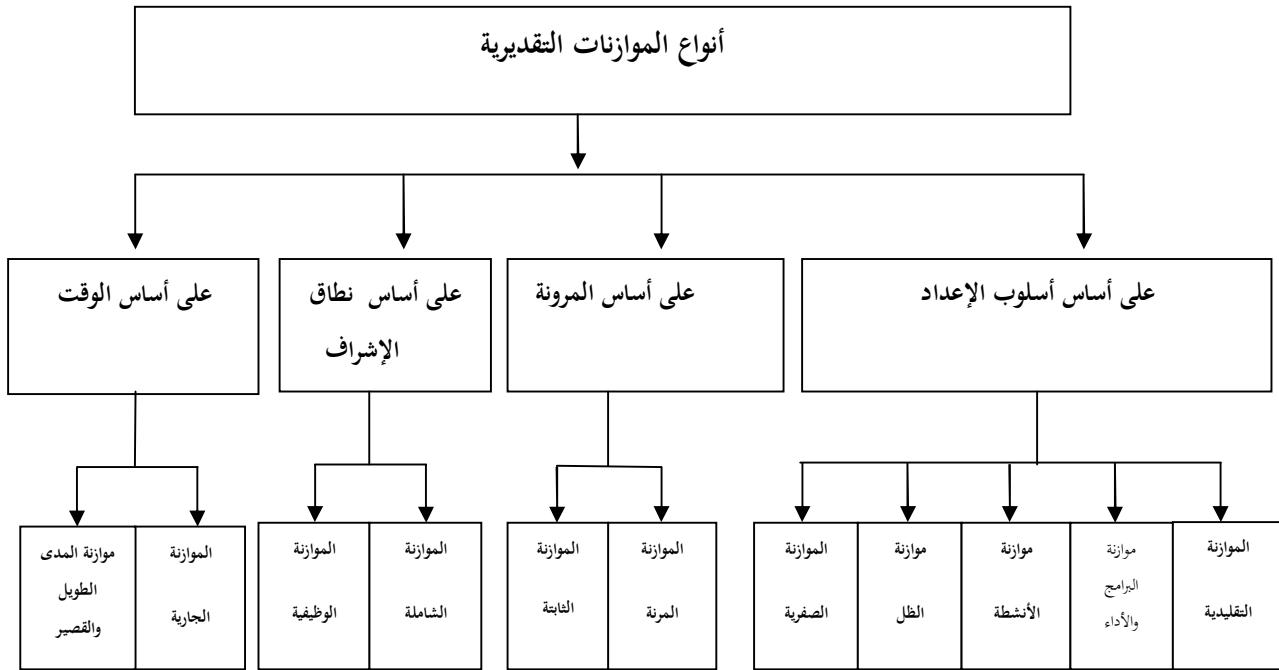
³ Barry Render et al., Ibid, p128.

⁴ علي عبد الرضا الجياشي، مرجع سابق، ص 182.

المطلب الرابع: أنواع الموازنات التقديرية في المؤسسة

مع تزايد مستوى التعقيد بمحيط عمل المؤسسة، انتشر استخدام نظام الموازنات التقديرية بها على اختلاف أحجامها وأنواعها، فتوسعها وتطورها أدى إلى زيادة الأنشطة والوحدات بها، مما فرض عليها هذا الواقع الجديد اعتماد أنواع متعددة من الموازنات التقديرية، وذلك إما على أساس الوقت، الوظائف التي تقوم بها، المرونة، وكذا على أساس أسلوب الإعداد المعتمد بها، ويمكن حصر هذه الأنواع في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-5): أنواع الموازنات التقديرية في المؤسسة



المصدر: من إعداد الباحثة

1 - تقسيم الموازنات التقديرية حسب الفترة التي تغطيها:

تقسم الموازنات التقديرية حسب معيار الوقت إلى موازنات جارية، موازنات المدى القصير والطويل، وذلك كما يلي:

1-1 الموازنات الجارية: Current budgets

تسمى أيضا بالموازنات التشغيلية (operating budgets)، وهي تعد عادة لتغطي عاما كاملا ومتماشية مع السنة المالية للمؤسسة، وذلك حتى يمكن مقارنتها بأرقام التشغيل الفعلية، وتقسم أغلبية المؤسسات هذه الموازنة إلى أربعة فترات محاسبية أي ربع سنوية، ولذلك تسمى أيضا بالموازنة المستمرة (continuous budget)، لكونها كلما يمر

شهر تضيف شهرا جديدا أو ربع سنة جديدة،¹ وهي تعد لتعكس مراحل التشغيل ونتائج الأداء عن الفترة المحاسبية القادمة.

2-1 موازنة المدى الطويل: The long range budget

تحقيقا للفعالية المرجوة من الموازنات التقديرية، يجب أن تبني هذه الأخيرة على أساس خطة إستراتيجية طويلة الأجل، فالموازنات التقديرية طويلة المدى هي نوع من الموازنات التي تغطي فترة زمنية تتراوح بين خمسة وعشرة سنوات، وتلجأ المؤسسة لاعتماد هذا النوع من الموازنات لتوضيح سياستها المستقبلية من حيث التوسع، استخدام سلع جديدة أو الحصول على أصول جديدة، وما إلى ذلك من الأمور. كما تكون هذه الموازنات خالية من التفاصيل الدقيقة على خلاف ما هو معمول به بالنسبة للموازنات التقديرية المستمرة أو الجارية، وذلك لاختلاف طبيعة الأهداف لكل منها.²

3-1 موازنة المدى القصير:

تغطي فترة محاسبية واحدة عادة ما تكون سنة مالية مقبلة، وتقسم حسب طبيعة النشاط إلى فترات أقصر كالموازنات الفصلية أو الشهرية أو الأسبوعية،³ وهذا النوع من الموازنات قد لا يتم تعديله خلال الفترة التي تغطيها الموازنة، مما يجعل فترة الموازنة تتناقص مع انتهاء أجزاء تلك الفترة التي تغطيها.⁴

2- تقسيم الموازنات التقديرية حسب المرونة:

حيث تقسم الموازنات التقديرية حسب معيار درجة الثبات إلى موازنة ثابتة و موازنة مرنة، كما يلي:

1-2 الموازنة الثابتة أو الساكنة: Fixed or Static Budgets⁵

يتم إعداد الموازنات التقديرية الثابتة وتوجه لتحقيق مستوى واحد من النشاط لفترة زمنية محددة، والسمة الرئيسية لهذه الموازنة أنه لا يتم تعديلها أو تكييفها مع المستويات الفعلية للنشاط حينما يتم مقارنته مع النتائج الفعلية للعمليات، وتعد هذه الموازنة مقنعة عندما يتم تفسير أنشطة المؤسسة بشيء من الثقة المعقولة، ولكنها في أحسن أحوالها تكون ذات فائدة محدودة كأداة رقابية، كما أن الموازنات التقديرية الثابتة تكون عرضة لعملية المراجعة، وفي

¹ أحمد حلمي جمعة، المحاسبة الإدارية-التخطيط والرقابة وصنع القرار، ط1، 2011، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، ص227-233.

² وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، 1991، ص54-55.

³ هشام عمر حودي، عبد الله حسين صالح، دور الموازنات التخطيطية في تنوع موارد صندوق الزكاة لتحقيق التنمية المستدامة، دراسة ميدانية لصندوق الزكاة والصدقات في محافظة نينوى المؤتمر العلمي الدولي الثاني حول دور التمويل الإسلامي غير الربحي-الزكاة والوقف-في تحقيق التنمية المستدامة، مخبر التنمية الاقتصادية والبشرية في الجزائر، جامعة سعد دحلب، البلدة الجزائر، 20-21 ماي 2013، ص1-14.

⁴ محمد تيسير، مرجع سابق، ص189.

⁵ منتديات محاسبة دوت نت، وظائف وأنواع الموازنات التخطيطية، أبو بكر نور، 20/08/2015، www.infotechaccountants.com.

هذه الحالة يجب النظر إليها أنها ثابتة فقط من ناحية المعنى، حيث لا يتم تعديلها لتعكس البيانات المضمنة بمستوى النشاط الفعلي للعمليات، وبالتالي يمكن ذكر الخصائص التالية لهذه الموازنة:

- تعد لمستوى واحد من مستويات التشغيل أو مزيج واحد من مستويات الأنشطة؛

- تعتبر ذات فائدة محدودة لأغراض الرقابة وقياس كفاءة الأداء؛

- تحتاج إلى عمليات مراجعة وتعديل مستمرة؛

2-2 الموازنة المرنة:

تقوم بمساعدة المؤسسة على التكيف مع متغيرات الظروف الداخلية والخارجية،¹ وتعرف الموازنة المرنة بأنها التي يجري على أساسها مقارنة التكاليف المقدرة مع التكاليف الفعلية عند نفس الحجم من المخرجات الفعلية، وذلك لتوفير البيانات اللازمة لأغراض الرقابة وتقويم الأداء، إذ تتميز الموازنات المرنة بأنها تساعد على تحديد الأهداف لكل قسم أو لكل وحدة من الوحدات داخل المؤسسة، و تقسم فيها تقديرات التكاليف حسب الأقسام، ولا تحتوي الموازنة الخاصة بكل قسم إلا عناصر التكاليف التي تخضع للرقابة أو العناصر التي لا تخضع، ولذلك تعد الموازنات المرنة أداة هامة من أدوات نظام محاسبة المسؤولية.

كما تعتبر أداة هامة للتخطيط بما يحقق الرقابة الفعالة على التكاليف وخاصة في حالة تغير حجم النشاط الفعلي عن الحجم المخطط في الموازنة، ويتحقق ذلك من خلال فصل عناصر التكاليف الثابتة عن المتغيرة وتبويبها حسب أقسام المؤسسة.

لذلك تعتبر أفضل من الموازنات التقديرية الثابتة التي تغطي مدى معين من النشاط، لا سيما في تخطيط التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحليل انحرافاتهما، فالموازنة المرنة تمكن الإدارة من معرفة أثر اختلاف النشاط على معدل تحميل هذه التكاليف، وبالتالي على تكلفة المنتج، حيث تسعى إلى تزويد الإدارة بأية معلومات إضافية فيما لو أشارت بيانات التنفيذ الفعلي إلى أن هناك مستوى نشاط آخر غير متوقع سوف يحدث، ولكنها لا تغني الإدارة عن الموازنة المعدة على مستوى النشاط المتوقع، وبالتالي فإن الموازنة المرنة تمثل ضرورة إدارية للمؤسسات التي يتسم نشاطها بالتذبذب المستمر.²

¹ بن زعيط وهيبه، مواي بحرية، مرجع سابق، ص6.

² عبد الرحمان محمد عبد الرحمان بكر، إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2007، ص 85-86.

3- تقسيم الموازنات التقديرية حسب نطاق الإشراف:

حيث تقسم الموازنات التقديرية حسب معيار نطاق الإشراف إلى موازنات شاملة وأخرى وظيفية، كما يلي:

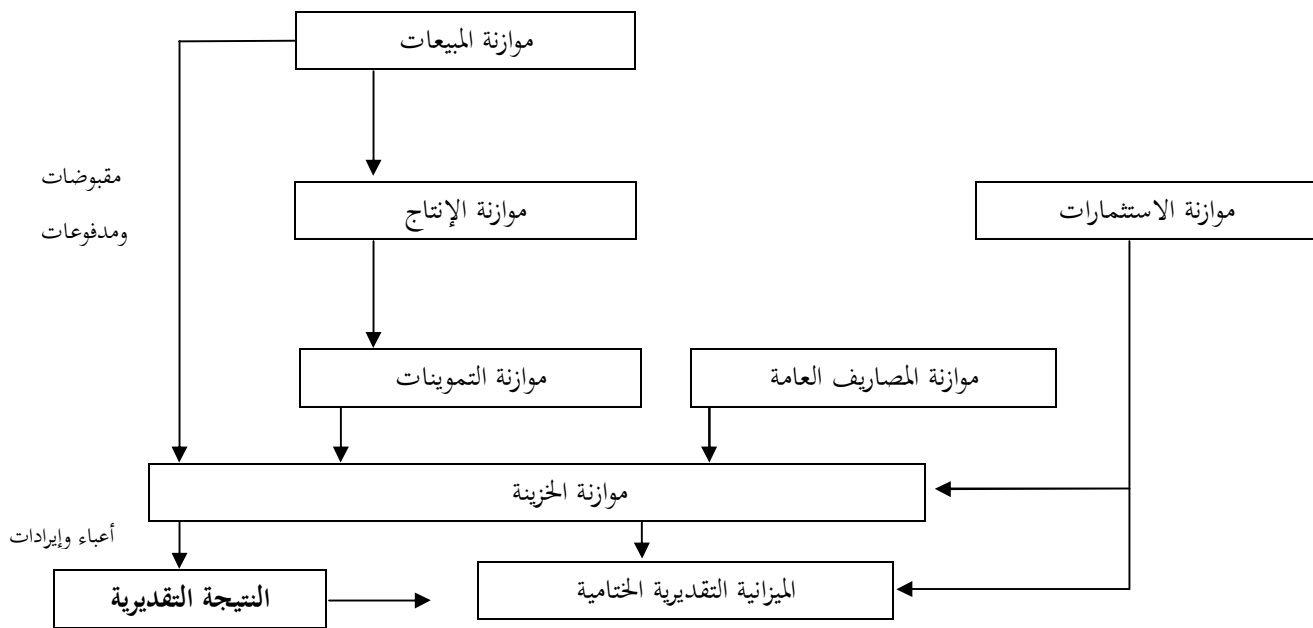
3-1 الموازنة التقديرية الشاملة:

تمثل الهيكل العام للموازنات التقديرية الجزئية في المؤسسة، ويتم تنسيق أهدافها مع الأهداف العامة للمؤسسة حيث توضح الصورة الشاملة لمختلف أنشطة المؤسسة والتي تشملها الموازنات الفرعية أو الجزئية، وتنتهي عند تحديد الوضعية المالية انطلاقاً من الأعباء والعوائد المقدرة لفترة معينة. وتعتبر الموازنات الشاملة أن المؤسسة بكل أنشطتها المختلفة، ببرامجها المتعددة، أقسامها المتنوعة، وكذا بمراكز مسؤولياتها الكثيرة، هي بمثابة الوحدة المحاسبية لأغراض إعداد الموازنة التقديرية للمؤسسة.¹

3-2 الموازنة الوظيفية:

وتعتمد هذه الموازنات على التقسيم ذو المنطق الوظيفي (تجارية، إنتاجية،... إلخ)، أي حسب التقسيم الأفقي ويمكن تمثيل التسلسل الوظيفي للموازنات التقديرية بالمؤسسة الإنتاجية كما يلي:

الشكل رقم (2-6): التسلسل الوظيفي للموازنات التقديرية بالمؤسسة



Source : Armand Dayan, Manuel de gestion, Edition Ellipes, Paris, France, 1999, p 810.

¹ محمد سامي راضي، وجدي حجازي حامد، مرجع سابق، ص 37-39.

من خلال الشكل السابق، يمكن التمييز بين أربعة أنواع من الموازنات التقديرية وذلك حسب التسلسل الوظيفي، وهي: موازنات الاستغلال، موازنة المصاريف العامة، موازنة الاستثمارات، و الموازنات العامة.¹

أولاً: موازنات الاستغلال Budgets d'exploitation

تتكون الدورة الاستغلالية من ثلاثة أنشطة أساسية وهي الشراء، الإنتاج و البيع، بحيث تتخلل هذه الأنشطة عمليتي تخزين، وبالتالي فالموازنات التقديرية التي على المؤسسة إعدادها ضمن نشاطها الاستغلالي هي: الموازنة التجارية، موازنة الإنتاج، وموازنة التموينات على الترتيب.

- الموازنة التجارية Commercial Budget

تتألف هذه الموازنة من موازنة المبيعات وموازنة مصاريف البيع، وفيما يلي تفصيل لكل منهما:

* الموازنة التقديرية للمبيعات « Mother budget »

كما هو موضح في الشكل السابق، ترأس موازنة المبيعات بقية الموازنات الأخرى، فأول ما يقوم به مسؤولوا إعداد الموازنات التقديرية هو إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات، لأنها الأساس الذي يستند عليه لإعداد البقية (موازنة الإنتاج، المشتريات، الأعباء... إلخ)، إذ وكما تم ذكره، نجاح نظام تسيير الموازنات التقديرية في المؤسسة الإنتاجية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بمبيعاتها المستقبلية. وبعد إعداد برنامج المبيعات التقديري يصبح من الضروري ترجمته مالياً على شكل موازنات تفصيلية، وذلك حسب الأهداف المسطرة و مراكز المسؤولية، ويأخذ توزيع الموازنات الأشكال الموالية:

- توزيع الموازنة حسب الفترة أو التوزيع الموسمي؛

- توزيع الموازنة حسب المنطقة؛

- توزيع الموازنة حسب المنتج؛

وفي الأخير تأتي مرحلة الرقابة، و التي تقتضي إيجاد الانحرافات و معرفة إن كانت ملائمة أم لا، ففي حالة عدم ملائمتها، يتم التركيز على الانحرافات الهامة حسب مفهوم الإدارة بالاستثناء، ثم دراسة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية أي اتخاذ القرارات الملائمة بغرض تصحيح انحرافات التسيير المسجلة.²

¹ Orsoni, J, Op- Cit , P 117.

² Caroline Selmer , Construire et défendre son budget «Outils méthodes et comportement », Edition Dunod, Paris, France 2001, p77.

* موازنة مصاريف البيع¹: Budget des coûts commerciaux

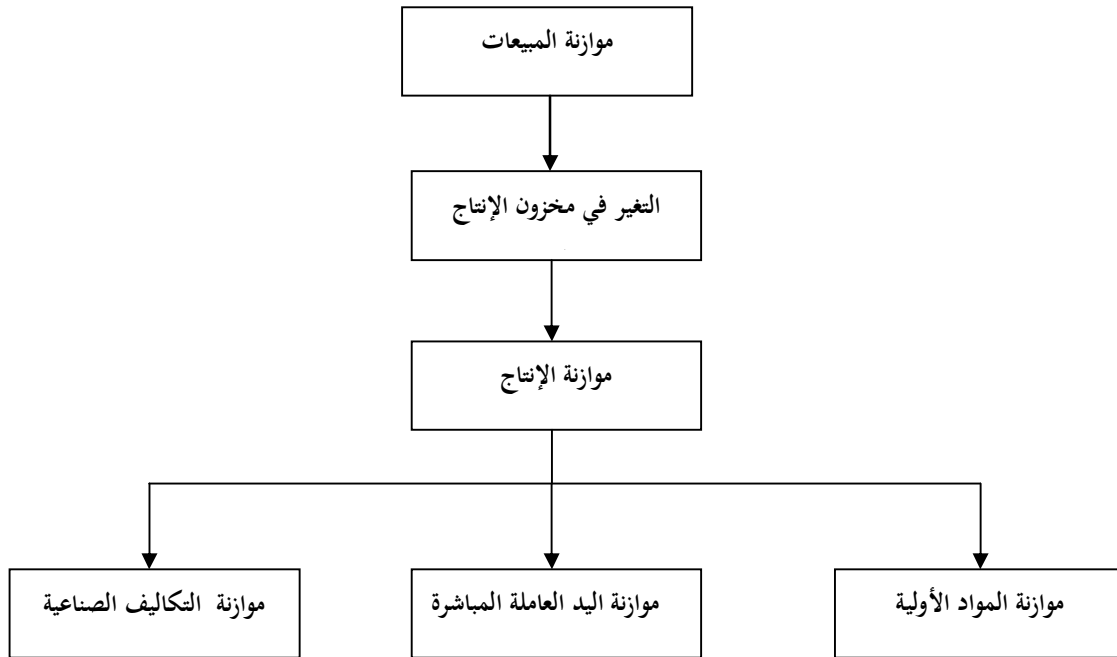
تتألف المصاريف البيعية من مصاريف تسويق المنتج، مثل مصاريف الدعاية والإعلان، مصاريف نقل المبيعات عمولة رجال البيع وتكلفة العينات الموزعة على الجمهور لاجتذابهم و تعريفهم بالمنتج.

إن الهدف من تقدير هذه الأعباء هو متابعتها و مراقبتها، كما أنه غالباً ما يتم تقدير هذه الأعباء على أساس النتائج السابقة مع إجراء التعديلات اللازمة، وذلك تماشياً مع التعديلات في كمية المبيعات التقديرية، بحيث إذا زادت المبيعات التقديرية عن مبيعات العام الماضي بنسبة معينة، تتم إضافة نفس النسبة إلى أعباء البيع والتوزيع وبالتالي فإن هذه الأعباء تتأثر بحجم المبيعات للفترة، و يمكن تقسيم هذه التكاليف من ناحية علاقتها بالنشاط إلى تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة.

- موازنة الإنتاج : Budget de production

بعد أن يستقر رأي إدارة المؤسسة على سياسة المبيعات المتبعة، الأسعار والمخزون، تكون الخطوة التالية هي إعداد تقديرات الإنتاج بالنسبة لكل نوع من المنتجات، وذلك للوفاء بالمبيعات الخارجية وكذا توفر المخزون المطلوب ووجوده باستمرار، وتعتبر موازنة الإنتاج الأساس في إعداد بقية تقديرات المستلزمات المختلفة (المواد الأولية، اليد العاملة المباشرة والتكاليف)، وذلك كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-7): العلاقة بين موازنة المبيعات والإنتاج والموازنات الأخرى.



المصدر: أحمد نور، فتحي السوافيري، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 97.

¹ منصور السعيدة، المحاسبة الإدارية، مؤسسة رام، عمان، الأردن، 1993، ص253.

كما يحتاج مسؤول وحدة الإنتاج عند شروعه في وضع موازنته إلى:¹

- تقدير المخزونات الموجودة (مخزون أول المدة و مخزون آخر المدة للسلع).

- تقدير النشاط الأدنى الضروري لضمان مبيعات الفترة المغطاة بواسطة موازنة المبيعات، و يحدد برنامج الإنتاج بالطريقة التالية:

برنامج الإنتاج (كمية الإنتاج) = المبيعات المقدرة + المخزون السلعي لآخر مدة - المخزون السلعي لأول مدة

كما يتم إعداد موازنة الإنتاج على أساسين:

الأول: على أساس البرامج التي ترغب المؤسسة في تنفيذها.

الثاني: على أساس مسؤولية التنفيذ.

- الموازنة التقديرية للتموينات: Budget des approvisionnements

إن الهدف من وراء إعداد هذه الموازنة هو ضمان أن الكمية التي يحتاجها تنفيذ برنامج الإنتاج سيتم شراؤها بالكميات المناسبة، في الأوقات المناسبة، بالأسعار المناسبة، وكذا بالجودة المناسبة، و الأهم في هذه الموازنة هو التحكم في التكاليف المتعلقة بتسيير المخزون، فالتقدير الجيد لهذه التكاليف سيعود على المؤسسة بفوائد كثيرة. وتقتضي الموازنة التقديرية للتموينات تقدير الحجم الأمثل للطلبية وذلك عن طريق نموذج ويلسون Wilson، تحديد الحد الأدنى و الحد الأعلى للمخزون، تقدير نقطة إعادة الطلب، تقدير مخزون الأمان،... إلخ.²

ثانيا: الموازنة التقديرية للمصاريف العامة والإدارية

على عكس الموازنات السابقة والمرتبطة بصفة مباشرة بنشاطات المؤسسة، نجد نوعا آخرًا من التكاليف، والتي لا ترتبط بشكل مباشر بها، وهي المصاريف العامة والإدارية، والتي تشمل مصاريف إدارة المؤسسة بشكل عام، مثل رواتب الإدارة العليا، استهلاكات الأصول المستخدمة من قبل إدارة المؤسسة، كالسيارات، مباني الإدارة، الأثاث مصاريف الضيافة والتبرعات الخيرية لمساعدة المجتمع المحلي،... وكل ما شابه ذلك.

¹ Jean Lochard, La gestion budgétaire outil de pilotage des managers, Edition d'organisation, Paris, France, 1998, P 80.

² Pierre Zearmati & Fabrice Mocellin, Pratique de la gestion des stocks, 7^{me} édition, Edition Dunod, Paris, France, 2005, p102.

ثالثا: الموازنة التقديرية الاستثمارية Le budget des investissements

تشمل هذه الموازنة التخطيط الطويل المدى لكل ما يتعلق بالدورة الاستثمارية، بحيث يقتضي ذلك تقدير كل من نفقات الاستثمار وتقدير إيراداته المستقبلية، كما يتم الاعتماد على جملة من المعايير لأجل المفاضلة بين المشاريع الاستثمارية المطروحة واختيار أنسبها، ويمكن تقسيم هذه المعايير إلى مجموعتين:¹

* المعايير التي لا تأخذ بعين الاعتبار القيمة الحالية للنقود ومنها: فترة الاسترداد DR ، تكرار الاسترداد ومعدل العائد المتوسط TMR.

* المعايير التي تأخذ بعين الاعتبار القيمة الحالية للنقود ومنها: القيمة الحالية الصافية VAN، معدل العائد الداخلي TIR ومؤشر الربحية IP.

وتجدر الإشارة في هذه الحالة إلى أن هذه المعايير يتم اعتمادها في حالة المستقبل الأكيد، أما في حالة المستقبل غير المؤكد فيتم الاعتماد على مجموعتين من المعايير، تضم الأولى معايير اختيار المشاريع الاستثمارية في حالة مستقبل يمكن احتمالها، في حين تضم المجموعة الثانية معايير اقتناء المشاريع في حالة مستقبل لا يمكن احتمالها.²

رابعا: الموازنات العامة³ Les budgets généraux

يقصد بها موازنة الخزينة و الوضعية المالية التقديرية للمنظمة وهي تلخص مجمل الموازنات الأخرى.

– موازنة الخزينة Le budget de trésorerie

ترجم موازنة الخزينة معطيات الموازنات السابقة بصيغة المدفوعات والمقبوضات، وذلك من أجل أخذ الوقت الكافي للتخطيط، بهدف تغطية أي عجز متوقع في النقد أو استثمار الفائض منه بأعلى مردود ممكن.

ولعل أهم أغراض موازنة الخزينة هو تجنب المفاجآت في السيولة النقدية، إذ لا يكفي في وقتنا الحاضر أن تكون المؤسسة نامية وذات ربحية جيدة، بل يجب أن تكون قادرة على تأمين السيولة اللازمة لمواجهة الالتزامات والمصروفات التي لا تحتل التأخير.

وتتكون مقبوضات المؤسسة بشكل رئيسي من أثمان المبيعات النقدية، وأقساط المبيعات الآجلة المحصلة بالإضافة إلى مقبوضات عوائد الاستثمارات، وكذا الإيرادات المختلفة.

¹ Larbi, A, Analyse financière de l'entreprise et décisions à court terme, institut des sciences économiques, Université d'Oran Algérie, p 325.

² Chouam Bouchama, Evaluation et choix des investissements, Edition Dar el Gharb, Algérie, 2002, P83.

³ Didier Leclère, Op-Cit, P135.

أما المدفوعات الرئيسية لها فتتكون من أثمان المشتريات النقدية، أقساط المشتريات الآجلة، المصاريف البيعية والإدارية، المصاريف المتفرقة الأخرى، وذلك بالإضافة إلى تسديدات الدائنين و دفعات الفوائد.

وبعد إعداد تقديرات المقبوضات والمدفوعات يتم طرح القروض الدائنة و أقساطها و ما شابه تلك المدفوعات من المقبوضات، مع الأخذ بعين الاعتبار الرصيد النقدي في أول المدة حتى نستطيع تحديد هل سيكون هناك زيادة أو نقصان في السيولة النقدية، مما يبين للمؤسسة هل هي في حاجة إلى تمويل دائم أو مؤقت ، وذلك لتخطط للاقتراض الطويل أو القصير المدى.

– الوثائق الشاملة التقديرية: Les documents de synthèse prévisionnels

يشكل إنجاز الوثائق الشاملة التقديرية (جدول حسابات النتائج والميزانية التقديرية الختامية) المرحلة الأخيرة من بناء الموازنة التقديرية، فجدول حسابات النتائج وثيقة رئيسية تبين لنا النتيجة المتوقعة في مرحلة التقديرات كما توفر للمؤسسة الفرصة لأخذ نظرة شاملة عن انحرافات الاستغلال في مرحلة الرقابة، أما الميزانية العامة التقديرية فهي وثيقة تسمح لنا بالتأكد من تحقيق التوازن للمؤسسة (الأصول والخصوم)، ويتم إعدادها بعد إعداد موازنة الخزينة وجدول حسابات النتائج.

4- تقسيم الموازنات التقديرية حسب أسلوب الإعداد:

حسب هذا المعيار يمكن أن نميز:

4-1 الموازنة التقليدية: Line Item budget, Conventional Budget

وتسمى أيضا بموازنة البنود، حيث يتمركز الإنفاق فيها على أساس الاحتياجات التاريخية للمؤسسة، ومن أهم ميزاتنا أنها بسيطة وسهلة التبرير، ولا تحتاج إلى تحليل،¹ حيث تمثل تفصيلا رقميا للبنود المتعددة اللازمة لتشغيل الوحدة وهذا ما يساهم في تحقيق الهدف الرقابي، يعني تحقيق الرقابة على الأموال وتنفيذ الأنشطة من خلال التركيز على مخصصات البنود الواردة في الموازنة، وتعد وسيلة فعالة تهدف لمنع التجاوزات على تلك المخصصات،² أما أن أهم ما يركز عليه الأسلوب التقليدي هو عملية الحصول على الأموال ولا يركز على نتائج الأداء، ولعل عدم تركيز هذا الأسلوب على نتائج الأداء ناشئ عن أن هذا الأسلوب يعتمد وسائل وأدوات غير علمية عند تقدير الحاجة للأموال، ثم إن الأدوات الرقابية التي تصاحب عملية تنفيذ الموازنة محدودة، وتمثلة في عدم تجاوز المخصصات المقدرة في الموازنة، أو عدم الإنفاق على أية مجالات ليس لها مخصصات، مما يجعل الأسلوب التقليدي يمتاز بالحمود ويمنع القيادات الإدارية التنفيذية من الإبداع، وقد يصل الأمر إلى وجود إنفاق على مخصصات غير ضرورية مما قد

¹ www.smallbusiness.chron.com, advantages and disadvantages of a line- item budget, Chris joseph, 13/09/2014.

² هشام عمر حمودي ، عبد الله حسين صالح، مرجع سابق، ص4.

يصل لدرجة الهدر والإسراف في الإنفاق، وخصوصاً الإنفاق الذي يتم في نهاية السنة المالية، ويكون عندما يشعر المسؤولون بأنه إذا لم يتم استغلال المخصصات المرصودة في الموازنة، فإنها لن تعوض في السنة القادمة، كما أنه قد يقلل فرصهم في زيادة المخصصات أو المحافظة على مستواها الحالي عند وضع تقديرات الموازنة المقبلة.

من ناحية أخرى فإن الأسلوب التقليدي لا يركز على الموارد المادية والبشرية التي تملكها الوحدة بل إن التركيز فقط على الموارد أو الاحتياجات المالية اللازمة، ويعني ذلك أن الموارد المادية والبشرية التي تملكها وتديرها الوحدة لا تدخل في تقديرات الموازنة، كما لا يدخل في الموازنة كيفية استخدام تلك الموارد، بما في ذلك الاستفادة من التكنولوجيا المتوفرة في الوحدة.¹

2-4 موازنة الظل : Bracket Budgeting

تعد موازنة الظل بمثابة إجراء تحليلي يكمل الأساليب التقليدية المستخدمة في إعداد الموازنات التقديرية، وذلك للتغلب على النقص الموجود في الطريقة التقليدية،² وهي عبارة عن مخططات للنقطة، وتستخدم بغرض تجنب المخاطر، مثل استخدام هذه الموازنة من طرف الإدارة لتقدير تأثير انخفاض المبيعات على الأرباح، فتقوم الإدارة بتحديد المشاكل المحتملة والربح المقبول، وفي هذه الحالة يمكن للإدارة اختبار مختلف البدائل وتحسين عملية التخطيط.

3-4 موازنة البرامج والأداء : Performance and Programs Budget

ظهرت موازنة البرامج والأداء كنتيجة لتطورات كثيرة، إذ ترجع أول محاولة تطبيقها إلى سنة 1906 في بلديات نيويورك، حيث كانت تسمى بموازنة الأداء، ثم وسعوا إطارها وأضافوا عليها عنصر البرمجة وأصبح يطلق عليها مسمى موازنة البرامج والأداء.³

وتمثل موازنة البرامج والأداء مجموعة الأساليب التي بواسطتها يتمكن مدراء البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤوليتهم بصورة دقيقة، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت وساعات العمل والمواد، كما يزود هذا النظام من يستخدمه بمعلومات لا يمكن له الحصول عليها من خلال طرق الموازنة التقليدية، إذ يساعد في الحصول على نتائج أساسية ويهيئ قاعدة أفضل لاتخاذ القرارات، وعلى هذا الأساس فإن الوحدة التي تطبق أسلوب موازنة البرامج والأداء تسعى إلى إيجاد وسائل علمية تساعد على ترشيد قرارات التخصيص، وذلك من خلال

¹ إسماعيل حسين، موازنة البرامج والأداء، المفهوم، الفلسفة والأهداف، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، المؤسسة العربية للتنمية الإدارية، دمشق، الجمهورية العربية السورية، 25-27، يوليو 2004، ص 1-21.

² هشام عمر حمودي، عبد الله حسين صالح، مرجع سابق، ص 5.

³ بهاء الدين فريد ماضي الزامل، عبد المهدي عباس محمد، مدى إمكانية استخدام موازنة البرامج والأداء في المشاريع الاستثمارية للحكومة المحلية في محافظة البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية العراق، المجلد 9، العدد 35، 2014، ص 135-170.

المفاضلة العلمية بين البرامج المتنافسة وتنسيق البرامج المتكاملة، ثم التأكد من أن تنفيذ الموازنة المبنية على هذه القرارات يتم بالشكل الفعال والكفئ.¹

وعلى هذا الأساس يمكن أن تقدم موازنة البرامج والأداء المزايا التالية مقارنة بالموازنة التقليدية:

- ربط النتائج المتوقعة بالأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل وأخرى قصيرة الأجل؛
- الربط بين المدخلات من الموارد والمخرجات، حيث تركز هذه الموازنات على المخرجات أكثر من تركيزها على المدخلات للموازنة؛
- تساعد الأجهزة الرقابية في تحديد المسؤولية والمساءلة عن الأداء؛
- توضيح ماذا تم من أعمال أو خدمات خلال السنة المالية وكذا تكلفة كل برنامج أو مشروع؛
- تسهيل عملية تقييم البرامج والأنشطة من خلال عوائدها الاجتماعية والاقتصادية؛²

4-4 الموازنة الصفرية: Zero-Base Budget

جاء أسلوب موازنة الأساس الصفري في سياق تطور تاريخي لأساليب إعداد الموازنات التقديرية، وتطبق هذه الموازنة عادة في الوحدات اللوجيستية، وتهدف إلى إعادة هيكلة التكاليف ليتم اتخاذ القرار إذا ما كانت الموازنات الممنوحة يجب زيادتها، أو تخفيضها، أو إلغاؤها، فعلى كل وحدة تبرير استمراريتها داخل المؤسسة، تطورها، استعانتها بمصادر خارجية أو إلغاؤها، وتعتبر هذه الطريقة صعبة نوعاً ما لكنها مناسبة لعملية الاندماج وإعادة الهيكلة لأنها تسمح بإعادة تخصيص الموارد نحو أسواق جديدة أو أنشطة جديدة.³

ويرجع تاريخ هذه الموازنة إلى عام 1924 حين أثار أحد الكتاب الإنجليز في علم الموازنات فكرة إعادة وضع برامج الموازنة العامة سنوياً دون الاستناد إلى السلسلة الرقمية التاريخية، ثم بدأت وزارة الزراعة بالولايات المتحدة سنة 1962 باستخدام أسلوب نقطة البداية أو الأساس في عمليات الموازنة، والذي يتضمن إعادة تقييم شاملة لجميع برامج الوزارة، وهكذا بدأ مفهوم هذه الموازنة بالانتشار وخاصة في الولايات المتحدة، حيث تبنتها في إعداد الموازنة الفيدرالية

¹ إسماعيل حسين، مرجع سابق، ص5.

² حسن عبد الكريم سلوم و محمد خالد المهاني، الموازن العامة للدولة بين الإعداد والرقابة- دراسة ميدانية للموازنة العراقية - ، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، العدد 64، 2007 ص92-119.

³ Jack Forget, Gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise, Edition d'organisation, Paris, France, 2005 p14.

بتوجيه من الرئيس الأمريكي آنذاك في سنة 1973.¹ ويمكن القول بأنه من الأسباب التي عجلت بظهور هذا الأسلوب ما يأتي:

- عدم تقديم المشاريع الجارية على المشاريع الجديدة، في أولوية الصرف والاعتماد؛

- النظر إلى الماضي والحاضر والمستقبل معا؛

- افتراض أن الموازنة الجديدة للسنة الجديدة خالية تماما (صفر)، أي تنطلق في تحديدها من فرضية أساسية مفادها أن الموازنة يتم إعدادها من الصفر، وأن ما سيدخل لهذه الموازنة من مخصصات لغرض الإنفاق يقتصر على ما يستطيع المديرون تقديمه من قرارات مبررة ومؤكدة الأهمية، وتقع في إطار أولويات الإنفاق للمدة التي تغطيها الموازنة؛

- التأكد سنويا من جدوى الاستمرار في المشروعات الجارية (المقررة في السنوات السابقة)؛²

كما أن إعداد الموازنة الصفريّة يبدأ من قاعدة الهرم الإداري إلى أعلى هذا الهرم، بمعنى أن مختلف المستويات الإدارية للوحدات الإدارية تقوم بتوضيح وبيان جميع النشاطات التي تقوم بها، ومدى جدواها، والمبالغ اللازمة لها والمبررات والأسباب المتعلقة بذلك. والملاحظة المهمة في الموازنة الصفريّة أنها تستند إلى أساس هو عدم الاهتمام بالأرقام الواردة في الموازنة السابقة عند إعداد مشروع الموازنة الجديدة، بل البدء من جديد، كما ينبغي التأكيد على أن الموازنة الصفريّة لا تعطي الأولوية للبرامج والمشروعات تحت التنفيذ أو المعتمدة سابقا على المشروعات الجديدة عند توزيع الاعتماد، بل ويفترض تخفيض الاعتمادات أو إلغائها للمشروعات تحت التنفيذ إذا تبين عند التقييم أن كفاءتها متدنية أو أن العائد منها أصبح لا يتناسب مع تكلفتها.

ومن الميزات أيضا التي تضيفها موازنة الصفر أنها تركز على مبدأ اللامركزية، وتسمح بمشاركة أوسع للعاملين في اتخاذ القرارات، كما تزيد من فاعلية قنوات الاتصال بين الأطراف ذات العلاقة، مما يعطي قدرا أكبر من المرونة للإدارة العليا فيما يتعلق بإعادة توزيع الموارد، أو إجراء تغييرات في هيكل الموازنة بالنسبة للوحدات التنظيمية... إلخ. ويمكن توضيح الآلية المعتمدة في تحضير الموازنة الصفريّة من خلال الخطوات التالية:

- تحديد مفصل لكل نشاط سواء كان قائما أو جديدا أو ما يسمى برزم القرارات؛

¹ عبد المنعم صالح مصطفى المحمود، مرجع سابق، ص7.

² جمال عادل الشرايري، محمد ياسين الرحاحلة، إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة الصفريّة في الوزارات الأردنيّة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 25 العدد 1، 2009، ص 501-523.

- ترتيب رزم القرارات من خلال تقييمها وترتيبها حسب الأهمية، على أساس تحليل التكلفة والعائد أو حسب التقييم الشخصي؛

- تخصيص الموارد المتاحة للأنشطة الأكثر جودة ومنفعة سواء كانت قائمة أم جديدة؛¹

4-5 الموازنة على أساس الأنشطة: Activity Based Budgeting (ABB)

تلجأ إدارة المؤسسة الاقتصادية إلى وسائل مختلفة من أجل ضبط مسيرتها الإنتاجية، تحقيق الربحية والتوسع في الأعمال المنشودة، من بينها أسلوب الموازنات على أساس الأنشطة، والتي تعتمد على معطيات التكاليف المبنية على أساس الأنشطة، وتستخدم لمعرفة العلاقة بين وحدات الإنتاج والأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه الوحدات، وذلك لتطوير تقديرات مفصلة لمتطلبات الأنشطة على ضوء خطة الإنتاج المقترحة. وهناك أربعة خطوات رئيسية لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة والمتمثلة في:

- تحديد التكاليف المخططة لأداء وحدة النشاط في مجال كل نشاط؛

- تحديد الطلب لكل نشاط على أساس ما تم تخطيطه والموارد في الموازنة؛

- احتساب التكاليف لأداء كل نشاط؛

- توضيح تكاليف الموازنة، وذلك لأداء الأنشطة المختلفة عوضاً عن تكاليف موازنة الوظائف؛²

واكتسب نظام الموازنات المبنية على أساس الأنشطة (ABB) أهمية كبيرة وواسعة على مدار السنوات القليلة الماضية، وذلك بسبب قدرته على ربط النشاطات مع التكاليف، مما يعطي للمسؤولين وللمديرين التنفيذيين فهماً أوضح وأشمل عن التكاليف الكاملة للخدمات، وكذا المنتجات، وبالتالي تخصيص مثالي للموارد اللازمة لأدائها. كما أن الفكرة الأساسية من وراء الموازنة المعدة على أساس الأنشطة هي إعداد نموذج للأنشطة (أو سلسلة من نماذج الأنشطة والتي تتمحور حول مراكز التكاليف)، وما تحتاجه هذه الأنشطة من موارد مادية أو بشرية لأدائها.³

كما أنه ومن خلال (ABB) لا يتم فقط تخصيص الموارد وفق مؤشرات الحجم، ولكن أيضاً وفق خصائص المنتجات أو الخدمات، والغاية من ذلك هي توضيح عملية خلق القيمة داخل مراكز المسؤولية في المؤسسة، وذلك بهدف فهم الأنشطة وعلاقتها التي تجمعها بالإستراتيجية العامة للمؤسسة.⁴

¹ عبد المنعم صالح مصطفى الحمود، مرجع سابق، ص8.

² عبد الرحمن محمد عبد الرحمن بكر، مرجع سابق، ص 87-88.

³ مازن العمري وآخرون، أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة في الأردن وأهمية تلك الموازنات في اتخاذ القرارات الإدارية

International Journal of Accounting Research, v 3, Issue, December, 2012, pp19-43.

⁴ Jack Forget, Op-Cit, p15.

المبحث الثالث: الاعتبارات السلوكية في المؤسسة

يشكل أهم أهداف المؤسسة تأدية وظائفها بكل كفاءة وفعالية، والتي ترتبط بشكل مباشر بكفاءة وفعالية العنصر البشري وقدرته على العمل ورغبته فيه. وباعتبار العامل البشري من أهم عوامل الإنتاج وبنظرة معمقة على هذه الركيزة الأساسية في المؤسسة، يظهر جليا وجوب الاهتمام به، ومعالجة مشاكله، وكذا توفير احتياجاته لضمان السير الحسن للعمل، وبالتالي استقامة النتائج التنظيمية وتحقيقها. ومن هنا تأتي أهمية دراسة السلوك التنظيمي، وذلك من خلال دراسة محددات السلوك الإنساني في المؤسسة، والاهتمام بتفسير وإدارة اتجاهات، آراء وسلوكيات الأفراد التنظيمية، حيث بات جليا بأنه لا يمكن للمنظمة تحقيق أهدافها بدون فهم واضح وعميق لسلوك العاملين فيها -سواء كانوا أفرادا أو جماعات-، وإن إدارته والتحكم فيه بشكل فعال سينجر عنه حتما نتائج إيجابية، لذلك سنتناول في هذا المبحث دراسة مفاهيم السلوك التنظيمي، أهدافه وكذا أهميته .

المطلب الأول: مفهوم السلوك التنظيمي

يعتبر حقل السلوك التنظيمي من المجالات الحديثة نسبيا التي يتطرق إليها الباحثون في مجال الإدارة، فعلم السلوك التنظيمي هو علم جديد ظهر كمحصلة إفراس خليط من علم الإنسان (Anthropology) الذي يهتم بدراسة الأنماط السلوكية وتحديد المظاهر التي تميزها، وعلم النفس (Psychology) وهو العلم الذي يهتم بالتنبؤ، الفهم والتحليل للظروف التي سبقت أو صاحبت سلوكيات الإنسان، وذلك قصد ضبطها، وأخيرا علم الاجتماع (Sociology) الذي يسعى لدراسة المجتمع والنظم الاجتماعية.

يمثل السلوك التنظيمي ذلك العلم الذي يهتم بالدراسة المنهجية لسلوك العنصر البشري في المؤسسة، وتشير نتائج البحوث العلمية وآراء مفكري وخبراء التنظيم إلى أن السلوك التنظيمي هو محصلة التفاعل بين ثلاث مستويات من المتغيرات وهي:¹

- المتغيرات المتعلقة بالفرد؛

- المتغيرات المتعلقة بجماعة العمل؛

- المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة كوحدة متكاملة؛

ومن هذا المنطلق قُدمت العديد من التعاريف لهذا المصطلح، من أهمها نذكر ما يلي:

¹محمد إسماعيل بلال، السلوك التنظيمي بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2005، ص19.

- عرف جيرى جونز (Gary Jons) السلوك التنظيمي بأنه: "مواقف وسلوك الأفراد والجماعات في المؤسسة".¹
- ويرى Robbins بان السلوك التنظيمي هو: "مجال معرفي يهتم بدراسة تأثير كل من الأفراد، الجماعات والتنظيم على السلوك داخل المؤسسات، بغرض تطبيق هذه المعرفة باتجاه تحسين فعالية المؤسسة".²
- يعرف هودجيتس ووالتمان (Hodjetts & Altman) السلوك التنظيمي بأنه: " ذلك الجزء من المعرفة الأكاديمية التي تهتم بوصف، تفهم، تنبؤ وضبط السلوك الإنساني في البيئة التنظيمية".³
- ومما سبق يمكن القول بأن السلوك التنظيمي هو ذلك الحقل من العلوم الذي يهتم بدراسة وفهم سلوك العاملين في المؤسسة سواء كأفراد أو جماعات، والنتائج عن تفاعل المتغيرات الإنسانية (السلوك الإنساني) مع المتغيرات التنظيمية والمتمثلة في بيئة المؤسسة والعوامل المؤثرة فيها، ومن ثم ضبطه والتحكم فيه بغرض تحقيق مصالح وأهداف كل من هؤلاء الأفراد وكذا المؤسسة على حدٍ سواء.

المطلب الثاني: أهداف دراسة السلوك التنظيمي

هناك ثلاثة أهداف رئيسية لدراسة وفهم السلوك التنظيمي وهي:⁴

- التعرف على مسببات سلوك العاملين والجماعات في المؤسسة؛
- التنبؤ بسلوك العاملين والجماعات في المؤسسة بعد التعرف على هذه المسببات؛
- التوجيه، السيطرة والتحكم في سلوك العاملين والجماعات في المؤسسة من خلال التأثير في هذه المسببات؛

حيث أن فهم أي ظاهرة يبدأ بمحاولة التفسير ثم استخدام هذا الفهم لتحديد سبب التصرف، فمثلا إذا قدم عدد من الأفراد ذوي القيمة العالية بالنسبة للمؤسسة بطلب استقالة جماعية، فإن الإدارة بالطبع تسعى لمعرفة السبب لتحديد ما إذا كان من الممكن تجنبه في المستقبل، فالأفراد قد يتركون العمل لأسباب عديدة، ولكن عندما يفسر معدل ترك العمل العالي كنتيجة لانخفاض الأجر، أو الروتين في العمل، فإن المديرين غالبا ما يستطيعون اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في المستقبل. كما أن التنبؤ بالإضافة إلى أنه يركز على الأحداث في المستقبل فهو يسعى لتحديد النواتج المترتبة على تصرف معين، وذلك بالاعتماد على المعلومات والمعرفة المتوافرة من السلوك التنظيمي، إذ يمكن للمدير من خلال التنبؤ باستجابات الأفراد أن يتعرف على المداخل التي يكون فيها أقل درجة من مقاومة الأفراد للتغيير، ومن ثم يستطيع أن يتخذ قراراته بطريقة صحيحة.

¹ فواد القاضي، السلوك التنظيمي والإدارة، ط1، دار المعارف، القاهرة، مصر، 2006، ص17.

² Robbins, S, Organizational behavior, Prentice-Hall, Inc, 2003, p8.

³ كامل محمد المغربي، السلوك التنظيمي - مفاهيم وأسس سلوك الفرد والجماعة في التنظيم-، ط 2، دار الفكر للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 1995، ص16.

⁴ صالح بن نوار، فعالية التنظيم في المؤسسات الجزائرية، ط2، مخبر علم اجتماع الاتصال للبحث والترجمة، قسنطينة، الجزائر، 2010، ص44 (بتصرف).

كما يعد هدف السيطرة والتحكم في السلوك التنظيمي من أهم وأصعب الأهداف، فعندما يفكر المدير كيف يمكنه أن يجعل فرد من الأفراد يبذل جهداً أكبر في العمل، فإن هذا المدير يهتم بالسيطرة والتحكم في السلوك، ومن وجهة نظر المديرين فإن أعظم إسهام لدراسة السلوك التنظيمي يتمثل في تحقيق هدف السيطرة والتحكم في السلوك.¹ حيث تشجع المؤسسات ذات الفعالية العالية مديريها كي يدرسوا مبادئ السلوك التنظيمي، وذلك لأن المعرفة هي أساس التفسير والتحليل للسلوك، أيضاً هي أساس للتنبؤ به، وبالتالي أساس التوجيه والسيطرة على هذا السلوك.² فوجود مديرين ذوي الخبرة والمعرفة العلمية الكافية التي تمكنهم من تصميم أنظمة، قواعد وسياسات ذات تأثير على سلوك العاملين سيؤدي حتماً إلى تحقيق هدف الكفاءة والفعالية في أدائهم للمهام الموكلة لهم.

المطلب الثالث: أهمية دراسة السلوك التنظيمي

إن دراسة وفهم السلوك التنظيمي كان مركز اهتمام العديد من الكتاب والباحثين، وتبرز أهمية هذا المجال باعتباره مدخلاً يجمع بين النظرية والتطبيق، فهو لا يقتصر على مجرد استخلاص المبادئ والأسس العلمية المرتبطة بسلوك الأفراد والجماعات داخل المؤسسات، ولكنه يمتد إلى توفير مجموعة من الأدوات والأساليب العلمية، و التطبيقية التي يمكن استخدامها في علاج المشكلات التنظيمية، كما اكتسبت إدارة السلوك التنظيمي هذه الأهمية بناءً على عدة اعتبارات أخرى من أهمها:

- أهمية الموارد البشرية للمؤسسة استلزم ضرورة الاهتمام بدراسة وفهم سلوك الأفراد بما لها من تأثير على فعالية التنظيم،³ فالنظرة التقليدية للفرد العامل على أنه كائن اقتصادي وأن الإدارة لا بد أن تعتمد على الأنظمة، القوانين اللوائح الرسمية والحوافز المادية فقط لتوجيه سلوكه لم تثبت صحتها، فالمؤسسة عبارة عن نظام مفتوح يتكون من العديد من العناصر بما في ذلك العنصر البشري، وهي في حالة تفاعل مستمر، تؤثر وتتأثر ببعضها البعض داخلياً ومع بيئتها الخارجية، مما يجعل هذه التفاعلات تؤثر بالسلب أو بالإيجاب في سلوك العنصر البشري.

- سلوك الفرد العامل محكوم بتلبية رغباته، لذلك لا بد من دراسة الكيفية التي من خلالها تستطيع المؤسسة سد هذه الحاجات، بمعنى آخر ما هي أفضل السبل لاستخدام هذه الحاجات لتوجيه سلوك الفرد العامل، بما يخدم مصلحة المؤسسة.

- تعزيز السلوك المستهدف لدى الفرد العامل، فمثلاً إذا قام الموظف بعمل مميز وكوفئ مادياً أو معنوياً، فمن المحتمل أن يكون سلوك الموظف أكثر إيجابية، وأن يستمر في أداء عمله بنفس الجودة، إن لم يكن أفضل إذا تهيأت له الفرصة، وهذا ما يعرف بمبدأ التأكيد الإيجابي (positive reinforcement).

¹ راوية حسن، السلوك التنظيمي المعاصر، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2004، ص14-15 (بتصرف).

² يوسف عنصر و ناجي لبيتيم، أهم المحددات السيكوسوسيولوجية المستخدمة في قياس وتشكيل سلوك العمال التنظيمي، مجلة الدراسات والبحوث الاجتماعية - جامعة الوادي، الجزائر العدد7، جويلية 2014، ص124-144.

³ راوية حسن، مرجع سابق، ص15.

- تفهم السلوك العمالي يسهل من مهام القيادة، فالقيادة الناجحة تتمثل في القدرة على التأثير، لذلك نجد كثيراً من المهتمين بالجانب السلوكي حاولوا تحديد النمط القيادي الأكثر تأثيراً في سلوكيات المرؤوسين.
- هناك علاقة إيجابية بين بيئة العمل الداخلية المادية والمعنوية وإنتاجية الفرد الموظف، فالإدارة مسؤولة في هذه الحالة على معرفة العوامل البيئية التي تؤثر إيجاباً على سلوك الفرد الموظف، وبالتالي على أدائه وإنتاجيته.
- بعض الانحرافات السلوكية من قبل الفرد العامل قد تمثل عقبة في سبيل تحقيق أهداف المؤسسة، لذا لا بد من معرفة أسباب هذه الانحرافات السلوكية وكيفية علاجها.
- تحديد الفروق الفردية بين الأفراد يساعد على معرفة القدرات والإمكانات الإنتاجية لكل فرد، وكيف يمكن تنمية هؤلاء الأفراد وتحسين سلوكهم.
- الفرد بطبيعته يرغب في التعلم واكتساب مفاهيم جديدة، فواجب الإدارة إذن هو تهيئة الظروف التي يستطيع الفرد من خلالها كسب هذه المعارف والخبرات، والتي تؤثر إيجابياً على سلوكه.
- كبر حجم المؤسسات الإنتاجية يحتم وجود ما يعرف بالتجمعات غير الرسمية، وما ينتج عن ذلك من تأثير على سلوك الفرد، فالخيار الأمثل لدى الإدارة هو التعامل مع هذه الظاهرة، احتوائها، ودمجها ضمن التنظيمات الرسمية بمعنى آخر تهيئة الظروف التي يستطيع أعضاء هذه التنظيمات تحقيق فيها أهدافهم، ولكن بما لا يتعارض مع أهداف التنظيم الرسمي.¹
- من خلال ما سبق يتبين الدور الهام الذي يلعبه التركيز على العنصر البشري وسلوكه، وأن نجاح المؤسسات على اختلاف أنواعها مرهون بنجاح تفعيل السلوك التنظيمي بها وإدارته، لذلك فإن تعامل الإدارة العليا بالمؤسسة مع السلوك التنظيمي على أنه محدد أساسي، سيزيد حتماً من فعاليتها وكفاءتها، مما يساعد على نموها، تطورها وتكيفها مع التغيرات المحيطة. ولكن اهتمامنا في هذه الأطروحة ينصب حول السلوكيات فقط المرتبطة بنظام تسيير الموازنات التقديرية، الوظيفية وغير الوظيفية منها، وهذا ما سيتم تناوله في الفصل الثالث.

¹ عبد الله بن عبد الغني الطحيم، طلق بن عوض الله السواط، السلوك التنظيمي - المفاهيم، النظرية، التطبيقات -، ط4، دار حافظ للنشر والتوزيع، السعودية، 2003، ص52-55 (بتصرف).

خلاصة الفصل الثاني:

مع تزايد مستوى التعقيد بمحيط عمل المؤسسات انتشر بها استعمال نظام تسيير الموازنات التقديرية، وذلك باعتباره أداة من أدوات الرقابة التنظيمية الرسمية سواء بالمؤسسات الصناعية أو التجارية على اختلاف أحجامها وأنواعها، يهدف إلى مساعدتها على الاستخدام الأمثل للطاقات المادية والبشرية المتوفرة لديها، وكذا تنمية أكبر قدر من الموارد تحقيقاً لأهدافها المسطرة. ويعد نظام تسيير الموازنات التقديرية بمثابة نظام متكامل يزودها بكل المعلومات والتقارير التي تمكنها من ذلك، وينطوي على عمليتين أو مرحلتين أساسيتين، الأولى تتعلق بإعداد مختلف أنواع الموازنات التقديرية بالمؤسسة، وذلك من خلال تحويل المخططات إلى موازنات تقديرية، في حين أن الثانية تتعلق بمراقبة تنفيذها، من خلال القياس الدوري للنتائج المحققة، والعمل على تصحيح مسارات وخطط المؤسسة بما يتماشى والنتائج الفعلية المحققة، وبذلك فهو يمثل أسلوباً من أساليب التغذية العكسية الذي يستخدم لرصد النتائج التنظيمية وتصحيح الانحرافات عن معايير الأداء المحددة مسبقاً.

ركز الباحثون السابقون على دور وحيد لنظام تسيير الموازنات التقديرية وهو تقييم الأداء، ولكن في الواقع فإن أهمية الموازنات إلى جانب دورها الرقابي في تقييم الأداء وتصحيحه، فإنها تقوم بأدوار عديدة أخرى كالتخطيط التنظيم التوجيهي، اتخاذ القرارات، الاتصال، التنسيق وكذا تحفيز ومكافأة تحقيق الأفراد العاملين لأهدافهم الموضوعة.

ويمثل الدور الأخير أحد مقتضيات الإدارة العلمية الحديثة التي تعمل على تأكيد الاستخدام الأمثل للطاقات البشرية لغرض تحقيق الأهداف التي قامت عليها المؤسسة، إلا أن تحفيز ومكافأة الأفراد العاملين لا يتسنى إلا من خلال دراسة، فهم والتنبؤ بسلوكياتهم وتوجيهها بما يخدم مصلحة المؤسسة، وذلك عن طريق التحكم في مسببات تلك السلوكيات، وهذا ما يسعى إلى توفيره علم السلوك التنظيمي، حيث يعد بمثابة الحقل الذي يهتم بدراسة سلوك اتجاهات و آراء العاملين في المؤسسات - سواء أفراد أو جماعات - وآليات التعامل معه وكذا توجيهه، مما يساهم في رفع الكفاءة وكذا الفعالية التنظيمية.

الفصل الثالث

التأثيرات السلوكية لنظام
تسيير الموازنات التقديرية
في المؤسسة

تمهيد:

تعتبر الموازنة التقديرية كعقد بين المسؤول والإدارة العليا بالمؤسسة، حيث تلعب المعلومات التي توفرها دورا مهما في تقييم أدائه، كما يمثل نظام تسيير الموازنات التقديرية بمرحلتها الإعداد والرقابة نهجا استباقيا، من خلاله المؤسسة تشير إلى جميع مسؤوليها بأنه يجب تثبيت أهداف، وبالتالي فالموازنة التقديرية يجب أن تترجم مدى التزام كل مرؤوس مسؤول أمامها. بالإضافة إلى أنه ومقابل السلطة على الموارد الموضوعة تحت تصرفهم، أصبح هؤلاء المرؤوسين مجبرين على تحقيق الأهداف المحددة بموازنتهم التقديرية، مما يؤدي بهذا النظام إلى أن يُعتبر بمثابة مصدر للضغط للتحفيز أو للاستياء، يتأثر ويؤثر إيجابيا وسلبيا على سلوكيات ومواقف هؤلاء المرؤوسين.

من هذا الواقع، تظهر جليا أهمية دراسة وفهم مختلف السلوكيات المرتبطة بنظام تسيير الموازنات التقديرية، وكذا دراسة مختلف المحددات أو الخصائص التي يجب أن تتوفر في النظام للحد من سلوكيات المرؤوسين غير الوظيفية الناجمة عنه، وبالتالي تعزيز سلوكياتهم الوظيفية.

لهذا الغرض، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، نتطرق في المبحث الأول إلى الضغط الموازني والسلوكيات غير الوظيفية الناتجة عنه، أما في المبحث الثاني فنتطرق إلى السلوكيات الوظيفية الناجمة عن نظام تسيير الموازنات التقديرية، ونبين مختلف محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية وتأثيراتها السلوكية المختلفة وذلك في المبحث الثالث.

المبحث الأول: الضغط الموازني والسلوكيات غير الوظيفية الناجمة عنه

يمثل نظام تسيير الموازنات التقديرية الأساس لتقييم مسيري مراكز المسؤولية، وذلك حسب قدرتهم على تحقيق مختلف الموازنات التقديرية المحددة لهم، كما يمثل عادة البناء لتوزيع المكافآت أو الجزاءات في المؤسسة. فمن هذه الرؤية، نظام تسيير الموازنات التقديرية يتأثر ويؤثر بسلوكيات ومواقف المرؤوسين، هذا ما شكّل ولادة مصطلح الضغط الموازني.

المطلب الأول: أسباب الاهتمام بحقل التأثيرات السلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية

مصطلح الضغط الموازني يعرف بالإنجليزية (budget emphasis)، وبالفرنسية (la pression budgetaire)، أو في الدراسات الحديثة في مراقبة التسيير بـ RAPM (Reliance on Accounting Performance Measures). ويعرف الضغط الموازني على أنه: نظام للتقييم الذي على أساسه يقيم المسيرون حسب قدرتهم على تحقيق الموازنة التقديرية المحددة سالفا لهم، لذلك سنتناول في هذا المطلب محددات ونتائج الضغط الموازني، بالإضافة إلى الأدبيات والبحوث السابقة في الاهتمام بالتأثيرات الإنسانية والسلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية.

1- أسباب التأثيرات السلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية

الموازنة التقديرية هي وسيلة لا يمكنها التواجد بدون الأشخاص،¹ فهي تُحضر وتراجع وتُنفذ من طرفهم، كما يلعب مسيروا مراكز المسؤولية دورا مهما في إعداد نظام الموازنات التقديرية من خلال تحضير موازنة وحداتهم وكذا التأكد من أن أنشطة وحداتهم تتم بالتنسيق مع هذه الموازنة التقديرية.²

بالإضافة إلى ذلك، تمثل الموازنات التقديرية عادة أساسا لتوزيع المكافآت أو الجزاءات في المؤسسة، فعدم القدرة على تحقيق الموازنة التقديرية يؤدي إلى الجزاء في حين النجاح إلى المكافأة،³ حيث تربط المؤسسة مختلف الحوافز المادية مثل العلاوة والترقية... إلخ، بمدى التوصل الجيد إلى تحقيق الأهداف الموازنية، إذن المسيرون الذي وحداتهم حققت تلك الأهداف من المؤكد أن ينظروا إلى أنفسهم كراجين مما يولد لديهم حوافز نفسية كثيرة مثل تقدير الذات... إلخ. وبما أن الموازنة التقديرية تحدد حصة الموارد التنظيمية المخصصة للمسيرين، وكذا أهداف الأداء التي يتم تقييمهم على أساسها فهي تؤثر بشدة على مواقفهم، سلوكياتهم وكذا أدائهم.

¹ Milani, K, The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes : a field study The Accounting Review, v 50, n 2, 1975, pp 274-288.

² Langevin, Pascal & Mendoza, Carla, How can organizational justice moderate the unethical behaviors induced by budgeting systems, European Accounting Association, 33rd Annual Congress, Istanbul, Turkey, 19-21 May, 2010, pp1-27.

³ Argyris, Chris , Human problems with budgets, Harvard Business Review, v31, n1, 1953, pp97-110, p97.

مما أدى بالضغط الموازي المطبق على المسيرين لتحقيق الأهداف الموازية، أسبابه ونتائجه على السلوكيات، لأن يغذي تيارا كبيرا من البحوث منذ عشرات السنين في العالم الأنجلوساكسوني،¹ كما كان في أدبيات مراقبة التسيير اهتمام واسع للتأثيرات السلوكية والتنظيمية لاستخدام المعلومات المحاسبية في تقييم أداء المرؤوسين المسيرين، هذا الاهتمام وُجه جزء كبير منه لفهم التأثيرات السلوكية والتنظيمية لما يسمى RAPM، حيث اتخذت أدبيات RAPM وضعية خاصة في الأدبيات المحاسبية، ليس فقط بسبب حجمها وثبات موضوعها، ولكن أيضا لتأثيراتها على مجريات البحوث التجريبية في مراقبة التسيير.²

عُرفَ الضغط الموازي على أنه نظام للتقييم، و الذي على أساسه يقيم المسيرون حسب قدرتهم على احترام الموازنة، بينما مصطلح RAPM ظهر بعده ويشكل تسمية موحدة لمجموعة البحوث التي ارتبطت بهذا التيار.³ وعرف أريسون الضغط الموازي (Harrison, Graeme, L)، 1993 بأنه: "مدى اعتماد الرؤساء وتأكيدهم على مؤشرات الأداء والتي هي محددة كميًا بعبارات مالية ومحاسبية، وتُحدد في شكل أهداف موازية"،⁴ ووصف براونال ودانك (Brownell & Dunk)، 1991، هذا التيار من البحوث بأنه يمثل: "التيار المستمر أو المتواصل من البحوث والتي تشكل من وجهة نظرنا الكتلة الوحيدة الهامة والمؤسسة للعمل التجريبي في مراقبة التسيير في الوقت الحاضر".⁵

وأيضاً ليندسي وإهرانبرج (Lindsay & Ehrenberg)، 1993، ينظر إلى هذا المجال على أنه: "أحد الجوانب القليلة نسبياً في البحوث المحاسبية التي لم يكن فيها أي سلسلة من الدراسات المكررة"،⁶ واقترح بأن إعادة البحث هو أمر ضروري ليس فقط لتأكيد النتائج السابقة، ولكن الأكثر أهمية هو تأسيس للمدى المتزايد من الشروط جذريا المختلفة، والتي تحتها تكون النتائج والاستثناءات المتوقعة.⁷

تم ذكر العديد من الأسباب والدوافع في الأطر النظرية السابقة، والتي تؤدي إلى توتر وضغط المسيرين من نظام تسيير الموازنات التقديرية، ويمكن حصرها فيما يلي:⁸

¹ Besson, Madeleine et al., Les directeurs commerciaux face au processus budgétaire, Comptabilité-Contrôle-Audit, v 10, n 2 2004, pp 125-153, p126.

² Hartmann, Frank, GH, The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory, accounting, Organizations and Society, v 25, n 4, 2000, pp 451-482.

³ Besson, Madeleine et al., Op-Cit, pp126-127.

⁴ Harrison, Graeme, L, Reliance on accounting performance measures in superior evaluative style -the influence of national culture and personality-, Accounting, Organizations and Society, v 18, n 4, 1993, pp 319-339, p319.

⁵ Brownell, Peter & Dunk, Alan, S, Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: some methodological issues and empirical investigation, Accounting, Organizations and Society, v16, n 8, 1991, pp 693-703, p 703.

⁶ Lindsay, R, Murray & Ehrenberg, Andrew, SC, The design of replicated studies, The American Statistician, v 47, n 3, 1993 pp 217-228, p223.

⁷ Lindsay, R, Murray & Ehrenberg, Andrew, SC, Op-Cit, p217.

⁸ Langevin, Pascal & Mendoza, Carla, Op-Cit, pp 1-17.

- مدخلات نظام الموازنات التقديرية هي مقدار الموارد المخصصة لهم، هذا المقدار يوفر للمسيرين مجالاً لتشغيل وحدتهم الاقتصادية، وأيضاً يزود المسيرين بمكافآت نفسية، وذلك لكون المقدار الكبير من الموارد المخصصة هو دليل عن وضعية عالية من الاعتراف.

- القدرة على تحقيق الموازنات التقديرية، وهي عامل أساسي في تقييم أداء المسيرين، ومع ذلك فإن عملية إعداد الموازنات التقديرية هي معقدة تقوم على التفاوض والتحكيم، والمسيرون ليس لديهم رقابة كاملة على المخصصات التي سينالونها، ولا على الأهداف التي سيحققونها، ولا على البيئة- مثل طلبات المستهلكين، أسعار المواد الأولية والمنافسين... إلخ - والتي تتغير خلال السنة.

كما أنه عادة ما يتم تناول التشديد أو التضييق على تحقيق الأهداف الموازنة من خلال خمسة أبعاد وهي كما يلي:¹

- مدى تحقق الأهداف الموازنة؛

- صعوبة في مراجعتها؛

- اهتمام مخصص لبعض المناصب؛

- صعوبة في تقبل الانحرافات عن الأهداف المحددة في الموازنات التقديرية؛

- اتصال وتواصل كبيرين حول الموازنات التقديرية؛

وبالتالي يمكن القول، بأن المرؤوسين بشكل عام، والمسيرين بشكل خاص لا يكونون راضين تماماً عن نظام الموازنات التقديرية، وذلك لكونهم يشعرون عادة بأنهم تحصلوا على موارد اقتصادية قليلة، و التي بنظرهم غير كافية لتشغيل وحدتهم، كما أن نتائجهم في نهاية السنة المالية ستتأثر حتماً بعوامل غير قابلة للتحكم، مما يؤثر على أدائهم وبالتالي تقييمهم من قبل رؤسائهم، هذا بالإضافة إلى أن الرؤساء عادة ما يضعون موازنات تقديرية متشددة أو صعبة التحقيق، وذلك بهدف تحفيز الأداء العالي لمرؤوسيه، مما يولد الشعور لديهم بتوتر وضغط موازني عاليين.

¹ Alain Gintrac, Origine et maîtrise du slack, Gestion 2000, v 29, n 4, 2012, pp 89-102, p97.

2- لمحة تاريخية حول نشأة حقل الاهتمام بالتأثيرات الإنسانية والسلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية:

كانت الدراسات الأولى حول الجوانب الإنسانية والسلوكية للتسيير الموازني في الو.م.أ،¹ والتي أظهرت بأن الموازنة التقديرية يمكن أن تكون مركز المشاكل الإنسانية والتنظيمية،² وبأن الطريقة المستخدمة في نظام تسيير الموازنات التقديرية يمكن أن تولد ضغوطات واختلالات وظيفية، وهي دراسة أرجريس (Chris Argyris) سنة 1952 المعنونة ب "تأثير الموازنات على الأشخاص"،³ ثم بعدها الدراسة الثانية له في سنة 1953، وكانت الدراسة الرائدة والتي تعتبر من البحوث التجريبية السبابة حول تأثيرات الموازنة التقديرية على المسيرين، وذلك فيما يخص فقط العلاقات السلوكية، حيث أجرى أرجريس بحثه والمتعلق بالموازنات التقديرية التشغيلية في أربع مصانع متوسطة الحجم وكان نظام الموازنات تقريبا متشابه في الأربع المصانع، أما الأهداف الموازنية فكانت بعبارة التكلفة لكل مركز تكلفة، وهذه الأهداف تحدد من طرف المراقبين والمسيرين في المستويات الهرمية العليا، وبعدها يتم التفاوض مع المسيرين لكل مصنع، ثم تطبق من طرف الآخرين، ولقد خلّصت الدراسة إلى أن الموازنات التقديرية كانت صارمة وبأن هذه الموازنات التقديرية في الواقع هي وسيلة للضغط في ثلاث من أصل أربع مصانع محل التجربة، مما يؤدي بالمسيرين إلى تشكيل مجموعات لمواجهة الضغط الإداري، وتبقى هذه المجموعات حتى لو أن الضغط الإداري يصبح أقل حدة.⁴ ولقد عدد أرجريس المشاكل السلوكية التالية الناجمة عن نظام تسيير الموازنات التقديرية المستخدم محل الدراسة:⁵

- الموازنات تستخدم بالدرجة الأولى كأداة للتقييم، لكن بالنسبة للموظفين فيشعرون بأنها أداة ضغط، هذا الضغط يتجسد عند المراقبين من خلال الأحاسيس السلبية: التوتر، الإحباط، الاستياء، الشك وكذا الخوف؛
- الضغط الموازني يوجه لتوحيد العمال اتجاه الإدارة، وهذا ما يعزز التوتر الذي يخضع له المسؤول التشغيلي؛
- المسؤولون التشغيليون لا يستطيعون ولا يريدون دمج هذه الجماعات، ولا يمكنهم إعادة إرسال الضغوطات للموظفين خوفا من تخفيض ظروف العمل والأداء، وبالتالي يقومون إما بإرجاع الخطأ على زملائهم أو رؤسائهم، مما يضر بالعلاقات معهم، أو يقومون باستيعاب الضغط مما يضر بسلوكياتهم؛
- المراقبون يكتسبون شعورا بالنجاح فقط عند اكتشافهم أخطاء مسؤولي التشغيل، مما يولد سوء تفاهم بين المراقبين والمراقبين؛

¹ Besson, Madeleine et al., Op-Cit, p127.

² Sponem Samuel, Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises: proposition d'une typologie et analyse des déterminants, Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine, Paris IX, France, 2004, p90.

³ Argyris, Chris, The impact of budget on people, School of business and public administration, Cornell University, 1952.

⁴ Sponem Samuel, Op-Cit, p24.

⁵ Miroir-LAIR, Isabelle, L'évolution de la pratique du budget comme outil de communication financière, Thèse de doctorat Conservatoire national des arts et métiers-CNAM, France, 2012, p 31.

- التركيز على النتائج الموازنة، واستخدام الموازنة كحافز للأداء يدفع بالمسؤول التشغيلي إلى عدم الاهتمام إلا بوحده فقط؛

- المسؤولون يستخدمون الموازنة كأداة للتعبير عن نمط القيادة الخاص بهم، وإذا كان يؤدي إلى إيذاء باقي الأشخاص، فالموازنة التقديرية هي في النهاية من ستتحمل اللوم؛

إذن، يمكن القول بأنه انبثق مفهوم جديدان من دراسة أرجريس، وهما: أن الموازنة التقديرية كأداة ليست هي التي تخلق تأثيرات على سلوك المراقبين ولكن تأثيرها يأتي من استخدامها من قبل المسؤولين، وأن الموازنات التقديرية تمثل الأنماط الإدارية لمستخدميها.

واعتبر ماسينتوش (MacIntosh, N, B) دراسة أرجريس بأنها الأساس لبحوث واسعة حول تأثيرات أنظمة المحاسبة الإدارية على العلاقات الإنسانية للمديرين والعمال،¹ كما وجهت الملاحظات والاقتراحات التي قدمتها هذه الدراسة وهيكلت حقل واسع من البحوث حول نظام تسيير الموازنات التقديرية في علم النفس الاجتماعي، علم الإجماع، وكذا علم الاقتصاد، واقترحت دراسة أرجريس الحاجة إلى إكمال المعرفة التقنية عن الموازنة التقديرية بواسطة المعرفة عن السلوكيات الإنسانية، فالسلوك غير الوظيفي ليس فقط توجه طبيعي للإنسان، ولكنه أيضا يمكن أن يكون وليد الاستخدام السيئ للرقابة باستخدام الموازنات التقديرية (الرقابة الموازنة).²

الدراسة الثانية الهامة عن منهج العلاقات الإنسانية في الإجراء الموازني نشرت 15 سنة بعد الأولى، وهي دراسة أوفستيد (Hofstede, G, H) سنة 1967، والتي درست التأثيرات على التحفيز الإداري لمختلف الجوانب الرقابية للموازنة التقديرية، حيث استخدمت تقنيات إحصائية لتحليل المعطيات. بالإضافة إلى سلسلة أبحاث أوبوود (Anthony, G, Hopwood) لسنة 1972 و1974 حيث بدأت من فكرة - والتي دُعمت في نهاية البحث بأدلة قوية- بأن مدى وطريقة استخدام الموازنات التقديرية تنعكس إلى عدة أنماط إدارية (management styles)، كما أظهرت استخداما متناقضا لنظام تسيير الموازنات التقديرية بهدف الرقابة، وقسم أوبوود ثلاث أنواع أو أنماط من السلوكيات المختلفة المتعلقة بالإدارة، والناجئة عن الدراسة، وهي:

النمط الأول: استخدام الموازنات كأداة أساسية للتقييم (Budget constrained style)

النمط الثاني: استخدام الربح على المدى الطويل كمؤشر للتقييم (Budget profit conscious style)

النمط الثالث: التقييم غير المحاسبي (Non-accounting style)

¹ MacIntosh, N, B, Management accounting and control systems: An organizational and behavioral approach, John Wiley & Sons, New York, USA, 1994, p 212-213.

² Sponem, Samuel , Op-Cit, p26.

وخلصت هاتين الدراستين لأبوود إلى أن النمط الثاني للإدارة أثبت فعالية كبيرة، كما لم يجد أبوود روابط دالة بين نمط الإدارة المعتمد وتحقيق الأهداف الموازنة، إلا أن أوتلي (David otley) سنة، 1978، قام بإعادة نفس التجربة، وأظهرت دراسته بأن المسيرين الذي يعتمدون على أساس الموازنة كنمط رقابي (النمط الأول لأبوود) لهم فرصة أكبر في تحقيقها وبفعالية كبيرة.¹

وشكلت أبحاث أبوود نقطة البداية لبرنامج من البحوث في الدول الأنجلوساكسونية، كما سلط الضوء على تواجد أنماط من التسيير الموازني فيها التقييم للأداء، يكون مرتكزا بشكل واسع على قدرة المسؤول على الاحترام الدقيق للأهداف الموازنة في المدى القصير. حيث هدفت البحوث التجريبية اللاحقة إلى تفسير نتائج هذه السلوكيات عوضا عن مجرد وصفها.²

أما خلال 20 سنة الماضية، فالعديد من الأبحاث حاولت معرفة الظروف والخصائص التي تؤدي بنظام الموازنات التقديرية بمراحلتيه الأساسيتين (الإعداد والرقابة)، لأن تكون أكثر فعالية، وذلك من خلال دراسة تأثير هذه الخصائص على سلوكيات، مواقف وأداء الأفراد التنظيمية للمؤسسة.

المطلب الثاني: السلوكيات غير الوظيفية الناتجة عن نظام تسيير الموازنات التقديرية

إن السلوك غير الوظيفي (dysfonctoinal behavior) ينتج عن الرقابة الموازنة الصارمة أو المتشددة، حيث استخدم سايمونس (Simons) العبارات " أهداف موازنة متشددة" و" موازنة متشددة" بطريقة معادلة لوصف الأهداف الموازنة التي تكون محددة، مهمة التحقيق والتي تتطلب جهودا جادة وفاعلية كبيرة لتحقيقها،³ حيث يكون المسيرين مسؤولون كلية على أدائهم المحدد في الموازنة التقديرية، هذا يشير ضمنا بأن الراتب، الموارد وإمكانيات الترقية الوظيفية تصبح إلى حد كبير- إذا لم تكن بالكامل- مرتبطة بقدرتهم على تحقيق موازنتهم التقديرية، وبالتالي المسيرين الذين يخفقون في تحقيق هذه الأهداف يواجهون احتمال التدخلات من قبل الإدارة العليا، فقدان الموارد التنظيمية وفقدان العلاوات السنوية، وأخيرا فقدان عملهم، وتحت هذه الظروف، قد يبحث هؤلاء عن طرق لحماية أنفسهم من خطر الانزلاق في إخفاق تحقيق الأهداف الموازنة،⁴ ومن هذه الطرق نجد إمكانية التوجه نحو خلق السلوكيات غير الوظيفية.

¹ Nguyen Tan Hon, Véronique, Débats et conflits lors de l'élaboration du budget, Thèse de doctorat, Jouy-En Josas, HEC France, 2008, p234.

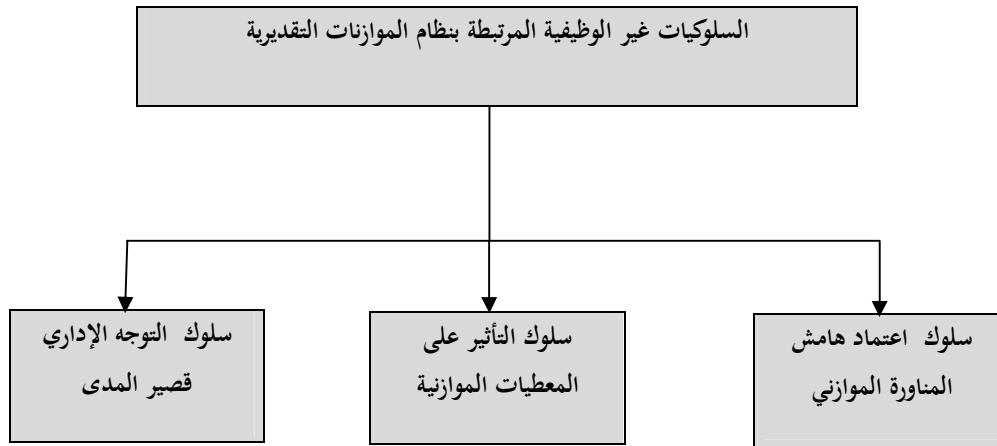
² Hartmann, Frank ,GH, Op-Cit, pp 451-482.

³ Simons, Robert, Analysis of the organizational characteristics related to tight budget goals, Contemporary Accounting Research, v 5, n 1, 1988, pp 267-283, p 268.

⁴ Wim, A, Vanderstede, The relationship between two consequences of budgetary controls : budgetary slack creation and managerial short-term orientation, Accounting, Organizations and Society, v25, 2000, pp 609-622.

في الأدبيات السابقة، هناك ثلاث أنواع من السلوكيات غير الوظيفية المرتبطة بتشديد تقييم أداء المرؤوس على أساس مدى تحقيقه للأهداف الموازنية، وهي موضحة بالشكل التالي:

الشكل رقم (3-1): أنواع السلوكيات غير الوظيفية الناتجة عن نظام الموازنات التقديرية



المصدر: من إعداد الباحثة

1-1 - سلوك اعتماد هامش المناورة الموازني: Budgetary slack

قبل التطرق إلى تعريف وأسباب اعتماد أو خلق المرؤوسين لهامش مناورة موازني، يجب التعرف على التحيز الموازني والذي يمثل فيه اعتماد هامش مناورة موازني كنوع من السلوكيات غير الوظيفية، والأكثر تناولا في الأدبيات المختلفة.

1-1-1 التحيز الموازني والسلاك : Budgetary bias and slack

يعرف التحيز الموازني على أنه الفرق المتعمد بين تقديرات الموازنة للمستقبل (تقديرات الموازنة الصادقة)، ورقم الموازنة المقدم (الموازنة المقترحة)، فحسب كاري لوكا (Kary Lukka)، 1988، يوجد ثلاث أنواع من أخطاء الانحرافات بين الموازنة المقدرة والموازنة الفعلية:

- خطأ التقدير - التحيز الموازني (budgetary bias) - عدم فعالية وفاعلية حقيقتان

إن سلوك التحيز الموازني ممكن في كل الوظائف وعلى كل المستويات التنظيمية، والتحيز الموازني يمكن أن يقسم إلى مكونين فرعيين، الأول يتمثل في اعتماد هامش مناورة موازني وهو العنصر التقليدي للتحيز، أما المكون الثاني فيدعى التحيز التصاعدي (upward bias) ويمثل النمط العكسي للأول.¹

¹ Kary Lukka, Budgetary biasing in organizations : Theoretical framework and empirical evidence , Accounting, Organizations and Society, v13, n 3, 1988, pp281-301.

واعتبر العديد من الباحثين بأن مصطلح سلاك (Slack) صعب الترجمة، وفضلوا الاحتفاظ بها كما هو كما أن مصطلح (jeu) أيضا في بعض الأحيان يستخدم ولا يعبر إلا جزئيا عن المضمون للمصطلح الأنجلوسكسوني.¹

واستُمد مفهوم السلاك من النظرية السلوكية للمنظمة، وعموما يعرف بأنه: "الموارد والجهود اتجاه الأنشطة، والتي لا يمكن بسهولة تبريرها من حيث مساهمتها المباشرة في الأهداف التنظيمية"،² أما عندما يخلق في سياق نظام تسيير الموازنات التقديرية يطلق عليه عادة إسم: budgetary slack³، وفي هذه الدراسة قمنا بترجمة المصطلح إلى: اعتماد هامش المناورة الموازي، وذلك لتعذر توفر ترجمة له في الأدبيات العربية السابقة.

كما أن للمصطلح تسميات أخرى قليلة الاستخدام في الأدبيات الأنجلوساكسونية مثل: الأعباء الإعداد الموازي (Budgeting gamesmanship)، فائض في المؤونات الموازية⁴ أو فجوة الموازنة⁵ (Budget gap)، وتم تناول هذا المصطلح في أدبيات مراقبة التسيير منذ سنة 1952،⁶ وعموما يعتبر سلوكا غير وظيفيا لكونه يفشل كلاً من نظام التخطيط، دقة العمل وكذا تقييم أداء المسيرين في المؤسسة.⁷

1-2 تعريف سلوك اعتماد هامش المناورة الموازي:

هامش المناورة الموازي كان موضوع بحث للعديد من الأبحاث خلال السنوات الأخيرة، وعرف في الأدبيات بمختلف التعاريف منها بأنه:

- " تقدير مبالغ فيه متعمد للتكاليف المسبقة".⁸
- " التقليل المتعمد للإيرادات والقدرات الإنتاجية و/أو المبالغة في التكاليف والموارد اللازمة لإتمام المهمة الموازية".⁹
- " المقدار الذي يخفض به المرؤوس قدراته الإنتاجية عند اقتراح الموازنة، مقارنة بالتي سيتم تقييم أدائه على أساسها".¹⁰

¹ Alain Gintrac, Op-Cit, p 90.

² Levitt, B, & March, J, G, Organizational learning, Annual review of sociology, v14, n1, 1988, pp 319-338, p22.

³ Wim A. Vanderstede, Op-Cit, p 609 .

⁴ Prudence, Julien, La maîtrise du slack budgétaire: une analyse autour des théories de la déviance et de la criminologie: Le cas d'une entreprise de distribution, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris Dauphine-Paris IX, France, 2009 p 41 .

⁵ Haim Hilman Abdullah et al., Budgetary Slack and Entrepreneurial Spirit : A Test of Government Policy Consistency towards Its Campaigned Programs, World Journal of Social Sciences, v 1, n 5, November 2011, pp 175-187, p177.

⁶ Patricia Casey Douglas & Benson Wier, Integrating ethical dimensions into a model of budgetary slack creation, journal of business ethics, v28, n3, 2000, pp267-277.

⁷ Christopher, k, Bart, Budgeting gamesmanship, The academy of management executive, v2, n4, 1989, pp285-294.

⁸ Busch, T, Slack in public administrations, Managerial Auditing Journal, v17, n3, 2002, pp153-159, p154.

⁹ Dunk, Alan S & Nouri, Hossein, Antecedents of budgetary slack: A literature review and synthesis, Journal of Accounting Literature, 1998, v 17, pp72-96.

¹⁰ Young, S, Mark, Participative budgeting: The effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack, Journal of accounting research, 1985, pp 829-842, p 831 .

- " الموارد الموازنة المراقبة من قبل المسير الزائدة عن الأمل لتحقيق أهدافه، من الواضح أنها تكون على شكل نفقات مبالغ فيها، تخفيض في الأرباح، أو تقدير أقل للقدرات الأدائية " ¹.

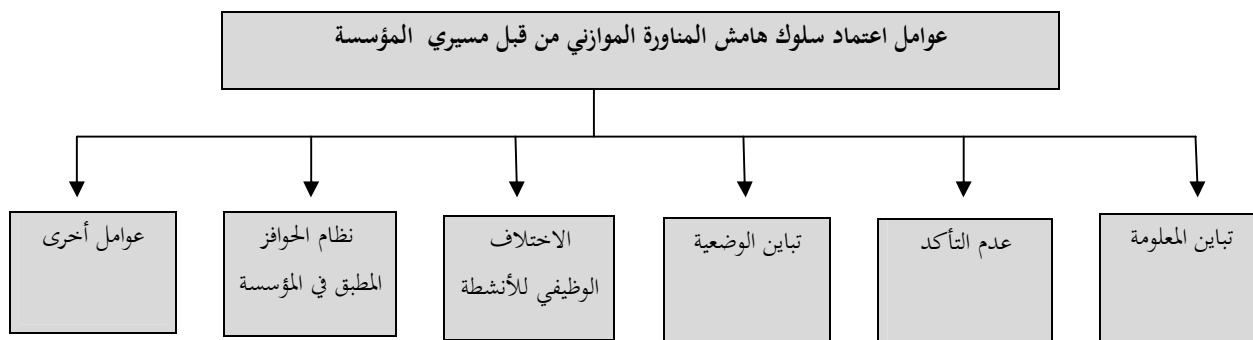
ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج بأن هامش المناورة الموازي يدخله المسيرون في موازنتهم قصد التقليل المتعمد في تقديرات الإيرادات والقدرات الإنتاجية، و/ أو المبالغة في التكاليف واحتياجاتهم من الموارد اللازمة للقيام بأنشطتهم، وذلك عند اقتراح الموازنة التقديرية أي البدء في مرحلة الإعداد الموازي (مرحلة إعداد نظام الموازنات التقديرية)، هذا التزييف لقدرات الأداء الممكنة يكون بهدف الحصول على مزايا خاصة، وذلك على حساب مصلحة المؤسسة.

1-3 أسباب اعتماد سلوك هامش المناورة الموازي:

نظرية الوكالة أشارت بأن هامش المناورة الموازي يتسبب في جعل الموارد التنظيمية في سوء تخصيص، وأن النتائج التي تعود على الاستثمار تصبح أدنى من الأمل، لذلك يجب القضاء عليه، ² ولقد وصفه كاري لوكا ، 1988 على أنه: "الظاهرة المعقدة ومتعددة الجوانب" ³، وذلك نتيجة تفاعل العديد من العوامل المختلفة والمسببة لهذا السلوك غير الوظيفي.

والسبب الرئيسي لخلق هامش المناورة الموازي - كما تم ذكره من قبل - يعود إلى تضيق الرقابة على تحقيق الأهداف الموازنية، هذا بالإضافة إلى أسباب أخرى عديدة والتي تختلف حسب المتغيرات الخاصة بكل مؤسسة، ويمكن تبيانها في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-2): أسباب اعتماد سلوك هامش المناورة الموازي.



المصدر: من إعداد الباحثة

¹ Kren, Leslie, Effects of uncertainty, participation and control system monitoring on the propensity to create budget slack and actual slack created, Advances in Management Accounting Journal, 2003, v 11, pp 43-167, p144.

² Patricia Casey Douglas & Benson Wier, Op-Cit, pp 267-277.

³ Kary Lukka, Op-Cit, p298.

- تباين المعلومة: Asymetrie d'information

إن إمكانية خلق هامش المناورة الموازني تتوقف على مبدأ التباين المعلوماتي بين الطرفين، ووفقا لنظرية الوكالة التباين المعلوماتي يكون عندما يمتلك المرؤوس المعلومات والتي تؤثر على نظام اتخاذ القرارات بين الرؤساء والمرؤوسين، لذلك الوكلاء قد لا يرغبون في إعطاء معلوماتهم الخاصة إلى الرؤساء، من أجل خلق هامش المناورة الموازني وتسهيل تحقيق أهدافهم الموازنية وخاصة في فترات الضغط الكبيرة،¹ فتباين المعلومة ضروري لخلق الهامش والذي يمكن المسؤولين عن الموازنات التقديرية من تزويد رؤسائهم بتمثيل مشوه أو غير حقيقي للبيئات الداخلية والخارجية لوحدهم.² فالمسير المرؤوس خالق الهامش قد يمتلك معلومات ليس بالضرورة يملكها الرئيس، أو يقوم بنقل معلومات غير صحيحة والتي تكون غير متوفرة للرئيس،... إلخ، وكل هذه الأفعال تنطوي تحت عنصر التباين المعلوماتي.

- عدم التأكد: Uncertainty

الذي يعود إلى نقص المعلومة حول التخطيط، حيث يشكل كحافز للمسيرين لخلق هامش المناورة الموازني وذلك كوسيلة للتحوط ضد عدم القدرة على التنبؤ،³ ففي دراسة محمد أ ونسي (Mohamed Onsi)، 1973، قدم المسيرون سببين اثنين لخلقهم هامش المناورة الموازني: الأول جاء كنتيجة للضغط الناجم من الإدارة العليا لتحقيق الأهداف الموازنية وعرض بأن الريح السنوي يزداد، والثاني كوسيلة للتحوط ضد عدم التأكد، كما توصل أيضا بأن هامش المناورة الموازني يتواجد ليس فقط في الأوقات الجيدة ولكن أيضا في الأوقات السيئة، فالمسيرون يميلون لحماية أنفسهم أثناء الظروف السيئة.⁴

- تباين الوضعية: L'asymetrie de position

أظهر فيشر (Fisher)، 2000 بأن الأفراد في ظل نظام تسيير الموازنات التقديرية يعتمدون على استراتيجيات مختلفة للتفاوض وذلك حسب وضعيتهم الهرمية، فالمرؤوسون يختارون بتعمد وضعيات أولية قوية، من أجل القدرة على الحصول على امتيازات، وذلك بهدف أنه في ظل التفاوض يتم الحصول على أهداف قريبة من أهدافهم الأولية. أما بالنسبة للرؤساء فالعكس صحيح، حيث أنهم لا يقومون بتعظيم توقعاتهم الأولية بهدف الحصول على امتيازات تبعدهم عن تفضيلاتهم الأولية.⁵

¹ Prudence Julien, Op-Cit, pp51.

² Alain Gintrac, Op-Cit, p93.

³ Tony Davila & Marc Wouters, Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack Accounting, Organizations and Society, v 30, 2005, pp587-608, p590.

⁴ Mohamed Onsi, Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack, The accounting review, v 48, n3, 1973 pp535-548, p537.

⁵ Nguyen Tan Hon, Op-Cit, p81.

- الاختلاف الوظيفي للأنشطة: Functional differentiation of activities

أكد العديد من الباحثين بأن هامش المناورة الموازي هو مرتبط بعدم التأكد سواء كان عدم التأكد البيئي أو عدم التأكد في المهام (task uncertainty)، واللدان تواجههما كل من وظيفة الإنتاج وكذا الوظائف الأخرى غير الإنتاجية كوظيفة التسويق مثلاً، والتي من المفروض تختلف عن بعضها البعض،¹ حيث اقترح برونيل (Peter Brownell) 1982، بأن مركز التأثير في اتخاذ القرار يختلف باختلاف البيئة الفرعية التي تواجهها الأقسام الوظيفية الرئيسية في المؤسسة، مثل وظيفة التسويق التي تتميز بقاعدة أوسع لتأثير اتخاذ القرار والرقابة، مقارنة بالأقسام المعزولة نسبياً عن البيئة الخارجية كوظيفة الإنتاج،² وبالتالي يكون التوجه نحو خلق هامش المناورة الموازي أكبر في الأقسام المؤثرة في اتخاذ القرارات مقارنة بالأقسام الأخرى.

- نظام الحوافز المطبق في المؤسسة:

اقترحت الدراسات السابقة في السلوك التنظيمي ونظرية الوكالة بأن المرؤوسين يبادلون جهد العمل والراحة المرتكز على المعدل الحدي المتوقع للتبادل بين الجهد والأداء، وبين الأداء والقيمة الحدية للحوافز، فبما أنه عادة ما يكون لدى الرئيس رقابة محدودة اتجاه توقعات وتفضيلات المرؤوسين، وبالتالي يمكن أن يؤثر على جهدهم وذلك فقط من خلال استخدام الحوافز المرتبطة بالأداء.³

إن العلاقة بين هامش المناورة الموازي والحوافز المحددة (specific rewards) هي موثقة في العديد من الأبحاث التجريبية، حيث استنتج دانك (Dunk)، 1998، بأنه في نموذج تقييم الأداء على أساس الموازنات التقديرية، فإن التحيز يكون الأكثر احتمالاً للظهور والتحول إلى هامش المناورة، وبالمثل أشار ويتزمان (Weitzman)، 1976، بأن المرؤوس سيلعب بالمعايير ويخلق الهامش، وذلك لأنه من مصلحة المسير إقناع رؤسائه بأن المعايير من المحتمل أن تكون قليلة، وهذا ما يؤهلهم لأهداف قليلة، وعلاوة أو حوافز سهلة الحصول، مما يخلق التوجه لإساءة تمثيل هذه المعايير أو الأهداف.⁴

¹Chong, M, Lau, the effect of emphasis on tight budget targets and cost control on production and marketing managers propensity to create slack, British accounting review, v 31, 1999, pp 415-437

²Brownell, Peter, A field study examination of budgetary participation and locus of control, Accounting Review, 1982, pp 766-777.

³Chee, W, Chow, et al., Participative budgeting: effects of truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance, The Accounting Review, v 63, n 1, 1988, pp111-122, p112.

⁴Weitzman, Martin L, The New Soviet incentive model, The Bell Journal of Economics, 1976, pp 251-257, p 252.

- عوامل أخرى: ونذكر منها:

- الضغط الموازني يزيد عندما يكون المرؤوس غير موافق على الطريقة التي وضعت بها موازنته التقديرية أو بالطريقة التي يتم تقييم أدائه على أساسها، مما يؤدي به إلى زيادة هامش المناورة الموازني.¹
- المؤسسة تستخدم نظام الموازنات التقديرية للتخطيط وكأساس لتخصيص الموارد البشرية، المالية، والمعنوية والنادرة،² لذلك فالمرؤوسين لديهم الدوافع لتقدير أعلى لقدراتهم الإنتاجية، وذلك بهدف الحصول على جزء كبير من الموارد المخصصة.³
- سبب أحر بالنسبة لبعض المرؤوسين لخلق هامش المناورة الموازني هو كرد فعل للأدوار المختلفة التي يلعبها نظام الموازنات من تخطيط، تقييم، توجيه، تحفيز، تنسيق... إلخ، والتي في بعض الأحيان تكون متعارضة، فالتخطيط يفرض أخذ التطورات الأكثر احتمالاً، والذي يتصارع مع التحفيز والذي يشمل الأهداف الطموحة، وأيضاً الصراع بين التخطيط والتقييم متشابه، وفي كلتا الحالتين، خلق الهامش سيسمح بزيادة احتمال تحقيق الأهداف المنشودة والحصول على تقييم مُرضي وبالتالي الحصول على الحوافز.⁴
- تعدد الأهداف وذلك مثل أهداف التكلفة، والفاعلية والإنتاجية، فعندما لا يمكن تحقيق كل هذه الأهداف معاً، يلجأ المديرون للتضحية بالأهداف التي يجب أن تكون لها الأولوية، فمثلاً هامش المناورة الموازني يمكن أن يمد المسير بالقدرة على تحقيق الأهداف غير المالية عندما حجم الإنتاجية يكون على غير المتوقع عال.⁵
- أكدت نتائج دراسة Schatzberg et Stevens ، 2004 بأن هامش المناورة الموازني كان يقدر ب 39 بالمئة من الموازنة العادية، وذلك في حالة ما إذا كان للرئيس سلطة رفض الموازنة المقترحة من طرف المرؤوس، ووصل النسبة 87 بالمئة عندما لم يكن له هذه السلطة.⁶
- بالإضافة إلى ما سبق، هناك العديد من العوامل التنظيمية والفردية التي تؤثر على توجه المرؤوس نحو خلق هامش المناورة الموازني، والمحددة من قبل الباحثين السابقين مثل: حجم المؤسسة، التنوع واللامركزية، وجود الدافعية والفرصة لخلق هامش المناورة الموازني،⁷ الثقافة،⁸ تفضيلات المخاطرة وكذا الضغط الاجتماعي.⁹

¹ Cindy Zawadzky, Indicateurs, acteurs et slack : la gestion de la viabilité hivernale sur les autoroutes, Comptabilité, Contrôle Audit et Institution, Tunisie, 2006, p 98.

² Anthony, Robert, N & Govindarajan, V, Management control systems, McGraw Hill/Irwin, 2001, p 302-303.

³ Fisher, Joseph, G et al., Using budgets for performance evaluation: Effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack, and performance, The Accounting Review, v 77, n 4, 2002, pp847-865, p848.

⁴ Alain Gintrac, Op-Cit, p94.

⁵ Tony Davila & Marc Wouters, Op-Cit, p590.

⁶ Alain Gintrac, Op-Cit, p97.

⁷ Patricia Casey Douglas & Benson Wier, Op-Cit, p268.

⁸ Dunk, Alan S & Nouri, Hossein, Antecedents of budgetary slack: A literature review and synthesis, Journal of Accounting Literature, v 17, 1998, p 72.

⁹ Young, S, Mark, Op-Cit, pp 829-842.

- كما أن سلوك المرؤوسين اتجاه النية في خلق هامش المناورة الموازني أيضا يتأثر بالتطلعات الفردية وتصوراتهم لما سيحلب لهم هذا السلوك.¹ فبالنظر إلى نوري وباركر (Nouri & Parker)، 1996 فالمصالح الشخصية للمرؤوسين لديها قوة تقريرية لخلق هامش المناورة الموازني، وكذا الاعتقاد بأنه سيسهل تحقيق موازنتهم التقديرية من خلاله،² هذا بالإضافة إلى قوة الصراع بين الرئيس والمرؤوس حول الأهداف الموازنية.

1-4 النتائج التنظيمية لاعتماد هامش المناورة الموازني:

من نتائج احتواء الموازنات التقديرية على هامش المناورة الموازني إلحاق الأضرار التالية بالمؤسسة:

- الاقتصاديون عموما يعتبرون الهامش كعدم فاعلية والذي يخفض من قيمة المؤسسة،³ إذ أن وجود هامش المناورة الموازني يؤدي إلى تقليل أرباح المؤسسة،⁴ بالإضافة إلى ذلك فإن هامش المناورة الموازني هو نتيجة تحديد الأهداف القابلة للتحقق بطريقة ما للحصول على مكافآت تنظيمية، وذلك عن أداء أقل مما يستوجب إذا وضعت بطريقة متشددة، وبهذا المعنى فهامش المناورة الموازني تكون نتيجته تضييع الفرص وزيادة التكاليف،⁵ مما يخلق الالفاعلية والهدر؛⁶

- تؤدي أفضل الأحكام إلى تقديرات إيجابية غير مستحقة للمرؤوسين؛

- الرغبة في تعظيم المصالح الفردية التي تضر بالمصالح التنظيمية، فمن خلال الحصول على أهداف موازنية سهلة يخفض المرؤوس من عدم الأمان المرتبط بالحصول على الحوافز والمكافآت النقدية وغير النقدية مثل التقييم الإيجابي والثناء؛

- خلق اللامبالاة والكسل عند المديرين التنفيذيين؛⁷

- تخصيص غير عقلاني للمسؤوليات وكذا تقييم خاطئ لأداء المسيرين ومسؤولياتهم؛

- تخفيض فعالية نظام تسيير الموازنات التقديرية في التخطيط والرقابة التنظيمية؛⁸

¹ Blanchette, D & Pilote, C, Influence du raisonnement moral du gestionnaire sur sa création d'une marge de manoeuvre budgétaire. Communication présentée lors du Congrès de l'Association francophone de comptabilité (AFC) , Louvain-la-Neuve Belgique, Mai 2003, p2.

² Nouri, H, & Parker, R, J, The interactive effect of budget-based compensation, organizational commitment, and job involvement on managers' propensities to create budgetary slack. Advances in Accounting, 1996, v 14, pp 209-222.

³ Wim , A, Vanderstede, Op-Cit, p610.

⁴ Mohamed Onsi , Op-Cit , pp535-548 .

⁵ Simons, Robert, Planning, Control, and Uncertainty: a process view, Accounting and management: Field study perspectives 1987, pp 339-362.

⁶ Haim Hilman Abdullah et al., Op-Cit, p178.

⁷ Cindy Zawadzky, Op-Cit, p99 .

⁸ Nouri, H & Parker, R, J, Op-Cit, pp 209-222.

- تزييف المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات؛¹

- من منظور سلوكي، تواجد هامش المناورة الموازي هو إشارة لقلّة أو ضعف روح المبادرة في القطاعات العامة؛²

من ناحية أخرى، قدمت العديد من البحوث في مراقبة التسيير الدليل بأن هذا النوع من الهامش يتواجد في الكثير من المؤسسات، مثلاً بارت (Christopher, k, Bart) وجده ممارساً بتوسع في ستة من أصل ثمانية مؤسسات محل الدراسة،³ وفي دراسة أخرى لبوسون وآخريين (Besson et al)، صرح المديرون التجاريون بإضافة الهامش في موازناتهم من خلال التقليل العمدي في رقم الأعمال لبعض الزبائن المنحدرة من الزبائن الأقل ملاءمة، والتي تمثل خطراً جدياً عالياً،⁴ أما البحث الشهير لمحمد أونسي، 1973، فمن خلال مقابله لمسيري خمسة من أكبر المنظمات الوطنية والدولية كانت أهم النتائج التي توصل إليها هي أن ما نسبته 80 بالمئة من المسييرين الذين تم إجراء المقابلات معهم أظهروا بوضوح بأنهم يتفاوضون على الهامش، وأن الهامش يوجد في تكاليف المواد المقدرة، في التكاليف الصناعية، حجم المبيعات المقدرة وبعض الشيء في أسعار المبيعات التقديرية، مما أدى به إلى التأكيد بأن الموازنة التقديرية التشغيلية لا تحتوي أبداً في أي سنة على 0% هامش مناورة موازي.⁵

أما في دراسة شيف ولوين (Schiff & Lewin)، 1968 فقد توصلوا إلى أن المسييرين يحاولون خلق هامش المناورة الموازي لجعل موازناتهم التقديرية أكثر تحقفاً من خلال تقدير أدنى أو أعلى للموارد، وأن هذه الظاهرة تتعلق بالمؤسسات الربحية وغير الربحية، التي رقم أعمالها ثابت أو في زيادة، وبأن معدل الهامش الموازي مقدر ب 20-25 بالمئة من النفقات التشغيلية التقديرية في المؤسسة.⁶

توصل الباحث ليبينستين (Leibenstein) أيضاً في دراسته بأن التكاليف الفعلية فاقت من 30-40 بالمئة من نفقات الحد الأدنى الممكنة، وبأن خلق الهامش يلاحظ سواء في المؤسسات المدارة من طرف مالكيها أو في الإدارية منها، كما توصل أيضاً، إلى أن التسيير السيئ للمشاريع يمكن أن يكون متعمداً ويخفي خلفه الخلق المتعمد للهامش الموازي، فمن الأفضل خلق هامش المناورة الموازي على تطوير أنشطة بعيدة عما اعتاد عليه المسيرون⁷ وبالتالي فالإلغاء الفعال لهامش المناورة الموازي يمكن أن يرفع من أداء المسييرين على الأقل في المدى القصير.

¹ Joseph, N, Roge & Gary, F, Linn, Performance evaluation: the effect on the propensity to create budgetary slack, Developments In business simulation & experiential exercises, v 22, 1995, p 126-127.

² Haim Hilman Abdullah et al., Op-Cit, p177.

³ Christopher , K, Bart, Op-Cit, p286.

⁴ Besson, Madeleine et al., Op-Cit, p129.

⁵ Mohamed Onsi , Op-Cit, p537.

⁶ Schiff, Michael & Lewin, Arie, Y, Where traditional budgeting fails, Financial Executive, v 36, n 5, 1968, p51-62.

⁷ Alain Gintrac, Op-Cit, p90-91.

2- سلوك التأثير على المعطيات الموازنة: Manipulation des données /Data manipulation

نوع آخر من السلوكيات غير الوظيفية التي يلجئ المسيرين إلى اعتمادها قصد الحصول على مزايا ومصالح شخصية، هو سلوك معالجة المعطيات الموازنة، فالذين ينخرطون في هذا السلوك غير الوظيفي يمكن أن يحققوا مزايا شخصية من خلال المعالجة أو التلاعب في المعطيات، كالحصول على العلاوات و الترقيات على حساب الآخرين، وهو النوع الشائع لنظام الموازنات التقديرية،¹ ويطلق عليه أيضا بإدارة المداخيل (earning management)²، ويعرف عموما على أنه توجه المسيرين إلى معالجة مؤشرات الأداء من أجل إظهار تقريرهم يبدو بأحسن النتائج،³ ويحدث عندما يعدل المسير التدفق الطبيعي للمعلومة، ويقوم بالتقرير فقط عن المعلومة التي هي أفضل لمصلحته، أو في النهاية يحرف البيانات وسجلات المؤسسة.

المثال المعروف جيدا للتأثير على المعطيات الموازنة هو القيام بعملية التجانس (smoothing)، والذي يحدث عندما يستخدم المرؤوس نظام المعلومات لفائدته الخاصة من خلال تعديل طبيعة تدفق البيانات، وذلك قبل البدء في التخطيط بدون تعديل للأنشطة الجارية للمؤسسة، والنوع الأكثر شهرة للتجانس في النتائج هو من خلال تحويل النفقات والأرباح من مدة إلى مدة أخرى،⁴ كقيام المسيرين الذين تجاوزوا بالفعل أهدافهم الربحية بمحاولة نقل بعض هذه الأرباح إلى السنة المقبلة،⁵ أو القيام بترشيح للمعلومة (filtering information) (وذلك عندما يقوم المسيرون بالتقرير فقط عن النتائج الأكثر إيجابية، وعادة تكون تلك التي تنعكس إيجابيا على أنفسهم).

أما تزيف المعلومة (falsification of information) فهو نوع آخر من التأثير على المعطيات الموازنة والذي يتضمن أي فعل محتال، ويحدث عندما يتم تعديل المعلومة الحالية عمدا أو يتم تغذية بها نظام المعلومات.⁶ كما يمكن للمسيرين استخدام مختلف المعالجات المحاسبية كتغيير الافتراضات المحاسبية عن عمر الأصول الثابتة، أنماط الاهتلاك، أو تدفقات تكلفة المخزون Lifo/ Fifo، وكل هذه الطرق التشغيلية والمحاسبية هي ممارسات واسعة الاستخدام.⁷

وقد لاحظ أوبوود، 1972 وجود ثلاث أنواع للتأثير على المعطيات الموازنة، وهي كما يلي:

- من خلال تحميل تكاليف مركز مسؤولية إلى مركز آخر؛

¹ Langevin, Pascal & Mendoza, Carla, Op-Cit, pp 1-27.

² Merchant, Kenneth, A, & Bruns, William J, Measurements to cure management myopia. Business Horizons, 1986, v 29, n 3 pp 56-64.

³ Merchant, Kenneth, A, The effects of financial controls on data manipulation and management myopia, Accounting Organizations and Society, v 15, n 4, 1990, pp 297-313.

⁴ Jaworski, Bernard, J & Young, S, Mark, Dysfunctional behavior and management control: An empirical study of marketing managers, Accounting, Organizations and Society, v 17, n 1, 1992, pp 17-35.

⁵ Langevin, Pascal & Mendoza, Carla, Op-Cit, pp 1-27.

⁶ Jaworski, Bernard, J & Young, S, Mark, Op-Cit, p 299.

⁷ Langevin, Pascal & Mendoza, Carla, Op-Cit, pp 1-27.

- القيام بتخطيط للانحرافات من خلال علاقاتها بالتأثيرات التي تُنتجها على الانحرافات الموازنية؛
- وأخيراً، القيام بالتغيير في أحجام الإنتاج؛¹

كما أُكِّدت نتائج دراسة محمد أونسي السابقة الذكر، 1973² بأن التشديد على تحقيق الأهداف الموازنية يشجع على المعالجة أو التأثير على المعطيات الموازنية.

3- سلوك التوجه الإداري قصير المدى: **Managerial short term orientation**

وهو نوع آخر من السلوكيات غير الوظيفية التي تنتج عن نظام الموازنات التقديرية، كما يعتبر السلوك الأقل تناولا في الأدبيات المختلفة، ويعرف عادة على أنه: "مدى تركيز المسيرين على المسائل التي سوف تؤثر على أدائهم في خلال المدة الموازنية الجارية (1 سنة)"،³ فالضغوطات المختلفة لتحقيق الأهداف الموازنية يمكن أيضا أن تؤدي بالمسيرين إلى أن يصبحوا مهتمين أساسا بنتائج المدى القصير،⁴ على حساب مصالح المؤسسة على المدى الطويل.

وتوصلت دراسة ميرشون فقط (Merchant kenneth) ، 1990 إلى أن أحد أهم الاستخدامات الشائعة لهذا السلوك غير الوظيفي تتمثل في سحب من الفترات المستقبلية إلى الفترة الحالية، من خلال تأجيل بعض النفقات ذات التأثير طويل المدى مثل التدريب، تكاليف الموارد البشرية، مما يساهم في تحسين نتائج المدى القصير وبالتالي فرصة تحقيق الأهداف الموازنية للسنة الجارية، ولكنه يضر بتنافسية المؤسسة على المدى الطويل.⁵

كما أُكِّدت دراسة بوسون وآخرين (Besson et al) ، 2004 على وجود الآثار السلبية للضغط الموازني ومنها التوجه نحو اتخاذ قرارات قصيرة الأجل، حيث أكد أحد المديرين التجاريين المستجوبين في الدراسة بأنه ولتحقيق أهدافه الموازنية فالحلول تتمثل في: عدم الاستثمار في بلدان معينة، إلغاء إعلان، تأجيل مشاريع،... إلخ، فهذا لا يغير شيئا بالنسبة لرقم الأعمال في هذه السنة لكن بعد 3 أو 4 سنوات؟، وكان رد مدير تجاري آخر بأنه: إذا كانت النتائج غير جيدة، فلا يقوم بإنفاق كل الموازنة التقديرية، وهذه طريقة على الأقل لتحقيق النتيجة التشغيلية حتى لو كان رقم الأعمال ليس هو المطلوب تحقيقه.⁶

¹ Hopwood, Anthony G, An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation, Journal of accounting research, 1972, pp 156-182.

² Mohamed Onsi, Op-Cit, pp535-548.

³ Wim A, Vanderstede, Op-Cit, p 612.

⁴ Merchant, Kenneth, A, Budgeting and the propensity to create budgetary slack, Accounting, Organizations and Society, v10 n2, 1985, pp 201-210.

⁵ Langevin, Pascal & Mendoza, Carla, Op-Cit, pp 1-27.

⁶ Besson, Madeleine et al., Op-Cit, p 130-141.

المبحث الثاني: السلوكيات الوظيفية الناتجة عن نظام تسيير الموازنات التقديرية

لقد تطرق الباحثون إلى مجموعة من السلوكيات الوظيفية الناجمة عن نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة حيث تناول في هذا المبحث أهمها والمتمثلة في: سلوك الرضا الوظيفي، الالتزام التنظيمي بالإضافة إلى سلوك الثقة التنظيمية.

المطلب الأول: التعريف بالرضا الوظيفي، أهميته وأشكاله

يحتل رضا العامل مكانة بارزة ضمن اهتمامات المؤسسة، وأدرجت العديد منها أن الرضا يمنحها مبررا قويا للبقاء والنمو، كما يُعد من العوامل الأساسية لتحقيق المؤسسة لأهدافها ومواجهة مختلف التحديات التي تعترضها.

1- تعريف الرضا الوظيفي:

يعتبر مفهوم الرضا الوظيفي (Job satisfaction) من المفاهيم التي تم تناولها بشكل كبير في أدبيات السلوك التنظيمي، لكن الشعور بالرضا الوظيفي من قبل الموظف عادة ما يكون شخصيا ونسبيا، إذ يتوقف على العديد من العوامل النفسية الاجتماعية، المهنية والمادية، لذلك نجد التعاريف التي تناولت هذا المفهوم مختلفة ومتعددة الزوايا، ويمكن تلخيص أهم التعاريف المتداولة، بالإضافة إلى خصائصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): مفاهيم الرضا الوظيفي وخصائصها المميزة.

المفهوم	خصائصه المميزة
- " مجموعة المشاعر الوجدانية التي يشعر بها الفرد نحو العمل الذي يشغله، فقد تكون إيجابية أو سلبية، وتعبّر عن مدى الإشباع الذي يتصور الفرد أنه يحققه من عمله " ¹ .	حسب ما جاء به التعريف نجد أن الرضا الوظيفي يمثل سلوكا ضمنيا يكمن في مجموعة المشاعر التي تعترى الفرد اتجاه عمله، والتي تترجم مدى إشباعه.
- " أنه شعور إيجابي أو سلبي يحمله الفرد بالنسبة للوظيفة ومحيط العمل، وفي كلا الحالتين يعني ذلك رد فعل شعوري له علاقة بالعمل نفسه كإتمام المهام، كما يتعلق هذا الشعور بظروف العمل المادية الاجتماعية و النفسية التي يعمل في إطارها " ² .	يعتبر هذا المفهوم أوضح وأشمل من سابقه، ويُبرز بأن رضا العامل مرتبط بمهام العمل و كذا الظروف الاجتماعية والنفسية المحيطة به والتي تؤثر كلها على طبيعة الرضا الوظيفي، وكذا حالة الشعور الخاصة بالفرد اتجاه هذه العوامل.

¹ محمد حافظ حجازي، دعم القرارات في المنظمات، ط1، دار الوفاء للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 96-97.

² Jean Louis Magalian et al., 50 fiche pour comprendre la gestion stratégique des ressources humaines, Bréal, France, 2003 p 22.

<p>يتميز هذا المفهوم بالربط بين الرضا الوظيفي ومستوى طموح الفرد الوظيفي لتحقيق أهدافه.</p>	<p>- " الحالة التي يتكامل فيها الفرد مع وظيفته وعمله، و يصبح إنسانا تستغريه الوظيفة ويتفاعل معها من خلال طموحه الوظيفي، ورغبته في النمو والتقدم، وتحقيق أهدافه الاجتماعية من خلالها " ¹.</p>
<p>يوضح هذا المفهوم أن الرضا الوظيفي حالة نفسية تنتاب العامل من السعادة والارتياح، بحيث تتأرجح هذه الحالة بناء على مختلف العوامل الوظيفية اتجاه العمل ذاته، وكذا البيئة المحيطة التي تعتبر المسؤولة عن تواجد الرضا من عدمه.</p>	<p>- "الرضا الوظيفي هو الشعور النفسي بالقناعة والارتياح، أو السعادة لإشباع الحاجات، والرغبات، والتوقعات من العمل نفسه وبيئة العمل والمؤثرات ذات العلاقة على حد سواء " ².</p>
<p>يشير هذا التعريف إلى أن الرضا الوظيفي يعبر عن شعور الفرد وإدراكه للعمل في حد ذاته وكذا قيمة هذا العمل.</p>	<p>- " يمثل كافة الصفات والجوانب الإيجابية وغير الإيجابية المرتبطة بالوظيفة، وقيمة العمل كما يدركها العاملون " ³.</p>
<p>يوضح هذا المفهوم بأن الرضا الوظيفي يعبر عن درجة من المشاعر الوجدانية، والناجمة عن حصول الفرد على مزيج من الإشباع الوظيفية، كما كان يتوقع والتي تجعله أكثر قناعة، وتقبلا لعمله وتمسكه به.</p>	<p>- " مدى تقبل الفرد لعمله وتمسكه به، وعن مدى حماسه للعمل كما يعبر أيضا عن مستوى الإشباع التي تتيحها له الجوانب المختلفة للعمل، وهذا الإشباع ينتج درجة معينة من المشاعر الوجدانية لدى الفرد اتجاه عمله، أو قد تمثل مشاعر الفرد اتجاه جوانب محدودة " ⁴.</p>

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على التعاريف المدرجة في الجدول

يظهر من خلال التعاريف السابقة للرضا الوظيفي مدى تعدد الزوايا، ووجهات النظر، والتي تم من خلالها النظر إلى هذا المصطلح، فهناك من ينظر له من درجة إشباع معينة للحاجات الفردية، وآخرون يعتقدون أنه مدى تقبل الفرد لوظيفته، ومنهم من يرون بأنه انطباعات واتجاهات الفرد نحو الوظيفة ومكوناتها، وعليه يمكن القول أن الرضا الوظيفي يشمل النقاط التالية:

¹ محمد سعيد سلطان ، السلوك الإنساني في المنظمات، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية، مصر، 2004، ص196 .

² ناصر محمد العديلي، السلوك الإنساني و التنظيم، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1993 ، ص 189.

³ مؤيد سعيد السالم، إدارة الموارد البشرية(مدخل استراتيجي متكامل)، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص354 .

⁴ أحمد صقر عاشور ، السلوك الإنساني في المنظمات ، ط5 ، الدار الجامعية ، بيروت، لبنان، 1997، ص147.

- حالة الارتياح والقبول عن إشباع الحاجات والرغبات التي توفرها الوظيفة وبيئة العمل؛
 - ردود الفعل الإيجابية عن مدى تحقيق الوظيفة لأهداف وغايات الفرد الموظف؛
 - الرضا الوظيفي هو حكم وإدراك شخصي اتجاه متغيرات وظروف معينة، وبالتالي يمكن التأثير فيه؛
- مما سبق، يمكن تعريف الرضا الوظيفي على أنه: " الحالة النفسية الإيجابية التي يصل إليها الفرد عند درجة إشباع معينة، وتعكس مدى تفاعله مع مجموعة العوامل النفسية، الاجتماعية، المهنية والمادية".

2- أهمية الرضا الوظيفي:

يكتسي الرضا الوظيفي أهمية كبيرة لكل من الفرد الموظف، المؤسسة والمجتمع، والمتمثلة فيما يلي:¹

1-2 أهمية الرضا الوظيفي للمؤسسة: يعكس ارتفاع شعور الموظفين بالرضا الوظيفي بالإيجاب على المؤسسة في صورة:

- ارتفاع في مستوى الفعالية والفاعلية، فالرضا الوظيفي يجعل الموظفين أكثر تركيزا على عملهم؛
- ارتفاع في الإنتاجية، فالرضا الوظيفي يخلق الرغبة للموظفين في الإنجاز وتحسين الأداء؛
- تخفيض تكاليف الإنتاج، فالرضا الوظيفي يساهم بشكل كبير في تخفيض معدلات التغيب عن العمل والإضرابات والشكاوي... إلخ؛
- ارتفاع مستوى الولاء للمؤسسة، فلما يشعر الموظف بأن وظيفته أشبعت حاجاته المادية وغير المادية يزيد تعلقه بها؛

2-2 أهمية الرضا الوظيفي للفرد الموظف: ارتفاع شعور الموظف بالرضا الوظيفي يؤدي إلى:

- القدرة على التكيف مع بيئة العمل، حيث أن الوضعية النفسية المريحة التي تتمتع بها الموارد البشرية تعطي إمكانية أكبر للتحكم في العمل وما يحيط به؛
- الرغبة في الإبداع والابتكار، فعندما يشعر الموظف بأن جميع حاجاته المادية من أكل، شرب، سكن... إلخ وحاجات غير مادية من تقدير واحترام، وأمان وظيفي... إلخ، مشبعة بشكل كاف، تزيد لديه الرغبة في تأدية الأعمال بطرق مميزة؛

¹ نور الدين شنوي، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2005، ص 191-192.

- زيادة مستوى الطموح والتقدم، فالموارد البشرية التي تتمتع بالرضا الوظيفي تكون أكثر رغبة في تطوير مستقبلها الوظيفي؛

- الرضا عن الحياة، حيث أن المزايا المادية وغير المادية التي توفرها الوظيفة للموظفين تساعد على مقابلة متطلبات الحياة؛

2-3 أهمية الرضا الوظيفي للمجتمع: ينعكس ارتفاع شعور الموظفين بالرضا الوظيفي بالإيجاب على المجتمع في صورة:

- ارتفاع معدلات الإنتاج وتحقيق الفعالية الاقتصادية؛

- ارتفاع معدلات النمو والتطور للمجتمع؛

3- أشكال الرضا الوظيفي:

يأخذ الرضا الوظيفي أحد الشكلين التاليين:¹

1-3 الرضا العام:

ويعرف بأنه الاتجاه العام للفرد نحو عمله ككل فإما هو راضٍ أو غير راضٍ، هكذا بصفة مطلقة، ولا يسمح هذا المؤشر بتحديد الجوانب النوعية التي يرضى عنها الموظف أو العامل أكثر من غيرها، ولا مقدار ذلك.

2-3 الرضا النوعي (الجزئي):

ويشير إلى رضا الفرد عن كل جانب من الجوانب على حدٍ، وتشمل تلك الجوانب: سياسة المؤسسة، الأجور والإشراف، فرص الترقية، الرعاية الصحية والاجتماعية، ظروف العمل، أساليب الاتصال داخل المؤسسة والعلاقات مع الزملاء، وتفيد معرفة هذه الجوانب في التعرف على المصادر التي يمكن أن تساهم في زيادة أو تخفيض الرضا الوظيفي.

ويعتبر الرضا الوظيفي للمرؤوس المسير على نظام الموازنات التقديرية، بكل خصائصه المختلفة أحد أشكال الرضا النوعي، وكذلك أحد غايات المؤسسة، والذي ينعكس بالإيجاب على تحقيق أهدافها الموازنة وبالتالي التنظيمية.

¹ فرج طريف شوقي، السلوك القيادي والفعالية الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 221 .

المطلب الثاني: الالتزام التنظيمي، أهميته وأبعاده

يعتبر الالتزام التنظيمي (Organizational commitment) ضمن أبرز المتغيرات السلوكية التنظيمية التي تناولتها الدراسات والأبحاث نتيجة تطور الفكر الإداري في النصف الأول من القرن العشرين، وكذا نتيجة ظهور مدرسة العلوم السلوكية بعد الحرب العالمية الثانية، كما يعد من المواضيع التي لاقت اهتماما واضحا في حقل علم الإدارة في العقود الأخيرة، وذلك لما لهُ من آثار هامة ومميزة على فعالية المؤسسة واستمراريتها.

1- تعريف الالتزام التنظيمي:

إن المفهوم العلمي الصحيح للالتزام التنظيمي من قبل المختصين الغرب لم يحظ بالاهتمام المطلوب إلا في نهاية الستينيات وأوائل السبعينيات من القرن الماضي. ويعد الالتزام التنظيمي من المفاهيم الراسخة في العلوم الإدارية السلوكية والتنظيمية، كما أخذ أبعاداً واتجاهات واسعة، ووردت تعاريف متعددة للالتزام التنظيمي نستعرض بعضها منها فيما يلي:

- الالتزام التنظيمي هو: "حالة نفسية واجتماعية تدل على تطابق أهداف العاملين مع أهداف المؤسسة، وشعور كل طرف بواجباته اتجاه الطرف الآخر، والتمسك بقيم وأهداف المؤسسة، والشعور القوي بالانتماء إليها والدفاع عنها والرغبة في الاستمرار فيها"¹.

- عرف خضير وآخرون، 1996 الالتزام التنظيمي بأنه: "الرغبة التي يبديها الفرد للتفاعل الاجتماعي من أجل تزويد المؤسسة بالحيوية والنشاط ومنحها الولاء، ويمكن القول بأن عملية الالتزام ما هي إلا عملية الإيمان بأهداف المؤسسة وقيمها، والعمل بأقصى طاقة لتحقيق الأهداف وتجسيد تلك القيم"².

- أما أبو العلا ، 2009 فعرفه بأنه: "درجة تطابق الفرد مع منظمته وارتباطه بها ورغبته في بذل أكبر جهد ممكن لصالح المؤسسة التي يعمل فيها، مع رغبة قوية في الاستمرار في عضوية هذه المؤسسة"³.

- ويعتبر بورتير وآخرون (Porter et al.) ، 1974 من الأعمال التي تناولت الالتزام من الناحية الإدارية، فقد عرفه بأنه: "قوة تطابق الفرد مع مؤسسته وارتباطه بها"، وأن الفرد الذي يظهر مستوى عالي من الالتزام التنظيمي يتميز بالخصائص التالية:

¹ ناصر قاسمي، دليل مصطلحات علم الاجتماع، التنظيم والعمل، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 20.

² نعمة عباس وآخرون ، الالتزام التنظيمي وفاعلية المنظمة : دراسة مقارنة في الكليات العلمية والإنسانية في جامعة بغداد، مجلة اتحاد الجامعات العربية، العدد 31، 1996.

³ محمد جودت محمد فارس، العلاقة بين الثقة التنظيمية والالتزام التنظيمي - دراسة ميدانية على جامعة الأزهر - غزة ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 2، يونيو 2014، ص 165-195..

- اعتقاد قوي بقبول أهداف وقيم المؤسسة؛
 - الاستعداد لبذل أقصى جهد ممكن في خدمة المؤسسة؛
 - الرغبة القوية في المحافظة على استمرار عمله في المؤسسة¹؛
 - فيما ينظر بوشانان (Buchanan)، 1974، للالتزام التنظيمي من خلال التفاعل بين الثلاث العناصر الرئيسية التالية:²
 - **التطابق (Identification):** تبني أهداف وقيم المؤسسة باعتبارها أهدافا وقيما للفرد العامل فيها؛
 - **الانهماك (Involvement):** وهو الانهماك النفسي للفرد في أنشطة المؤسسة؛
 - **الولاء (Loyalty):** ويشير إلى شعور الفرد بالارتباط العاطفي القوي اتجاه المؤسسة؛
 - * ومن خلال التعاريف السابقة يتضح بأن الالتزام التنظيمي ينطوي على الخصائص التالية:
 - قبول أهداف وقيم المؤسسة، وبذل الفرد العامل قصارى جهده لتحقيق أهداف المؤسسة؛
 - ارتباط الفرد العامل وتعلقه بالمؤسسة مما يؤدي به إلى الرغبة في البقاء، والاستمرار كعضو بها؛
 - تكريس الفرد العامل جل وقته وجهده لإنجاز مهامه في المؤسسة؛
 - وجود مستوى عالي من الولاء، الانتماء، الاعتزاز والإخلاص للمؤسسة؛
- وبالتوافق مع مضمون هذه الدراسة، نقدم التعريف التالي للالتزام التنظيمي: "الشعور الإيجابي للمسير اتجاه المؤسسة وارتباطه بأهدافها وقيمها، والذي يقوده إلى الحرص الدائم على بذل درجات عالية من الجهد، وعمله بأقصى فعالية وفاعلية ممكنة لتحقيق أهدافها بغض النظر عن المنفعة المادية المتحققة منها".

2- أهمية الالتزام التنظيمي:

يعد الالتزام التنظيمي من أبرز المتغيرات السلوكية التي سُلط عليها الضوء في السنوات الأخيرة، وذلك يعود إلى أهميته و تأثيره الواسع على المستوى الفردي والتنظيمي، وتتجلى هذا الأهمية في النقاط التالية:

¹ طلال بن عايد الأحدي، الولاء التنظيمي وعلاقته بالخصائص الشخصية والرغبة في ترك المنظمة والمهنة: دراسة ميدانية للمرضين العاملين في مستشفيات وزارة الصحة بمدينة الرياض
المجلة العربية للإدارة، المجلد 24، العدد 1، القاهرة، مصر، 2004، ص 44-1.

² Buchanan Bruce, Building Organizational Commitment: the Socialization of Managers in Work Organizations, Administrative Science Quarterly, v19, 1974, pp 533-46.

- أوضحت الدراسات السابقة أن ارتفاع مستوى الالتزام التنظيمي في بيئة العمل ينتج عنه انخفاض مستوى مجموعة من الظواهر السلبية وفي مقدمتها ظاهري الغياب والتهرب عن أداء العمل، وكذا وضوح الأهداف وتحديد الأدوار؛¹
- زيادة مستوى الانتماء للمؤسسة وزيادة معدلات الأداء، الإنتاجية، وتقليل التكلفة الناجمة عن تغيب العاملين وعن عدم أدائهم للأعمال المنوطة بهم بكفاءة وفعالية؛
- زيادة تماسك الأفراد وثقتهم بالمؤسسة، وبالتالي تحقيق الاستقرار التنظيمي؛
- كلما زاد معدل التوافق بين القيم والأهداف، بين الفرد والمؤسسة، أدى ذلك إلى ارتفاع الروح المعنوية للأفراد؛
- انخفاض مستويات دوران العمل والغياب؛
- انخفاض المشكلات والخلافات التي تحصل بين العاملين والإدارة؛²

3- أبعاد الالتزام التنظيمي:

سعت الدراسات التي تناولت الالتزام التنظيمي إلى تحديد العديد من الأبعاد للاستدلال بها على مستوى الالتزام التنظيمي، وتحديد طبيعة تأثيره في عدة متغيرات تنظيمية سلوكية، ويعد تقسيم الباحثين ماير وألان (Meyer & Allen) لكل من سنة 1990، 1991، وكذا سنة 1997، الأشهر اعتماداً في الدراسات السلوكية، حيث يندرج ضمن المدخل الحديث الذي يعتني بمجموعة العلاقات التبادلية بين الفرد والمؤسسة من جانب، والرغبة القوية في الاستمرار بالعمل مع المؤسسة من جانب آخر. ويتضمن هذا المدخل ثلاث أبعاد رئيسة للالتزام التنظيمي وهي: الالتزام الشعوري (العاطفي)، الالتزام المعياري وكذا الالتزام المستمر.

3-1 بعد الالتزام المستمر: Continuance Commitment

عرف آلن وماير (Allen & Meyer)، 1997، الالتزام المستمر بأنه: "إدراك الفرد بالتكاليف المرتبطة بتركه المؤسسة"³ و ينبثق هذا البعد من أن ما يتحكم في درجة التزام الفرد اتجاه المؤسسة التي يعمل فيها هي القيمة الاستثمارية التي من الممكن أن يحققها لو استمر بالعمل مع المؤسسة، مقابل ما سيفقده لو قرر الالتحاق بجهات أخرى، أي أنه ارتباط مصلحي، و يقوم بالدرجة الأولى على المنفعة التي يحصل عليها من المؤسسة، فما دامت المؤسسة التي يعمل فيها تقدم له من المنافع والعوائد ما يفوق ما يمكن أن تقدمه المؤسسات الأخرى فيستمر بالارتباط بها، أما إذا لاحت بالأفق أي عوائد أفضل من التي تقدمه له المؤسسة التي يعمل فيها، فإنه لن يتردد بالانتقال إلى

¹ زيد عوي، التنظيم الإداري: مبادئه وأساسياته، ط 1، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 211-2012.

² محمد جودت محمد فارس، مرجع سابق، ص 171.

³ Meyer, J, P & Allen, N, J, Commitment in the workplace: theory, research and application, Thousand Oaks, USA, 1997, p 11.

الوضع الآخر، وأصحاب هذا الارتباط هم النفعيون، الانتهازيون وأصحاب الطموحات العالية،¹ وبالتالي المرؤوسين أصحاب هذا البعد يبقون في مؤسساتهم لأنهم بحاجة لذلك لا غير.

2-3 بعد الالتزام المعياري: Normative Commitment

ويقصد به: " أحاسيس الفرد الموظف حول واجبه أو التزامه بالبقاء في المؤسسة"،² وغالباً ما يعزز هذا الشعور دعم المؤسسة الجيد للأفراد العاملين فيها، والسماح لهم بالتفاعل الإيجابي، ويعبر عن الارتباط الأخلاقي السامي وأصحاب هذا التوجه هم الموظفون أصحاب الضمير، والذين يعملون وفق مقتضيات الضمير والمصلحة العامة.³ وإن هذا الالتزام الأخلاقي يرجع إلى عملية التنشئة الاجتماعية للفرد الموظف داخل المجتمع أو المؤسسة التي يعمل بها.⁴ وبالتالي الفرد الموظف حسب هذا البعد يبقى في المؤسسة لأنه الشيء الصحيح الذي يجب عليه القيام به.

3-3 بعد الالتزام العاطفي: Affective Commitment

عرف آلن وماير (Allen & Meyer)، 1990 الالتزام العاطفي بأنه: "الارتباط العاطفي للفرد الموظف، التطابق مع و الاندماج في المؤسسة"،⁵ حيث يرى الباحثان أن الالتزام العاطفي للفرد الموظف يتأثر بدرجة إدراكه للخصائص التي تميز عمله من استقلالية، أهمية، ومهارات مطلوبة، وقرب المشرفين وتوجيههم له، كما يتأثر هذا الجانب من الالتزام بدرجة إحساس الفرد الموظف بأن البيئة التنظيمية التي يعمل بها تسمح له بالمشاركة الفعالة في مجريات اتخاذ القرارات، سواء ما يتعلق منها بالعمل أو ما يخصه، وأصحاب هذا التوجه هم الذين يعملون وفق تقييم ذاتي للمتطلبات التي تتطلبها ظروف العمل المختلفة، فيكون الارتباط بين الفرد الموظف والمؤسسة وفق ما تقدمه لهم مؤسساتهم، وذلك يرجع إلى الشعور بالانتماء والالتصاق النفسي بالمؤسسة.⁶ وبالتالي فحسب هذا البعد، الفرد الموظف يبقى في المؤسسة لأنه يريد ذلك.

ويمكن توضيح الأبعاد السابقة الذكر للالتزام التنظيمي في الشكل الموالي:

¹ موسى أحمد خير الدين ، محمود أحمد النجار، أثر البيئة الداخلية على الالتزام التنظيمي في المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي في المملكة الأردنية الهاشمية، المجلة العلمية، العدد14 جامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية، 2012 ، ص1-46.

² Allen, N, J & Meyer, J, P, The measurement and antecedents of affective, continuance and normative commitment to the organization, Journal of occupational psychology, v l 63, n 1, 1990, pp 1-18, p6.

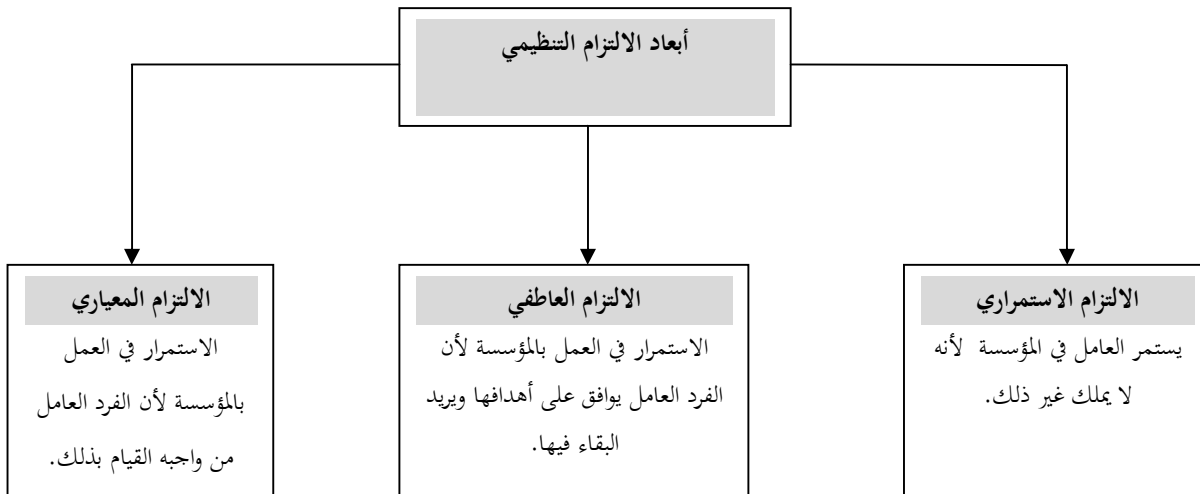
³ موسى أحمد خير الدين ، محمود أحمد النجار ، مرجع سابق، ص 13.

⁴ Meyer, J, P & Allen, N, J, A three-component conceptualization of organizational commitment, Human resource management review, v 1, n1, 1991, pp 61-89, p88 .

⁵ Meyer, J, P & Allen, N, J, Commitment in the workplace: theory, research and application, Thousand Oaks, USA, 1997, p 11.

⁶ موسى أحمد خير الدين، محمود أحمد النجار، مرجع سابق، ص12.

الشكل رقم (3-3): أبعاد الالتزام التنظيمي



المصدر: من إعداد الباحثة

المطلب الثالث: الثقة التنظيمية، أهميتها وأبعادها

إن موضوع الثقة التنظيمية (Organizational Trust) يحظى باهتمام العديد من الدراسات الإدارية، ولا سيما تلك المتعلقة بدراسة السلوك التنظيمي، وذلك لتأثيرها المباشر على تطور المؤسسات وقدرتها على تحقيق أهدافها بكل فعالية وفاعلية، وكذا لتوجه مؤسسات اليوم نحو العلاقات المفتوحة، الهياكل المرنة والاتصالات غير الرسمية.

1- لمحة تاريخية:

تمت دراسة موضوع الثقة في مجموعة متنوعة من التخصصات (الإدارة، علم الاجتماع والاقتصاد)، على المستوى الفردي، وكذا على المستوى التنظيمي.¹ فعلى الرغم من أن ظاهرة الثقة هي ظاهرة قديمة قدم الأشكال الأولى للربط الإنساني، إلا أن الاهتمام العلمي بالثقة التنظيمية بدأ في بداية الخمسينات من القرن الماضي، وذلك بوصفها موضوعاً "رئيساً" في علم النفس. ورأى الطائي، 2007 أن تطور مفهوم الثقة كان مع تطور الفكر الإداري والتنظيمي، حيث ركزت المدرسة التقليدية على الجوانب الرسمية السائدة في المؤسسة (كالسلطة، تقسيم العمل ونطاق الإشراف) التي حدّت من تطور الثقة داخل المؤسسة، في حين أن المدرسة الإنسانية اهتمت بالجوانب غير الرسمية وأولت عناية خاصة بالعنصر البشري، كما أكد بارنرد على أهمية النشاط التعاوني بين الأفراد واعتبره العنصر الأساسي في تحقيق الأهداف، وبذلك فقد تبلور مفهوم الثقة خلال تلك المرحلة.²

¹ Betty, J, Birkenmeier & Pierre-Yves Sanséau, The relationships between perceptions of supervisor, trust in supervisor and job performance: a study in the banking industry, The Journal of Applied Business Research, v 32, n 1, January/February 2016, pp 161-172.

² مؤيد الساعدي وآخرون، علاقة الثقة التنظيمية بإدارة الجودة الشاملة في التعليم العالي- بحث استطلاعي تحليلي في كلية الإدارة والاقتصاد /جامعة الكوفة، مجلة المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، العدد1، 2012، ص5.

أما اليوم، فقد أصبح موضوع الثقة التنظيمية مثار اهتمام الدراسات الإدارية ولا سيما تلك المتعلقة بدراسة السلوك التنظيمي، ويعود هذا الأمر إلى علاقته المباشرة بمجموعة من المتغيرات التنظيمية التي تؤثر على نجاح وتطور المؤسسات، وقدرتها على تحقيق أهدافها بكل فعالية وفاعلية، وكذا لتوجه مؤسسات اليوم نحو العلاقات المفتوحة الهياكل المرنة والاتصالات غير الرسمية، مما زاد من اهتمامها بالإبداع والتجديد واعتمادها على المعلومات،¹ وذلك ما أدى إلى انتقال موضوع الثقة التنظيمية حسب كرامر (Kramer)، 1999 إلى قلب المسرح في النظرية والبحث التنظيمي المعاصرين.²

2- مفهوم الثقة التنظيمية:

إن مفهوم الثقة التنظيمية من المفاهيم السلوكية الحديثة نسبياً التي لا تزال موضوع نقاش وبحث، لذلك فمن الطبيعي الاختلاف على تعريف موحد لها، كما أن تناولها من قبل الباحثين في مختلف الاختصاصات العلمية مثل الإدارة التنظيمية، علم النفس الاجتماعي، الاقتصاد، الاجتماع وكذا التجارة الإلكترونية مؤخراً، زاد من شدة التباين وذلك لاختلاف الإيديولوجيات. بالإضافة إلى ذلك، يعتمد موضوع الثقة على إدراك وتصور الفرد، والذي يختلف من شخص لآخر ومن بيئة لأخرى، ومن بين التعاريف المتناولة نجد:

- يرى زهير الصباغ، 1986 أن الثقة هي: "مجموعة من التوقعات المشتركة بين طرفين، حيث ينظر إلى الاتفاق عليها بأنه عقد نفسي غير مكتوب (Psychological Contract) على الالتزام بينهما سلوكياً وعقلانياً، وينتج عن هذا الاتفاق الممثل للعقد النفسي ثقة متبادلة تحكم العلاقة بين الطرفين، رغم أنه غير مكتوب وغير ملزم قانونياً إلا أنها الأساس والمعيار الوحيد في تقويم نوعية وطبيعة العلاقة بينهما".³

- عرف الشكرجي، 2008 الثقة التنظيمية بأنها: "عبارة عن توقعات، معتقدات ومشاعر إيجابية يحملها الأفراد اتجاه المؤسسة التي ينتمون إليها، والمرتبطة بالممارسات والسلوكيات الإدارية المطبقة، والتي روعي فيها الالتزام بالقيم الأخلاقية والابتعاد عن كل ما يضر بالمصالح المشتركة".⁴

¹ نضال صالح الحوامدة، الثقة التنظيمية في الدوائر الحكومية- دراسة ميدانية في محافظتي الكرك والطفيلة-، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد9، 1998 ص229-258.

² مازن فارس رشيد، الثقة التنظيمية في الأجهزة الحكومية: بعض المحددات والآثار، معهد الإدارة العامة، المجلد 3، العدد43، رجب 1424.

³ موسى أحمد السعودي، العلاقة بين الثقة التنظيمية والرضا الوظيفي لدى العاملين في الوزارات الأردنية -دراسة ميدانية-، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 32، العدد 1، 2005 ص100-114.

⁴ جمال عبد الحميد محمد، الثقة التنظيمية كمتغير وسيط في العلاقة بين عدالة التوزيعات وانتشار الفساد الإداري - دراسة تطبيقية على العاملين بالوحدات المحلية بمحافظة المنيا-، مجلة كلية أحمد بن محمد العسكرية للعلوم الإدارية والقانونية، قطر، المجلد1، العدد1، ديسمبر2014، ص111-149.

- عرفتها الطائي، 2007 على أنها: "ثقة الأفراد بمشرفهم في العمل من حيث درجة اهتمامه، دعمه وتحفيزه لهم وتلبية حاجاتهم الشخصية، ومدح جهودهم ورفع روحهم المعنوية، فضلاً عن ذلك امتلاكه للمهارات والقدرات التي تمكنه من إنجازه للمهام الملقاة على عاتقه".¹

- عرفها هاشم والعايدي، 2010 بأنها "الفهم المتبادل بين المؤسسة والأفراد بما ينسجم ويحقق الأهداف التنظيمية".²

من خلال التعاريف السابقة تتجلى بوضوح أهم الخصائص المميزة لتواجد عنصر الثقة في المؤسسة، والمتمثلة في:

- توقعات، معتقدات ومشاعر إيجابية يحملها الفرد اتجاه المؤسسة التي ينتمي إليها؛
- الإيمان العام بأفراد معينين، أو مجموعات معينة ضمن المؤسسة، والرغبة في الاعتماد عليهم على أساس تصرفاتهم كما هو متوقع منهم؛
- الفهم المتبادل بين المؤسسة والأفراد التنظيميين بما ينسجم ويحقق الأهداف التنظيمية؛
- عقد نفسي غير مكتوب بين طرفين على الالتزام بينهما سلوكياً وعقلانياً؛

3- أهمية الثقة التنظيمية:

رغم الافتقار إلى وجود مفهوم علمي شامل للثقة التنظيمية إلا أن ثمة اتفاق على أهميتها، إذ كتب العديد من المنظرين التنظيميين حول أهمية الثقة التنظيمية عبر العديد من العقود، أمثال: ماكغريغر (McGregor)، أرجريس (Argyris)، ليكارت (Likert)، والذين اتفقوا مع العديد من الممارسين والاستشاريين في الإدارة، حول دعم فكرة الأهمية القصوى للثقة التنظيمية، وذلك لما تقدمه من مزايا عديدة، منها:

- للثقة دور أساسي في علاقات العمل الفاعلة والمنتجة، وأهميتها تنعكس أيضاً في إرشاد مواقف وسلوك العاملين داخل المؤسسة، ولقد قُدمت العديد من البحوث التي أكدت على هذا الجانب.³

¹ أميرة خضير كاظم، الثقة التنظيمية ودورها في تعزيز الولاء التنظيمي، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 10، العدد 31، 2014، ص 227-249.

² محمد جودت محمد فارس، مرجع سابق، ص 169.

³ جمال عبد الحميد محمد، مرجع سابق، ص 111-149.

- العديد من نظريات المؤسسة المعاصرة تعتبر تطوير الثقة المتبادلة والتفاعل قوة مكتملة في المؤسسات ، ويشير شي (Shea) ، 1984 ، بأن الثقة مُكون مهم في الحياة التنظيمية، فهي أشبه بزيت التشحيم الذي يقلل من الاحتكاك¹ وأشبه كذلك ب "الصمغ" الذي يربط بين الرؤساء مع مرؤوسيههم، ويؤدي إلى خلق مناخ تنظيمي إيجابي.²

- تساعد على التكيف مع الأشكال والعمليات الجديدة للعمل ، ويشير كراوفور (Crawford)، 1998 ، بأن كل المؤسسات الرائدة تتشابه بشيء أساسي، والمتمثل في قيامها على أساس الثقة، فالثقة التنظيمية هي مصدر للميزة التنافسية لأن تأصيل الثقة يزيد من التعاون بين أعضاء المؤسسة، والتي تخفض من كُلف التبادل وكذلك من السلوك الانتهازي،³ وبالتالي وجودها يمثل عاملا استراتيجيا، حيث أن المزايا التنافسية الملموسة قابلة للتقليد بشكل أو بآخر، إلا الثقة التنظيمية التي يصعب تقليدها بين المؤسسات.

- تسهم الثقة التنظيمية في إيجاد جو من التعاون وتحقيق الأهداف، وتساعد في عملية المراقبة، وكذلك في بناء الثقة في جهود المراقبة، من خلال إيجاد التوازن للتأكد من استجابة الأعضاء، ومواكبتهم للتعليمات والأوامر الداخلية، وحينها تصبح الثقة نمطا للرقابة الرمزية والتي تعمل على تقليل المعوقات داخل المؤسسة.

- الثقة التنظيمية أيضا أحد العناصر الأساسية في حل المشاكل الإدارية، وقد أكد Wicks وزملاءه على أهمية نظر المؤسسات إلى الثقة على أنها مصدر اقتصادي مهم، وشجع أيضا المؤسسات على تبني إستراتيجية للاستثمار به وذلك بالاعتماد على معايير فاعلة تنعكس نتائجها على نجاح هذا الاستثمار.⁴

- علاقات الثقة هي أكثر العناصر فاعلية، لأنها تهيئ الظروف اللازمة لنجاح المنظمات ولهذا اعتبر Ouchi ، 1981 ، بأن الثقة تمثل الدرس الأول في نظرية Z، والمتعلقة بفلسفة الإدارة اليابانية، وذلك لأن الثقة والإنتاجية تسيران جنبا إلى جنب.⁵

- وبين Yilmaz & Atalay ، 2009 ، أهمية الثقة التنظيمية وتأثيرها الإيجابي على الإدارة والعاملين، وحدد هذه الفوائد بأربعة جوانب هي: تساعد في عملية إدارة المؤسسة، تسهل إمكانية مواجهة الأخطار، وتسهل الاستخدام الأمثل للموارد، وتؤثر كذلك في جميع أنشطة المؤسسة.⁶

¹ حامد كاظم متعب ، عامر علي العطوي، دور الثقة التنظيمية في تحسين مستوى مخرجات العمل الموقفية والسلوكية، دراسة تطبيقية في معمل نسج الديوانية، ص 1-46.

² Nienaber, A, M , et al., A qualitative meta-analysis of trust in supervisor-subordinate relationships, Journal of Managerial Psychology, v 30, n 5, 2015, pp507 – 534.

³ حامد كاظم متعب، عامر علي العطوي، مرجع سابق، ص 6.

⁴ حامد كاظم متعب، عامر علي العطوي، المرجع أعلاه، ص 6.

⁵ مازن فارس رشيد، مرجع سابق، ص 4.

⁶ أحمد عبيد الرشيد، كايد سلامة، درجة الثقة التنظيمية في جامعات الكويت الحكومية والخاصة وعلاقتها بالدفاعية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات التربوية والنفسية المجلد 3، العدد 12، تشرين الأول 2015، ص 131-162.

4- أبعاد الثقة التنظيمية:

تناولت العديد من الدراسات أبعاد الثقة التنظيمية، واتفق أغلبها على وجود ثلاث أبعاد رئيسية، والمتمثلة في بعد الثقة الرئيس، بزلاء العمل، وكذا بإدارة المؤسسة.

4-1 الثقة في المشرفين (الرؤساء المباشرين): Trust in supervisors

تمثل تلك التوقعات الإيجابية الواثقة للمرؤوسين اتجاه مشرفهم في العمل وفقاً للعلاقات المتبادلة بين الطرفين، حيث يكتسب المشرف ثقة مرؤوسيه إذا ما كانت تتوافر فيه حقائق كالكفاءة، الجدارة، الأخلاق، الانفتاح على المرؤوسين الاهتمام بمصالح المرؤوسين واحتياجاتهم، وكذلك دعم المرؤوسين والعدالة في التعامل معهم.¹

وأكد Porumbescu et al ، 2013 بأن الثقة في المشرف نابعة من العلاقات الشخصية والعدالة التفاعلية، وهي الطريقة التي يتم بها توصيل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة للمرؤوسين من قبل المشرف، وذلك لتكوين تصورات عن العدالة التفاعلية، والتي بدورها تؤثر على ثقة المرؤوسين بالمشرفين، كما أكدوا على أن الطريقة التي يتصل بها المشرف مع المرؤوسين قد تلعب دوراً هاماً في التأثير على مستويات الثقة العمودية داخل المؤسسات.² كما تلعب الثقة في المشرفين دوراً محورياً في العمل على زيادة الإبداع، المعرفة، والإفصاح عن المعلومات بين المرؤوسين ورؤسائهم³ بالإضافة إلى دورها الأساسي في تعزيز سلوك المواطنة التنظيمية.⁴

4-2 الثقة في زملاء العمل: Trust in Co-Worker

يقصد بها تلك العلاقات التعاونية المتبادلة وكذا الموقف الإيجابي بين الأفراد العاملين من حيث الاعتماد المتبادل والاشتراك في الأفكار، والمعلومات، وكذا الاتصالات المفتوحة بين جميع الأطراف، وذلك ما يسهم في تحقيق الأهداف والغايات المشتركة، وقد أصبحت الثقة بين زملاء العمل مسألة مهمة في مؤسسات اليوم التي تعتمد بشكل كبير على مجموعات أو فرق العمل، الذين يتمتعون بمهارات تكاملية وهم يكونون ملتزمون بتحقيق هدف مشترك فالثقة تؤثر في أداء الفريق نحو الوصول إلى الأهداف المطلوبة،⁵ وتكتسب هذه الثقة في ظل توافر عدد من الخصائص والسمات التي تجعل من الفرد جديراً بثقة الآخرين، وتشمل كل من درجة الالتزام في العمل وكذا القيم والمبادئ بالإضافة إلى الاهتمام بمصالح الزميل ومساعدة الزملاء الآخرين.⁶

¹ محمد جودت محمد فارس، مرجع سابق، ص 169.

² أميرة خضير كاظم، مرجع سابق، ص 233.

³ Azadeh Rezvani et al., Manager emotional intelligence and project success: the mediating role of job satisfaction and trust International Journal of Project Management , v 34, 2016, pp 1112-1122.

⁴ Jose', R, Goris, Effects of trust in superiors and influence of superiors on the association between individual-job congruence and job performance/satisfaction, Journal of Business and Psychology, v17, n3, Spring 2003, pp 327-343.

⁵ جمال عبد الحميد محمد، مرجع سابق، ص 149-111.

⁶ محمد جودت محمد فارس، مرجع سابق، ص 170-169.

3-4 الثقة بإدارة المؤسسة: Trust in Organization Management

إن المعضلة الأساسية التي تواجه المؤسسات التي تكون تكاليفها باهظة، والتي ربما تؤدي إلى فشلها أو انهيارها بالكامل هي فقدان الثقة بإدارة المؤسسة من قبل العاملين، فالتقنية بمفردها لا يمكنها إدارة أمور المؤسسة وسيبقى للأفراد العاملين الأهمية الكبرى في العمل والتطوير والابتكار، وإذا ما أريد للمؤسسات النجاح في تحقيق أهدافها وإدارتها بكفاءة ومعنوية عالية، فلا بد من وجود الثقة المتبادلة.¹

كما تكون الإدارة جديرة بثقة العاملين في المؤسسة من خلال:

- إشباع احتياجاتهم ورغباتهم؛

- توفير الدعم المادي والمعنوي لهم؛

- تطابق أقوال الإدارة مع أفعالها؛

- وضوح توقعات الإدارة؛

- توفير الهيكل التنظيمي المرن والمناسب؛

- التعامل العادل مع كافة الأقسام والفروع، فنقص الثقة يجعل العاملين بلا قيمة، كما أن انعدام الثقة يجعل الأفراد يفضلون مصالحهم الشخصية على مصالح المؤسسة ومن ثم انخفاض التزامهم التنظيمي؛²

من خلال ما سبق، يظهر جليا بأنه على الإدارة العليا بالمؤسسة السعي الدؤوب والتشجيع المستمر للمرؤوسين على تبني السلوكيات الوظيفية، وذلك من خلال توفير الأجواء والظروف المناسبة للرفع من ثقتهم، رضاهم وكذا التزامهم بالأهداف الموازية المنشودة، مما سيؤدي حتما إلى الرفع من فعالية المؤسسة، تنافسيتها واستمراريتها في ظل ظروف عدم التأكد التي تحيط بها.

¹ جمال عبد الحميد محمد، مرجع سابق، ص 111-149.

² محمد جودت محمد فارس، مرجع سابق، ص 170.

المبحث الثالث: المحددات الضرورية لنظام تسيير الموازنات التقديرية وتأثيراتها السلوكية

إن السلوكيات سابقة الذكر (سواء كانت الوظيفية أم غير الوظيفية) يمكن إرجاعها إلى مدى توفر المحددات أو الخصائص اللازمة في نظام تسيير الموازنات التقديرية، أي الكيفية التي تم بها تصميم وتطبيق مختلف الأهداف الموازنية بالمؤسسة، وهذا ما يطلق عليه اسم النمط الموازني (budgeting style). فالعديد من التأثيرات السلبية والإيجابية للموازنات التقديرية على سلوكيات ومواقف المرؤوسين يمكن إرجاعها إلى النمط الموازني المعتمد من طرف المؤسسات، إذن مفهوم النمط الموازني يتضمن مدى تطبيق أو توفر مختلف المحددات الضرورية في الأهداف المتضمنة في تلك الموازنات التقديرية، مثل محدد درجة مشاركة المرؤوسين المسيرين في إعدادها، درجة وضوحها، درجة صعوبتها و قابليتها للتحقق، تردد التغذية العكسية المتلقية، ومدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء هؤلاء المرؤوسين. وبالتالي فإن دراسة ومعرفة هذه المحددات المميزة للنظام حتما سيخفف من توجه المرؤوسين نحو اعتماد وخلق السلوكيات غير الوظيفية، مما يُعزز ويرفع من سلوكياتهم الوظيفية، وهذا ما يتم تناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول: محدد المشاركة الموازنية الفعالة وتأثيراتها السلوكية على مسيري مراكز المسؤولية في المؤسسة

يقصد بالمشاركة الموازنية (Budgetary Participation) الإدماج الفعلي لكل رئيس مركز مسؤولية في التحضير أو الإعداد للموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليته، ويعتبر موضوع المشاركة الموازنية من أكثر المواضيع تناولا في الأدبيات الخاصة بنظام تسيير الموازنات التقديرية، وذلك لتأثيراتها السلوكية الجمة على المرؤوسين في المؤسسة.

1- شروط المشاركة الموازنية الفعالة:

منذ دراسة أرجريس، 1952 السابقة الذكر، والتي اقترحت المشاركة الموازنية الفعالة كعلاج للآثار السلبية الناتجة عن نظام الموازنات التقديرية، أصبح مجال البحث في المشاركة الموازنية أحد أكثر المجالات بحثا في مراقبة التسيير.¹ فالمشاركة الفعالة (غير المشاركة الصورية التي تعود إلى الوضعية التي يشعر فيها المرؤوسين بأنهم مشاركون في نظام الموازنات التقديرية ولكن في الحقيقة تأثيرهم عليه يكون ضعيفا)،² تنطوي على تمكين المرؤوس المسير ومنحه فرصة المشاركة في مختلف القرارات التي تتخذها المؤسسة والمؤثرة عليه بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.³ فعلى عكس نظام الموازنات التقديرية المفروضة، نظام الموازنات التقديرية بالمشاركة يسمح للمستويات الإدارية التنفيذية بأن يساهموا في إعداد تلك الموازنات التقديرية، ومن ثم توصيل معلوماتهم الخاصة إلى أعلى، وذلك عند مرحلة إعداد الموازنات التقديرية. إذن سيناريو المشاركة الموازنية يبدأ بالتفاوض بين الرئيس والمرؤوس في تحديد الموازنة التقديرية، ويشرع

¹ Chalos, Peter & Poon, Margaret, Participative budgeting and performance: A state of the art review and reanalysis, Advances in Management Accounting, v 10, 2001, pp 171-204, p172.

² Argyris, Chris, 1952, Op-Cit, p105.

³ Argyris, Chris, Organizational leadership and participative management, The Journal of Business, v 28, n 1, 1955, pp 1-7 .

المرووس في الإجراء من خلال تقديم الاقتراح، ومن ثم يضع الرئيس الموازنة النهائية، وذلك إذا لم يتوصل الطرفين إلى اتفاق، حيث تمثل الموازنة النهائية المعتمدة كمرجع لتقييم ومكافأة أداء المرؤوس.¹ وحسب كان ميلاني (Ken Milani) 1988، فالمشاركة الفعالة تنعكس في توقعات المرؤوس حول:²

- جزء الموازنة التقديرية المشارك في إعداده؛
- نوع الحجة أو البرهان المقدم من طرف رئيسه عند مراجعة الموازنة التقديرية؛
- تكرار المناقشات المرتبطة بالموازنة التي عُقدت مع رئيسه؛
- مدى التأثير الذي لديه على الموازنة التقديرية النهائية؛
- أهمية مساهمته في نظام تسيير الموازنات التقديرية؛

ومنه يمكن القول بأن المشاركة في إعداد الموازنات التقديرية للمسيرين تتميز بالسماح لهم بإبداء الرأي، بالإضافة إلى أهمية مساهمتهم عند القيام بتحضير ومراجعة موازنتهم، كما أن درجة المشاركة وكذا التأثير في أهداف الموازنات الموضوعية هما شرطان أساسيان للتمييز بين الموازنة التشاركية وغيرها. ولقد تم اقتراح المشاركة الموازنة الفعالة كتقنية يمكن استخدامها لتحسين سلوكيات المسير اتجاه نظام الموازنات التقديرية وتحفيزه على تحقيق الأهداف الموازنة، والتي لا تكون فقط أثناء إعداد الأهداف الموازنة ولكن أيضا عند إجراء التغييرات في مخططات العمل والتعديلات اليومية الجارية، وبالتالي المشاركة الفعالة للمسير تكون على طول السنة.

2- أهمية المشاركة الموازنة الفعالة:

تعتبر المشاركة الموازنة الفعالة ذات فوائد وأهمية بالغة للمؤسسة، وذلك لأنها تسمح بالتبادل الكبير للمعلومات التنسيق الجيد للأنشطة وتطوير روح الفريق، كما أشار شاه (Shah) ، 2007 إلى أن المشاركة الموازنة تسمح بالمواءمة بين أهداف مختلف الأطراف الفاعلة في نظام تسيير الموازنات التقديرية.³ أما نوري وباركر (Nouri & Parker) 1998، فاقترحا بأن السماح للمرؤوسين بالمشاركة الموازنة الفعالة ينتج عنه أهداف أكثر واقعية وموازنات أكثر دقة. فيما قام كل من شيلدس وشيلدس (Shields & Shields) ، 1998 بإيجاز مختلف الأبحاث التي تناولت مسألة أهمية المشاركة الموازنة في الأدبيات، وقسمها إلى ثلاث فرضيات مختلفة، والمتمثلة فيما يلي:

¹ Fisher, Joseph, G et al., Op-Cit, p850 .

² Ken Milani ,The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes : a field study The Accounting Review, v 50, n 2, 1975, pp 274-284.

³ Eric Edwin Owusu et al., Assessing the Relationship between Budget Participation and Employees' Performance of Public Universities in Ghana: a Case of University of Education, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, v 4, n1, January 2014, pp 85-95.

- النظرية الاقتصادية: Economic theory

افتترضت هذه النظرية بأن المرؤوس يعرف أكثر عن مهمته وبيئتها، وبالتالي فالمشاركة الموازنية الفعالة يتم استخدامها من قبل الرئيس لكسب المعلومة، تخفيض عدم التأكد حول مهمة المرؤوس، وبيئة مهمته، ونتيجة لهذه المعلومة المتبادلة يصبح الرئيس قادرا على تصميم وعرض أهداف أكثر فاعلية على رئيسه، مما يرفع من مستوى تحفيز المرؤوس على تحقيق الأهداف الموازنية، كما قامت مختلف البحوث الاقتصادية بنمذجة كيف يمكن للمشاركة الموازنية الفعالة أن تخفض من التباين المعلوماتي العمودي.¹ إذن فحسب هذه النظرية تكمن أهمية المشاركة الموازنية في تبادل المعلومات الخاصة بين الرئيس والمرؤوس وكذا تنسيق المهام، مما يساعد بلا شك في تحسين تقديرات الموازنة وزيادة الشعور بالمسؤولية عن تنفيذ أهدافها المتضمنة - أي زيادة الالتزام العاطفي على تحقيقها-، وكذا الشعور بالرضا اتجاهها.

- النظرية النفسية: Psychological theory

بالنسبة لمفكري هذه النظرية فإن هناك سببين رئيسين لأهمية المشاركة الموازنية الفعالة وهما:

- تشجيع رقابة التباين المعلوماتي وعدم تأكد المهمة؛

- تخفيض ضغط المهمة و رفع مستوى الرضا الوظيفي، مما يخفض اعتماد المرؤوسين لهامش المناورة الموازني؛

فحسب الباحثون النفسانيون أهمية المشاركة الموازنية الفعالة تتجلى من خلال تحقيقها للثلاث عوامل التالية:

* **عامل تحقيق القيمة (Attainment value factor):** تحقيق القيمة نظريا يؤثر على الرضا و الروح المعنوية، وذلك لأن إجراء المشاركة يسمح للمرؤوس بتجربة الاحترام الذاتي، والشعور بالعدالة الذي يزيد من خلال فرصة التعبير عن قيمته.²

* **عامل التحفيز (Motivation factor):** أكدت العديد من الدراسات السلوكية على أهمية التأثيرات الدافعية لنظام الموازنات التقديرية، وخاصة تلك التي تأخذ بأسلوب المشاركة عند إعدادها، فالمشاركة الفعالة تمثل تقنية تحفيزية لأنها تزيد من ثقة المرؤوس، الشعور بالرقابة والمشاركة الذاتية مع المؤسسة، مما يسبب أقل مقاومة للتغيير وأكثر قابلية والالتزام بالقرارات المتعلقة بالموازنة.

¹ Shields, J, F & Shields, M, D, Antecedents of participative budgeting, Accounting, Organizations and Society, v23, n1, 1998 pp 49-76, p58.

² Shields, J, F & Shields, M, D, Ibid, p59.

* عامل الإدراك (Cognition factor): والذي يفترض بأن إجراء المشاركة يحسن من أداء المرؤوس من خلال الرفع من نوعية القرارات الناتجة عن تبادل المعلومة مع الرئيس، فعندما يملك المرؤوس أفضل المعلومات المرتبطة بالعمل، من المفترض أن يستخدم المشاركة الموازنية للتعلم أكثر حول تلك المعلومات، وذلك من أجل تطوير نوعية عالية من القرارات الموازنية مستقبلاً.

- النظرية الاجتماعية: Sociological theory

أشار شيلدس وشيلدس، 1998 إلى أن النظريات السوسيولوجية تفترض بأن المحيط الخارجي أصبح في تعقيد وعدم تأكد متزايدين، وبالتالي فالوحدات التنظيمية محتاجة أكثر للتنسيق بين الأنشطة، وعلى المؤسسة أن تتكيف مع هذه الأوضاع، وذلك يتطلب دمج آليات مثل المشاركة الموازنية.¹ كما ارتبطت النظرية السوسيولوجية بالمضمون التنظيمي مثل عدم التأكد البيئي، الهيكل الوظيفي للمؤسسة، وتمايز الوظائف، و التي تؤثر على المشاركة الموازنية. وبالتالي فحسب هذه النظرية تُعد المشاركة الموازنية الفعالة أحد العوامل الموقفية.

من خلال النظريات السابقة يمكن استخلاص أهمية المشاركة الموازنية الفعالة للمرؤوسين وكذا المؤسسة، والمتمثلة في النقاط التالية:

- تبادل المعلومة بين الرئيس والمرؤوس؛
- التنسيق بين المهام؛
- مواجهة عدم التأكد المحيطي وفي المهام؛
- التحفيز وتصميم نظام حوافز فعال؛
- التعلم واتخاذ القرارات الفعالة؛
- تحقيق القيمة، مما يرفع من الروح المعنوية والرضا الوظيفي للمرؤوسين؛

¹ Shields, J, F & Shields, M, D, Op-Cit, p59 .

3- التأثيرات السلوكية لمحدد المشاركة الموازية الفعالة:

في الواقع، أخذت دراسة مختلف العلاقات التفاعلية بين المشاركة الموازية والسلوكيات سابقة الذكر سواء الإيجابية منها أو السلبية نصيب الأسد من بين مجموع الدراسات والأبحاث الأخرى، وذلك سواء كانت النظرية أم التجريبية منها.

3-1 المشاركة الموازية وهامش المناورة الموازي:

عادة ما اعتبرت المشاركة من قبل الباحثين في تيار العلاقات الإنسانية كوسيلة لعلاج معظم الآثار المنحرفة للأنظمة الرقابية،¹ وكذا تعزيز السلوكيات الوظيفية، رغم ذلك فتتائج الدراسات التي تناولت العلاقة بين المشاركة الموازية وهامش المناورة الموازي أسفرت عن نتائج متناقضة.

نظريا، الباحثون الذين اعتمدوا على النظرية السلوكية للمنظمة اعتبروا بأن المشاركة الموازية تقلل اعتماد هامش المناورة الموازي، وذلك لكونها تسبب علاقة إيجابية بين الرئيس والمرؤوس بفضل نشأة علاقة الثقة،² بينما البعض الآخر من الباحثين اعتمدوا على نظرية الوكالة التي تعتبر المشاركة الموازية الفعالة يمكن أن تزود المرؤوسين بفرصة خلق هامش المناورة الموازي،³ وذلك نتيجة المعرفة المتزايدة للنشاط. وبالتالي، فحسب وجهة النظر هذه فإن المشاركة الموازية العالية توفر للمسؤولين فرصة التفاوض على الأهداف الموازية التي تكون نسبيا سهلة التحقيق، وهذا ما يزودهم بفرصة الرفع من مستوى هامش المناورة الموازي.⁴

أما تجريبيا، فبالمثل توصلت الأبحاث والدراسات المتناولة للموضوع أيضا إلى نتائج متناقضة، وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

¹ Sponem Samuel , Op-Cit, p 43.

² Cindy Zawadzky, Op-Cit, pp. CD-Rom.

³ Langevin, Pascal & Naro, Gérald, Contrôle et comportements: une revue de la littérature anglo-saxonne, In : Identification et maîtrise des risques: enjeux pour l'audit, La comptabilité et le contrôle de gestion, 2003, pp. CD-Rom.

⁴ Martijn Schoute & Elke Wiersma, The relationship between purposes of budget use and budgetary slack, Advances in Management Accounting, v 19, 2011, pp75-107 .

الجدول رقم (3-2): المشاركة الموازية وهامش المناورة الموازي.

العلاقة الإيجابية المباشرة بين المشاركة الموازية وهامش المناورة الموازي، مع ذكر الحجج المعتمدة.	العلاقة السلبية المباشرة بين المشاركة الموازية وهامش المناورة الموازي، مع ذكر الحجج المعتمدة.	الدراسات التجريبية التي أكدت علاقة الارتباط
أثبتت هذه الدراسات بأن المشاركة الموازية تزود المسيرين بفرصة خلق هامش المناورة الموازي بينما توصلت دراسة Govindarajan ¹ 1986، إلى أنه إلا في ظروف عدم التأكد المحيطي المنخفض، فإن المشاركة العالية ستؤدي إلى الرفع من اعتماد هامش المناورة الموازي.		- Lowe & Shaw, 1968. - Schiff & Lewin, 1968 . - Lukka, 1988. - Young, 1985. - Govindarajan, 1986.
	إن التواصل الإيجابي الناتج عن المشاركة الموازية الفعالة بين المسيرين والرؤساء سيخفض من الضغط المسبب لخلق هامش المناورة الموازي، وأكدت الدراسة الحديثة نسبيًا ل Rachmann et al., 2012، على عينة من 56 مسيرا نتائج باقي الدراسات الأخرى، وذلك بأن المشاركة الموازية لديها ارتباط سلبي مع هامش المناورة الموازي. ²	- Magner et al., 1996. - Onsi, 1973. - Cammann, 1976. - Kren, 2003 . - Dunk, 1993 - Rachmann et al., 2012. - Merchant, 1985.

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على الأبحاث المتضمنة في الجدول.

2-3 المشاركة الموازية والرضا الوظيفي:

مشاركة المرؤوسين في عملية إعداد موازنتهم التقديرية لديها فوائد كثيرة منها تحسين الترابط المعنوي والجماعي وكذا توفير فرص تبادل واكتساب المعلومات، مما يساعد على توضيح الأهداف وكذا الوسائل اللازمة لتحقيقها³ بالإضافة إلى زيادة الشعور بالمسؤولية،⁴ والتي قد تترافق كل هذه الآثار العملية مع زيادة احترام الذات وتعزيز الرضا الوظيفي لديهم، وجل هذه المزايا أشار إليها دور تحقيق القيمة للمشاركة الموازية سابق الذكر.

¹ Govindarajan, Vijay, Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: Universalistic and contingency perspectives, Decision Sciences, v 17, n 4, 1986, pp 496-516.

² Andri Arifian Rachmann et al., The influence of budgetary participation on budgetary slack : the role of organizational fairness managerial trust and budget goal commitment, v50, n16, 2012 , pp73-78.

³ Chong, V, K et al., The effects of value attainment and cognitive roles of budgetary participation on job performance Advances in Accounting behavioral research, v 8, 2005, pp 213-233.

⁴ Ida Haryanti Binti Mohd Noor & Radiah Othman, budgetary participation: how it affects performance and commitment Accountancy business and the public interest, 2012, pp 53-73

دائما ما يتم اعتبار العلاقة التفاعلية بين المشاركة الموازية والرضا الوظيفي من المواضيع الهامة في المؤسسة،¹ فعلى عكس مسألة المشاركة الموازية وهامش المناورة الموازي، فلقد أجمعت الأبحاث التجريبية التي درست العلاقة بين المشاركة الموازية والرضا الوظيفي على إثبات صحة العلاقة الإيجابية بين المتغيرين، ومن هذه الدراسات والأبحاث يمكن إيجاز نتائج البعض منها، وذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): المشاركة الموازية والرضا الوظيفي.

بعض النتائج المتوصل إليها	الدراسات التجريبية
- توصلت دراسة Moncur & Swieringa، 1972 إلى أن المسيرين الذين يعتبرون أنفسهم مشاركون فاعلون في الإجراء الموازي يميلون إلى تفضيل سلوكيات أكثر إدارية، أعلى رضا وظيفي، وأقل غموض مرتبط بالعمل، وبالتالي فسلوك المشاركة الفاعلة مرتبط إيجابيا بالرضا الوظيفي، ² واستنتجا بأن درجة الرضا كانت جد عالية بين المسيرين الذين تم استشارتهم حول أهدافهم الموازية، عن الذين لم يتم استشارتهم. وبالمثل استخلصت دراسة KENIS، 1979 بأن المسيرين الذين يشاركون في عملية وضع أهدافهم الموازية كانوا يبدون أكثر راحة من غيرهم. ³ بالإضافة إلى ذلك توصلت دراسة Lau & Tan، 2003 إلى وجود علاقة إيجابية ودالة بين المشاركة الموازية والرضا الوظيفي لدى المسيرين السنغافوريين محل الدراسة. ⁴	- Swieringa & Moncur, 1975 . - Izzettin kenis, 1979. - Cherrington and Cherrington, 1973 . - Hofstede, 1967. - Collins, 1978. - Frucot & Shearon, 1991. - Steers, 1976. - Chenhall, 1986 . - Popi Fauziati, 2012. - Milani, 1975. - Lindquist, 1995 . -Lau & Tan, 2003. - Chong et al., 2005. -Lopez et al., 2007 .
- وأيضا دراسة Chenhall & Brownell، 1988 ، واللذان توصلا من خلالها إلى وجود كل من علاقة إيجابية مباشرة بين المتغيرين، وكذا تفاعل دال غير مباشر بينهما.	
- أما دراسة Chenhall، 1986 ، والتي أجريت بالقرب من 40 مسؤولا، فنتائجها جاءت أيضا لتؤكد التأثير الموجب للمشاركة الموازية وانسجام المجموعات، على الرضا الوظيفي وكذا الرضا اتجاه نظام تسيير الموازنات التقديرية ككل. ⁵ كما أن نتائج أطروحة ⁶ Berland في سنة 1999، أكدت أيضا أن المشاركة المتزايدة في النظام الموازي كانت مصدرا للرضا الوظيفي. فيما أكدت الدراسة الحديثة نسبيا ل Popi Fauziati، 2012 ، وذلك من خلال دراسة وتحليل نتائج 149 استبيانا إحصائيا، أن العلاقة بين المشاركة الموازية والرضا	

¹ Mia, Lokman & Winata, Lanita, Job satisfaction of the Chinese and Javanese managers in Indonesia: the role of ethnic culture International Journal of Business Research, v 7, Issue 4, July 2007, pp 86-92.

² Robert, J, Swieringa & Robert, H, Moncur, the relationship between manager's - oriented behavior and selected attitude position, size and performance measures, Journal of accounting research, v 10, 1972, pp194-209.

³ Kenis, Izzettin, Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance, Accounting Review, v54 n4, 1979, pp707-721.

⁴ Lau, Chong, M & Tan, Sharon LC, the effects of participation and job-relevant information on the relationship between evaluative style and job satisfaction, Review of quantitative finance and accounting, v 21, n 1, 2003, pp 17-34.

⁵ Nguyen Tan Hon, Op-Cit, p68.

⁶ Berland, Nicolas, L'histoire du contrôle budgétaire en France, Thèse de doctorat, Université Paris IX-Dauphine, France, 1999.

<p>الوظيفي كانت علاقة قوية، فمن خلال مشاركة المرؤوس في وضع الموازنة التقديرية، تعطى له فرصة إدراج معلوماته الخاصة، في هذه الحالة المرؤوسين يمكنهم توصيل مختلف المعلومات الشخصية والتي من الممكن أن تكون متضمنة في المعيار أو الموازنة التقديرية، وذلك لاستخدامها لاحقاً كأساس في قياس أدائهم.¹</p>	
---	--

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على الأبحاث المتضمنة في الجدول.

3-3 المشاركة الموازية والالتزام التنظيمي:

منذ زمن، اعتبر علماء الاجتماع المشاركة كوسيلة للوصول إلى التزام الموظف بالأهداف التنظيمية، وكذا تخفيض مقاومته للتغيير، ففي بعض الحالات تؤدي المشاركة إلى أعظم تقبل للهدف أو الالتزام من غيرها (الهدف المفروض)² وقد أوضحت الدراسات السابقة أن المشاركة تعمل على زيادة الانتماء التنظيمي، وتجعل الأفراد يرتبطون ببيئة عملهم بشكل أكبر، بحيث يعتبرون أن ما يواجهه المؤسسة من مشكلات هو تهديد لهم ولأمنهم ولاستقرارهم، الأمر الذي يؤدي لتقبلهم لروح المشاركة برغبة وبروح معنوية عالية، مما يؤدي في النهاية لرفع درجة التزامهم التنظيمي.³

كما اقترح March & Simons ، 1985 بأنه كلما كانت المشاركة قوية للمرؤوسين في وضع القرارات السياسية كلما كان التوجه القوي كذلك لتطابقهم مع المؤسسة،⁴ كما اقترح Lincoln & Kalleberg ، 1985 بأن المشاركة هي مرتبطة بالالتزام التنظيمي لأنها تعمل على دمج أو تكامل عمال المؤسسة، وكذا التزامهم بالقرارات التنظيمية.⁵ كما تم ذكره من قبل، هناك ثلاث أبعاد من الالتزام التنظيمي، لكن السلوكيات اتجاه العمل ونظام الموازنات التقديرية وضحت بواسطة الالتزام العاطفي- قوة ارتباط الفرد بالمؤسسة وبقوة ارتباطه بأهداف وقيم المؤسسة- فالعديد من الباحثين اقترحوا بأن المشاركة في إعداد الأهداف الموازية يشجع المسيرين على استيعابها، وتقبلها ويعملون بالتالي على تحقيقها بأكثر عزيمة ونشاط.

أما تجريبياً، فأكدت العديد من الأبحاث التجريبية الاقتراحات النظرية وذلك بأن العلاقة بين المشاركة الموازية والالتزام العاطفي إيجابية ودالة، و يمكن إبراز بعض نتائجها في الجدول الموالي:

¹ Popi Fauziati, The impact of participation of budget setting on the job satisfaction of employees and the performance of local government (empirical study at Daerah Istimewa Yogyakarta), International conference competitiveness of economy in the global market (ICCE), Bung Hatta University Press, Indonesia, 2012, pp 463-476.

² Edwin, A, Locke et al., goal setting and task performance : 1969-1980, Psychological Bulletin, v 90, n 1, 1981, pp125-152.

³ زيد عبوي ، مرجع سابق، ص 211-212.

⁴ March, J, G & Simons, H, A, Organizations, Wiley, New York, USA, 1975, p74.

⁵ Lincoln, James, R & Kalleberg, Arne, L, Work organization and workforce commitment : A study of plants and employees in the US and Japan, American Sociological Review, v50, n6, 1985, pp 738-760 , p 754.

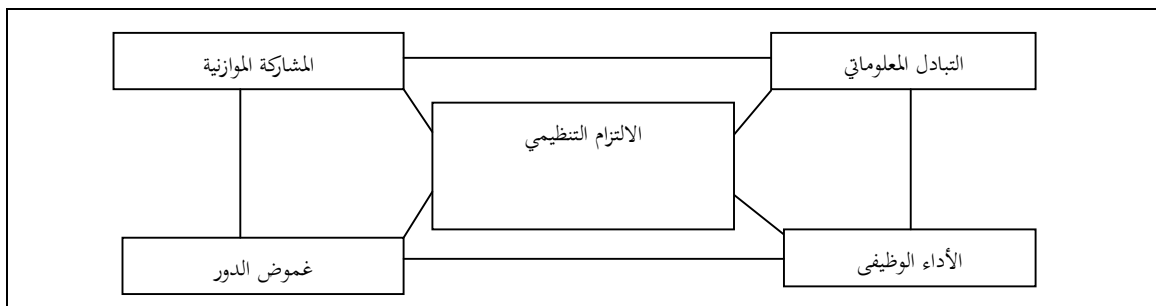
الجدول رقم (3-4): المشاركة الموازية والالتزام العاطفي بتحقيق الأهداف .

بعض النتائج المتوصل إليها	الدراسات التجريبية
افترض Nouri & Parker، 1998 ¹ في دراستهما بأن المشاركة الموازية تؤدي بالمسيرين للارتباط أكثر بأهدافهم ويصبحون أكثر اهتماما به، مما يؤدي إلى زيادة التزامهم ليس فقط بالأهداف الموازية بل وبكل الأهداف التنظيمية.	- Magner et al, 1995. - Nouri & parker, 1998.
من ناحية أخرى ، توصل Nouri ، 1994 ² إلى أن المستويات العليا من المشاركة تؤدي إلى زيادة الالتزام التنظيمي للمرؤوسين، والذي يؤدي بدوره إلى تخفيض السلوكيات غير الوظيفية الناتجة عن نظام تسيير الموازنات التقديرية مثل إدماج هامش المناورة الموازي.	- Parker & kyj 2006 - Langevin & Mandoza, 2014. - Wentzel, 2002.
كما أثبتت دراسة Langevin & Mandoza ³ من خلال تحليل نتائج استمارات ل 320 مسير، أن خاصية المشاركة الموازية لديها تأثير إيجابي على الالتزام العاطفي، من خلال متغير العدالة الإجرائية، ونفس النتيجة توصل إليها كل من Wentzel ، 2002 حيث أظهر بأن المشاركة الموازية تزيد من التصور بالعدالة مما يؤدي إلى زيادة الالتزام العاطفي بالأهداف الموازية. ⁴	- Lau & Tan, 2005. -Wallace Dunbar, 1971. - Nouri, 1994.
كذلك أثبتت دراسة Lau & Tan ، 2005 ⁵ بأن لمشاركة الموازية ترفع من شعور العدالة التنظيمية لدى المسيرين، مما يؤدي إلى زيادة التزامهم العاطفي بتحقيق الأهداف التنظيمية.	

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على الأبحاث المتضمنة في الجدول.

من ناحية أخرى، اقترح Parker & Kyj، 2006 الإطار النظري الموضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-4): الإطار النظري المقترح من طرف Parker & Kyj، 2006.



Source: PARKER, R, J & KYJ, L, Vertical information sharing in the budgeting process, Accounting Organizations and Society, v 31, n 1, 2006, pp 27-45.

¹ Nouri, H & Parker, R, J, the relationship between budget participation and job performance: the roles of budget adequacy and organizational commitment, Accounting, Organizations and Society, v 23, n 5, 1998, pp 467-483.

² Nouri, H, Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: A research note, Accounting Organizations and Society, v 19, n 3, 1994, pp 289-295.

³ Langevin, Pascal & Mendoza, Carla, l'effet du contrôle par les résultats sur l'engagement organisationnel affectif: le rôle médiateur de la justice procédurale reçue, Comptabilité-Contrôle-Audit, v1, tome20, 2014, pp13-42.

⁴ Wentzel, K, The influence of fairness perceptions and goal commitment on managers' performance in a budget setting Behavioral research in accounting, v14, n1, 2002, pp247-271.

⁵ Lau, Chong, M & Tan, Sharon, LC, The importance of procedural fairness in budgeting, Advances in Accounting, v21, 2005 pp 333-356.

وأكدت إحدى النتائج المتوصل إليها لهذه الدراسة، بأن المشاركة الموازنية ترتبط بتخفيض غموض الدور (role ambiguity)، والذي بدوره يؤدي إلى الرفع من مستويات الالتزام التنظيمي لدى المسيرين.

3-4 المشاركة الموازنية والتحفيز:

الموازنات التقديرية يمكن أن تكون لها تأثيرات إيجابية أو سلبية على التحفيز من خلال تحقيق حاجات: الأمن الانتماء وتقدير الآخرين، الإنجاز وتحقيق الذات، حيث أشار أوفستيد أنه بدون دافعية للمرؤوسين، فالمؤسسة تصبح كذلك بدون فاعلية.¹

نتيجة الدور التحفيزي للمشاركة الموازنية الذي تم ذكره سابقا، فإن أغلبية نتائج الدراسات والأبحاث السابقة توصلت إلى وجود العلاقة الإيجابية بين المتغيرين، والتي يمكن إيجازها في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-5): المشاركة الموازنية والتحفيز

بعض النتائج المتوصل إليها	الدراسات التجريبية
<p>دعمت نتائج كل هذه الدراسات التجريبية الفرضية حول التأثيرات الإيجابية للمشاركة الموازنية على التحفيز، ومنها دراسة Hofstede 1967، التي توصلت إلى أن المشاركة الموازنية هي متغير ذو: "التأثير القوي على مقاييس التحفيز"²، كما أكدت نتائجها الفرضية بأن درجة عالية من المشاركة الموازنية تؤدي إلى تحفيز عالي على تحقيقها.³</p> <p>وبالمثل، توصلت دراسة Frucot & Shearon ، 1997⁴ إلى أن المشاركة الموازنية وكنتيجة لتحسن تدفق المعلومة بين الرؤساء والمرؤوسين تقود إلى نوعية عالية من القرارات، مما يؤدي في النهاية إلى تحفيز عالي.</p>	<p>- Izzetin kenis , 1979. - Merchant, 1981. - Milani, 1975. - Frucot & shearon, 1997. - Hofstede, 1967. - Frucot & shearon, 1997.</p>

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على الأبحاث المتضمنة في الجدول.

¹ Sponem, Samuel , Op-Cit, p63.

² Hofstede, Geert, H, The game of budget control: how to live with budgetary standards and yet be motivated by them, Van Gorcum & Company, USA, 1967, p181.

³ Hofstede , Geert, H, Ibid, p136.

⁴ Cited by: Killian Osikhena Ogiedu & James Odia, Relationship between budget participation, budget procedural fairness organizational commitment and managerial performance, Review of public administration and management, v1, n3, 2013 pp252-269.

3-5 المشاركة الموازية والثقة التنظيمية:

إن الإجراءات التي تنطوي على المشاركة الفعالة، من المرجح أن تؤثر إيجابيا على مشاعر الثقة في الرئيس، وفيما يتعلق بعملية الإعداد الموازي، فالمشاركة الموازية هي عملية تتمحور أساسا حول الاتصال، والمرؤوسين الذين لديهم هذه الفرصة من المرجح أن تتولد لديهم مزيدا من مشاعر الثقة في رؤسائهم.¹ وتوصل العديد من الباحثين إلى أن المشاركة الموازية مهمة جدا وتؤثر بشكل مباشر على مستويات ثقة المرؤوسين في رؤسائهم. وفيما يلي حصر لبعض من هذه النتائج:

- درس كل من لو وبكلاوند (Lau & Buckland)، 2001² الثقة من منظور: كيف يمكن لها أن تتوسط العلاقة بين المشاركة الموازية والضغط المرتبط بالعمل، وذلك على عينة مكونة من مسيرين نرويجيين، وتوصلت الدراسة إلى أن الثقة تتوسط تماما العلاقة، وبالتالي فالمشاركة الموازية تؤدي بالمسيرين حسب الباحثين إلى أن يثقوا أكثر في رؤسائهم والذي من شأنه أن يؤدي إلى التخفيف من حدة الضغط المرتبط بالعمل لديهم.

- تتفق النتائج السابقة كذلك مع النتائج التجريبية لدراسة أوتلي (Otley)، 1978³، في وقت سابق، والتي أظهرت بأن المشاركة الموازية العالية ترتبط بشكل إيجابي مع الثقة العالية في الرؤساء بين مسيري المملكة المتحدة.

- أيضا دراسة مايجا وجاكوبس (Maiga and Jacobs)، 2007⁴ على 179 مسيرا اختيروا بشكل عشوائي من مجموع المؤسسات العاملة في قطاع التصنيع، والمتواجدة في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي خلصت إلى أن المشاركة لديها تأثير إيجابي، قوي ودال على ثقة أفراد العينة برؤسائهم.

مما سبق، يمكن القول بأن مختلف الدراسات السابقة الذكر أجمعت على أنه: عندما يدرك المرؤوسون ويقتنعون بأنهم مشاركون فاعلون في نظام تسيير الموازنات التقديرية، وبأن ما يقدمونه من آراء حولها يشكل إضافة نوعية إلى عمل مؤسساتهم، أو بعبارة أخرى، عندما تتاح لهم فرصة اتخاذ القرارات حول الموازنات التقديرية المقررة رسميا لهم فإن ذلك سيؤدي إلى زيادة رضاهم، ثقتهم برؤسائهم، وبالتالي الشعور بالالتزام العاطفي القوي اتجاه أهداف موازنتهم التقديرية، وبالمثل اتجاه كل الأهداف التنظيمية.

¹ Maiga, A, S & Jacobs, F, A, Budget participation influence on budget slack: The role of fairness perceptions, trust and goal commitment, Journal of Applied Management Accounting Research, v5, n1, 2007, pp 39-58.

² Lau, Chong, M & Buckland, Christen, Budgeting - the role of trust and participation: a research note, Abacus, v 37, n 3 2001, pp 369-388.

³ Otley, David, T, Budget use and managerial performance, Journal of accounting research, Accounting Research Center, Booth School of Business, University of Chicago, Wiley, v 16, n 1, Spring, 1978, pp 122-149.

⁴ Maiga, A, S & Jacobs, F, A, Op-Cit, p39.

المطلب الثاني: محدد تطبيق مبدأ قابلية التحكم وتأثيره على سلوكيات مسيري مراكز المسؤولية في المؤسسة

ثاني محدد من المحددات الضرورية والتي تم تناولها في الأدبيات المتعلقة بنظام تسيير الموازنات التقديرية يتعلق بتطبيق مبدأ قابلية التحكم، حيث يعتبر اعتماد وتطبيق هذا المبدأ بمثابة حجر الزاوية في تصميم أنظمة محاسبة المسؤولية ونظام مراقبة التسيير.

1- لمحة تاريخية عن المبدأ:

اعتمد مبدأ قابلية التحكم (the controllability principle) للمرة الأولى كجزء من حملة اللامركزية الرائدة والتي اتجهت إليها الشركات العالمية في منتصف القرن العشرين، وعُبر عنه لأول مرة في أدبيات المحاسبة الإدارية من قبل سولومنس (Solomons)، 1965، وذلك في بحثه حول تقييم التقسيم المعتمد للمنظمات الأمريكية،¹ كما يعتبر واحد من أهم المبادئ التي تقود تصميم نظام مراقبة التسيير، فاعتماد المبدأ يعتبر حجر الزاوية في تصميم أنظمة محاسبة المسؤولية، وأحد أقوى المبادئ في المحاسبة الإدارية، وذلك لكونه يرتبط مباشرة بتقييم أداء المسيرين.²

2- مفهوم مبدأ قابلية التحكم:

إن تطبيق مبدأ قابلية التحكم يعني أن مسير مركز المسؤولية يجب أن: "يُحْمَلُ مسؤولية فقط ما يمكنه مراقبته."³ وبالتالي فإن تقييمه يتم على أساس العوامل التي تحت رقبته، فلا يجب أن تُخصَّص التكاليف إلى مراكز المسؤولية إذا كانت هذه التكاليف خارجة عن نطاق الرقابة.⁴

أما أتينكسون وآخرون (Atkinson et al)، 2007 فذكروا بأن مبدأ قابلية التحكم يشير إلى أن المسير لمركز المسؤولية يجب أن: "يتحمل مسؤولية فقط الإيرادات، التكاليف والاستثمارات التي هي مُراقبة من طرف أفراد مركز المسؤولية".⁵

ما يمكن استخلاصه من التعريفان السابقان هو أن مبدأ قابلية التحكم يُنص على أن مسير مركز المسؤولية يجب أن يكون مسؤولاً على النتائج التي هي ضمن حدود مراقبة مركزه، سواء كانت إيرادات، أو تكاليف، أو استثمارات وبالتالي على المؤسسة تحييد تأثير العوامل الداخلية أو الخارجية، والتي تكون خارجة عن نطاق مسؤوليته أو رقبته.

¹ Franz Michael Fischer, The application of the controllability principle and managers responses- A role theory perspective- , 1st edition, Gabler Verlag, 2010, p10.

² Michael Burkert et al., application of the controllability principal and managerial performance : the role of role perceptions Management accounting research, v 22, 2011, pp143-159.

³ Merchant, Kenneth, A & Van Der Stede, Wim, A, Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives, Pearson Education, 2007, p 533.

⁴ Franz Michael Fischer, Op-Cit, p18.

⁵ Franz Michael Fischer, Ibid, p18.

3- أشكال مبدأ قابلية التحكم:¹

إن تطبيق المبدأ يعني اختيار مؤشرات الأداء لتقييم مسيري مراكز المسؤولية، والتي تتضمن فقط المواد التي يمكن مراقبتها أو التي يمكن أن يمارسوا عليها بعض التأثير، فلو كانت العوامل غير قابلة للتحكم مثل متغيرات غير متوقعة في البيئة الخارجية، أو تأثير القرارات المتخذة من قبل الغير في المؤسسة، فإن تطبيق المبدأ يفرض تحييد تأثير مثل هذه العوامل عند تقييم أداء المسيرين المعنيين. وبالتالي فهذه العملية التحييدية يمكن أن تأخذ الشكلين التاليين:

- التحييد المسبق (Exante Neutralization): مثل اختيار مؤشرات الأداء التي تستبعد العناصر التي لا يستطيع المسير مراقبتها؛

- التحييد اللاحق (Expost Neutralization): يتكون من الإجراءات (التعديلات) في نهاية السنة لإزالة آثار العوامل غير القابلة للتحكم والتي ربما تؤثر على أداء المسير، مثل الركود الاقتصادي، عدم ترابط الهيكل التنظيمي دمج أسعار التحويل من إدارات أخرى... إلخ؛

4- النتائج السلوكية لتطبيق مبدأ قابلية التحكم على الأهداف الموازنة:

أدبيات الإدارة المحاسبية وضعت الحجج النظرية القوية لتطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء المسيرين، فمن منظور تحفيزي من المستحسن تطبيق المبدأ، لكونه يضمن المستويات الكافية من الجهد الإداري في العمل وبالتالي يؤدي إلى عدم التوجه لتبني السلوكيات غير الوظيفية، وبالمثل أكد كل من Bouwers & Vanlent ، 2006 ، بأن تطبيق المبدأ يؤدي إلى مستويات عالية من التحفيز، جهد شخصي عالي ويخفض من مستويات السلوكيات غير الوظيفية.²

- كما أشار هرست (Hirst)، 1981 أنه عندما تكون مقاييس الأداء غير قابلة للتحكم، المرؤوسين يكونون في وضعية غامضة لأنهم غير أكيدون بأن أفعالهم يمكن أن تنتج عن الأداء المرغوب.³ إذن يزود تطبيق المبدأ بتقييم عادل للأداء الإداري، وذلك لكون أن أرباح القسم ناتجة عن كل جهود مسيريه، وكذا من تأثير العوامل غير القابلة للتحكم، فمن غير الطبيعي للربح أن يكون بديلا للجهد، إذا لم يتم تحييد العناصر غير القابلة للتحكم.⁴

¹ Françoise Giraud et al., Justice as a rationale for the controllability principle: a study of managers' opinions, Management accounting research, v 19, 2008, pp 32-44.

² Michael Burkert et al., Application of the controllability principle and managerial performance: The role of role perceptions, Management Accounting Research, v 22, n 3, 2011, pp 143-159, p144.

³ Hirst, Mark, K., Accounting information and the evaluation of subordinate performance: a situational approach, Accounting Review, 1981, pp 771-784, p 776-777.

⁴ Françoise Giraud et al., Op-Cit, pp32-44.

- وبالمثل أشار Vroom، 1964 - وذلك بالاعتماد على نظرية التوقع - إلى أن المسير يمكن أن يفقد تحفيزه إذا تم تقييم أدائه من دون مراعاة للعوامل غير القابلة للتحكم.¹ كما سلط الضوء المنظرون في نظرية الوكالة على تأثيرات تطبيق هذا المبدأ، وحددوا تأثيران اثنان ناتجان عن تطبيقه: الاختيار والجهد، وكذا دافعوا وشجعوا على تطبيقه لأنه يحفز المسيرين الخلاقين على:

- الالتحاق والبقاء في المؤسسة - تأثير الاختيار (Selection effect)؛-
- يؤدي إلى تخصيص أفضل لجهودهم - تأثير الجهد (Effort effect)؛-

- أما تيار آخر ذو صلة من الأدبيات، فسلط الضوء على التأثيرات التحفيزية لتوقعات المسيرين بالعدالة، والتي تزيد مع تطبيق هذا المبدأ، فتطبيق المبدأ مع التركيز المزعوم على العدالة يبدو أنه يجد من توجهات المسيرين نحو الانخراط في السلوكيات غير الوظيفية، وذلك لحماية أنفسهم من العوامل غير القابلة للتحكم مثل هامش المناورة الموازني ومعالجة البيانات،² ما من شأنه أن يقدم المزايا للمؤسسة. كما أنه عندما يؤخذ بالحسبان عوامل لا يمكن مراقبتها فإن المسيرين يعتقدون بأن تقييمهم كان غير عادل ويصبحون غير راضيين، وغير محفزين.³

- وبالمثل توصل أوبوود (Hopwood)، 1972، إلى أنه ولأجل الشعور بأن التقييم كان عادلاً، عناصر التقارير غير القابلة للتحكم يجب أن تعزل،⁴ وبالتالي فتطبيق مبدأ التحكم يساعد المؤسسات على التأثير على سلوك مسيريهما لأنه مرتبط جوهرياً بفكرة العدالة، وأيضاً لأن العدالة تعتبر من الشروط الأساسية لفعالية نظام تقييم الأداء، فالعديد من الأبحاث النظرية والتطبيقية المهتمة بتطبيق مبدأ قابلية التحكم تَبَتَّ وجهة نظر موحدة، وهي أن هذا المبدأ هو شرط أساسي للرفع من تصور المسير بالعدالة التنظيمية، مما يقود إلى زيادة رضاه، وتحفيزه، وذلك ما ينعكس بالإيجاب على أدائه.⁵

- من جهة أخرى، وبناء على نظرية التبادل الاجتماعي (social exchange relationship theory)، فإن المؤسسات هي ميادين للمعاملات، حيث تشكل الأفراد العاملين فيها توقعات لعدالة هذه التعاملات، ووفقاً لهذه النظرية فإن المسير يبني هامش المناورة الموازني لأنه يخشى من عدم وجود العائد المناسب لمساهمته، فإن كانت هناك أحداث لا يمكن التحكم فيها وتؤثر على نتائجه، فهناك خطر بأن لا يحصل على المكافأة مقابل الجهد الذي يبذله وبالتالي يؤدي به إلى التوجه نحو خلق هامش المناورة الموازني.

¹ Franz Michael Fischer, Op-Cit, p 19.

² Michael Burkert et al., Op-Cit, pp143-159.

³ Françoise Giraud et al., Op-Cit, pp32-44.

⁴ Hopwood, Anthony, G, An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation, Journal of accounting research, 1972, pp156-182, p158.

⁵ Françoise Giraud et al., Op-Cit, pp32-44.

- كما يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى رفع الالتزام التنظيمي، فالمسيرون من المتوقع أن يكونوا أكثر التزاماً بالأهداف القابلة للتحكم، و التي يؤمنون بأنها أكثر احتمالاً للتحقق، وأيضا يقود تطبيق مبدأ قابلية التحكم إلى أن تكون هذه الأهداف أكثر ملاءمة مما يزيد من التزامهم بها.

- كما أن تطبيق المبدأ يبعد المسيرين عن ثقافة العذر (excuse culture)، وذلك لأنهم عادة ما يضيعون أوقاتهم في محاولة إقناع رؤسائهم بأن أداءهم الضعيف كان نتاج عوامل غير قابلة للتحكم، وليس عن ضعف في مجهوداتهم.¹

من جهة أخرى، وبالرغم من كل الحجج النظرية السابقة لمزايا تطبيق المبدأ، إلا أن الأدلة التجريبية حول مدى أو واقع التطبيق الفعلي للمبدأ أظهرت بأنه لا يطبق فعليا في المؤسسات، كذلك العديد من الدراسات الإحصائية أظهرت بأن الأهداف لمراكز الربح تتضمن عادة التكاليف غير القابلة للتحكم. منها النتائج التجريبية لدراسة Françoise Giraud et al ، 2004 ، والتي أكدت أن القليل من المؤسسات تطبق فعليا مبدأ قابلية التحكم بشكل كامل، لكن بالنسبة للمسيرين، فإن البحث عن العدالة والرضا يقودهم للرجوع في أن يطبق عليهم المبدأ. بالإضافة إلى ذلك، أظهرت نتائج هذه الدراسة أن مسيري مراكز الربح لا يتفاعلون دائما بشكل سلبي عندما يكون مبدأ قابلية التحكم غير مُطبق، مما يدل على أن نظرة هؤلاء المسيرين اتجاه مبدأ قابلية التحكم غير واضحة تماما، وتحتاج إلى المزيد من البحث والتحري.²

المطلب الثالث: التأثيرات السلوكية لمحدد الأهداف الموازية صعبة ولكن قابلة للتحقيق

الأهداف الموازية يمكن أن تتأرجح بين كونها سهلة جدا، سهلة التحقق، صعبة، إلى حد صعبة التحقق والإشكالية التي طرحت في الأدبيات السابقة كانت حول مستوى صعوبة الأهداف الموازية الأنسب لتحفيز السلوكيات الوظيفية. حيث فشلت الأهداف الموازية سهلة التحقق في أن تمثل تحديا وكان لديها تأثيرا ضعيفا على التحفيز، كما أن في بيئة تتميز بوجود هامش المناورة الموازي، فإن المسيرين عادة ما يحققون بسهولة أهدافهم الشخصية وكذا التنظيمية.³

كانت الدراسة الأولى حول التأثيرات السلوكية للأهداف الموازية الصعبة من قبل الباحث ستيدري (Stedry) 1960، والتي استخلصت بأن مستوى من الصعوبة الثابتة في الأهداف الموازية لديه تأثير دال على أداء الأفراد العمال،⁴ فمن خلال هذه الدراسة المخبرية، أظهر ستيدري بأن الموازنة الصعبة ترفع من مستوى الطموح الشخصي، لأن القبول للأهداف الصعبة يؤدي إلى الاهتمام بالاستراتيجيات والأنشطة الملائمة مقارنة بالأهداف.

¹ Merchant, Kenneth, A & Manzoni, Jean-Francois, The achievability of budget targets in profit centers: A field study, Readings in Accounting for Management Control, Springer US, v64, issue 3, July 1989, pp 496-520.

² Françoise Giraud et al., La position des managers face au principe de contrôlabilité, May2004 , pp. CD-Rom.

³ Nguyen Tan Hon, Op-Cit, p78.

⁴ Julien Prudence, Op-Cit, p 63.

بالإضافة إلى أنها تشجع على بذل المزيد من الجهد والحفاظ عليه على مر الزمن، وبالتالي فحسب ستيدري فإن الأهداف الموازنة صعبة التحقق تعزز مستوى الطموح العالي وكذا الالتزام. كما قام بعدها كل من Latham & Balders ، 1975 بإعادة تجربة ستيدري، حيث أكدت دراستهما هذه بأن تحديد الأهداف الصعبة والمحددة تحسن مباشرة الأداء، مما يتحول إلى ربح للمؤسسة على الأقل ¼ مليون دولار.¹ بينما أكد Hofstede ، 1977 من خلال مقابلات أجريت في 4 مصانع عكس ما توصلت إليه دراسة ستيدري السابقة ، واستنتج بأنه : "عندما تكون المعايير متشددة، التحفيز يصعد إلى مستوى معين، فإذا تواصل التشدد في المعايير التحفيز ينخفض".² وبالتالي وحسب الباحث فإن الأهداف "جد صعبة التحقيق" تصبح وكأنها تعتبر مستحيلة مما تؤدي إلى تخفيض التحفيز. وبالمثل فشلت نتائج Steers ، 1975 في دعم التأثيرات الإيجابية للأهداف الموازنة صعبة التحقيق على التحفيز.³

أما في تحليل لأدبيات علم النفس حول مدى صعوبة الهدف في السنوات ما بين 1960-1970، فأظهرت نتائجها بأن الأهداف الخاصة والصعبة تؤدي إلى أداء أفضل من الأهداف المتوسطة والسهلة، أو عندما يُطلب من الفرد فعل ما بوسعه، أو عندما لا تُثبت له أهداف مطلقاً.⁴

وبتجاوز لمرحلة الأداء الفردي البسيط، أكد Simons ، 1988 من خلال استقصاء مبعوث ل 86 منظمة كندية الترابط الموجود بين أهداف موازنة متشددة وأداء اقتصادي تنظيمي أفضل، وهذا الارتفاع يعود حسب الكاتب إلى: إما التأثيرات التحفيزية للموازنات المتشددة، أو إلى انخفاض هامش المناورة الموازي.⁵

بينما أكدت نتائج دراسة Lau et Tan ، 1998 من خلال تحليل عينة مكونة من 143 مسيراً إنتاجياً و141 مسيراً تسويقياً، بأن المدى العالي من التركيز على الأهداف الموازنة الصعبة بالنسبة لوظيفة الإنتاج كان مرتبطاً بمستوى عالي من التوجه نحو خلق هامش المناورة الموازي.⁶

كما أظهرت نتائج دراسة Izzettin Kenis ، 1979 على 169 مسيراً من الذين يملكون مسؤولية موازنة في مؤسسات صناعية إنجليزية، بأن المستوى العالي من صعوبة الهدف (موازنات جد صعبة) لديه تأثير عكسي على مواقف المسيرين، كما أكدت بأن الأهداف الموازنة الجد صعبة تؤدي إلى تعزيز مشاعر الفشل، الاستياء ومستويات الطموح القليلة وكذا الاعتراض. وأكدت نتائجها كذلك التأثيرات السلبية للأهداف الموازنة "جد صعبة" على الرضا الوظيفي، فالمسيريون الذين يشعرون بأن أهدافهم جد صعبة، أظهروا رضا وظيفي قليل، وضغط موازني عالي وضعف في تحقيق أهدافهم، وبالتالي فعالية ضعيفة. بينما أهداف صعبة أو صعبة وقابلة للتحقيق أظهرتا نفس

¹ Nguyen Tan Hon, Op-Cit, p 74.

² Hofstede, G, Contrôle Budgétaire – les règles du jeu, Editions Hommes et Techniques, Paris, France, 1977, p 115.

³ Lau, Chong, M & Tan, Jeng, J, the impact of budget emphasis, participation and task difficulty on managerial performance: a cross-cultural study of the financial services sector, Management Accounting Research, v 9, n 2, 1988, pp 163-183.

⁴ Riahi, Belkaoui, A, Behavioral accounting: the research and practical issues, Quorum books, USA, 1989, p91.

⁵ Nguyen TAN HON, Op-Cit, p 74.

⁶ Lau, Chong, M & Tan, Jeng, J, Op-Cit, pp 163-183.

المستويات على الرضا الوظيفي والضغط الموازي، مما أدى بالباحث إلى استخلاص أن الأهداف الموازية *صعبة ولكن قابلة للتحقيق* تمثل المستوى الأمثل لمستوى صعوبة الأهداف الموازية.

وبعد هذه الدراسة اقترحت معظم الدراسات والمقالات بأنه لتعظيم تحفيز المرؤوسين، الأهداف الموازية يجب أن تكون صعبة ولكن قابلة للتحقيق (تكون بالتقارب بين إحداث تحفيز كبير وتجاوز الذات، وذلك من خلال التحدي الذي تقدمه الأهداف الموازية الصعبة التحقيق، وإحداث الإحباط، والتخلي عن التحدي الجد مرتفع والذي تقدمه الأهداف الموازية الصعبة جدا وغير قابلة للتحقيق). كما أدى تقارب معظم نتائج دراسات علم النفس، الاجتماع والإدارة في هذا الموضوع إلى اعتبار غالبية الكتاب والباحثين أن النموذج الموازي المناسب يكون عندما يتم تثبيت أهداف *صعبة ولكن قابلة للتحقيق* للمرؤوسين، مع احتمال تحقق أكبر أو يساوي من 50 بالمئة.

المطلب الرابع: التأثيرات السلوكية لمحدد وضوح الهدف الموازي

يعرف الهدف الواضح بمدى كونه وُضع بخصوصية، وأيضا بكونه مفهوما من قبل الذين هم مسؤولون عن تطبيقه،¹ وبالنظر إلى ستيرز وبورتر (Streers & Porter)، 1976 وضوح الهدف لديه خاصيتين وهما: أن يكون محددًا وكذلك قابلاً للتحدي والتحقيق.² حيث توصلت الدراسة التجريبية الرائدة للوك (Locke)، 1968 بأن وضع أهداف خاصة نتج عنه أفضل مردودية من عدم وضع أهداف، وحث العمال على فعل أفضل ما يستطيعون. كما أشارت نتائجها إلى أن الأهداف الواضحة تنظم السلوك بالمقابل تؤدي الأهداف الغامضة إلى ارتباك، ضغط وعدم رضا العمال.³

وقامت العديد من البحوث بدعم الآثار الإيجابية لوضوح الهدف وخصوصيته على الالتزام بالهدف، ورضا الموظفين، ومنها دراسة ستيرز (Steers)، 1976⁴ وكذا دراسة تينج (Ting)، 1996 والتي توصلت إلى أن وضوح المهمة (clarify task) هو أهم محدد للرضا الوظيفي.⁵

¹ Izzettin Kenis, Op-Cit, p710.

² Darman, Ardiyanti Baharuddin, The Effect of Budgetary Participation, Budget Goal Clarity, Decentralized Structure, and Public Accountability on the Performance of Regional Work Units (SKPD) at Gowa District, Scientific Research Journal (SCIRJ), v 3, Issue 10, October 2015, pp 22-30.

³ Locke, Edwin, A, Toward a theory of task motivation and incentives, Organizational behavior and human performance, 1968 v 3, n 2, pp 157-189.

⁴ Izzettin Kenis, Op-Cit, p711.

⁵ Soohee, Kim, participative management and job satisfaction, lessons for management leadership, Public Administration Revue v 62, n2, pp 231-241.

لكن الدراسات التي تناولت وضوح الهدف في المضمون الموازي (Budget goal clarity) قليلة ، منها دراسة كينس (Izzettin kenis) 1979،¹ والتي أظهرت بأن وضوح الهدف الموازي لديه تأثير إيجابي ودال على المواقف المرتبطة بالعمل، والمواقف المرتبطة بالموازنة، وكذا الرضا الوظيفي للمسيرين.

بالإضافة إلى دراسة Locke & Schweiger ، والتي توصلت إلى نتيجة مفادها أن عدم وضوح الهدف الموازي يمكن أن يؤدي إلى الارتباك، وعدم الرضا من السلطة الهرمية، والذي يؤدي بدوره إلى تخفيض الرضا الوظيفي.²

أما البحث التحريبي لكُلِّ من Nan & Mo، 2010³ فأكدت أيضا نتائجه بأن وضوح الهدف الموازي لديه تأثير دال على الضغط الوظيفي والمواقف المرتبطة بالموازنة، وبأن درجة عالية من وضوح الهدف الموازي تؤدي كذلك إلى درجة عالية من التحفيز الوظيفي.

المطلب الخامس: التأثيرات السلوكية لمحدد دورية التغذية العكسية حول أداء المرؤوسين المحقق

التغذية العكسية للأداء (feedback of performance) هو أحد المحددات الأساسية لنظام تسيير الموازنات التقديرية، إذ تُرود المسيرين بالمعلومة حول مستويات أدائهم خلال فترات منتظمة في السنة، فمعرفة نسب تحقق الأهداف الموازية يمثل كأساس لقياس الفاعلية، تحديد المشاكل، وكذلك مراقبة التكاليف.

إن التغذية العكسية حول درجة تحقق الأهداف الموازية هو متغير تحفيزي هام، فإذا لم يعرف الأعضاء في المؤسسة نتائج جهودهم فلا يكون لديهم قاعدة لمشاعر النجاح أو الفشل، ولا يكون لديهم أيضا دافع للأداء العالي علاوة على ذلك، فإنهم قد يصبحوا غير راضين.⁴ وبالتالي فخاصية دورية التغذية العكسية تؤثر بالتأكيد على سلوكياتهم ومواقفهم اتجاه نظام تسيير الموازنات التقديرية.

لحد علمنا لا توجد دراسة بحثت بشكل مباشر تأثير دورية التغذية العكسية الموازية على مدى توجه المرؤوسين لاعتماد السلوكيات غير الوظيفية أو الوظيفية، مع ذلك فقد أثبتت الأبحاث السابقة بأن دورية التغذية العكسية للأداء تشجع الأفراد على تغيير سلوكياتهم وتحسين أدائهم الماضي، مثل دراسة تايلور وآخرون (Taylor & al) 1995، والتي توصلت إلى وجود علاقة قوية بين ملاءمة التغذية العكسية المتوقعة والدافعية للتحسن، هذه الدراسة أظهرت أيضا بأن الخصائص التحفيزية للتغذية العكسية يمكن أن ترتبط بمدى ملاءمة التغذية العكسية المتوقعة في حد ذاتها.

¹ Izzettin kenis, Op-Cit, p714.

² Locke, E., A & Schweiger, D, M, Participation in decision-making: One more look. Research in organizational behavior, v 1 n10, 1979, pp 265-339.

³ W, Li, X, Nan & Z, Mo, Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance, Management and Service Science (MASS), International Conference on Wuhan, China, 24-26 Aug 2010, pp 1-5.

⁴ Izzettin Kenis, Op-Cit, p714.

وبالمثل جاءت نتائج دراسة Brett & Atwater، 2001 والتي أشارت إلى أن الأفراد العاملين الذين يتوقعون بأن التغذية العكسية للأداء غير دقيقة، فمن المحتمل أن يرونها غير مهمة للتطور المستقبلي، وبالتالي يظهرون أقل دافعية لتغيير سلوكياتهم.

أما Robenson Stewart، 2006 فتوصل إلى أن التغذية العكسية المنتظر أن تكون ملائمة، ينظر إليها أيضا على أنها إجراء عادل، مما يؤثر إيجابيا على دافعية المسير، كما أن دورية التغذية العكسية أيضا تعزز الثقة لأنها تساعد المسيرين على فهم كيف يمكنهم تكييف سلوكياتهم للتحسن، مما يؤدي إلى تحسين التعاون مع رؤسائهم. من جهة أخرى، أظهرت دراسة Coletti et al، 2005 بأن أنظمة الرقابة ترفع مستوى الثقة الشخصية لأنها تزود المشاركين بالتغذية العكسية على المستوى التعاوني، وبالمثل توصلت دراسة Harthmann & Slopnicar، 2009 بأن التغذية العكسية المتكررة تولد ثقة عالية.¹

أما دراسة Emmert & Taher، 1992 فأظهرت أن التغذية العكسية المرتبطة بالعمل هي أحد المحددات الأساسية للرضا الوظيفي.²

في حين قامت دراسة Mandoza & Langevin، 2014 بتحليل تأثير خصائص الرقابة بالنتائج على الالتزام التنظيمي، وأثبتت نتائجها من خلال تحليل إحصائي لبيانات 320 استبياناً، بأن دورية التغذية العكسية عن الأداء المحقق الموازي كان لديها تأثير إيجابي وقوي على التزامهم التنظيمي، وذلك من خلال متغير العدالة الإجرائية كمتغير وسيط.³

مما سبق، يمكن القول بأن دورية التغذية العكسية الملائمة مثل التبرير المناسب الكافي والمستمد من مصادر صادقة ونزيهة، يمكنها أيضا أن توصل الرسالة بأن المتلقي هو ذو قيمة محترمة كعضو في المجموعة وبالتالي إذا اعتبر المسيرون بأن رؤسائهم يزودونهم بالتغذية العكسية الملائمة فإنهم يثقون بهم أكثر فأكثر، وبالتالي ميلهم نحو تبني السلوكيات غير الوظيفية سيقبل. وبالتالي فالاستخدام الفعال لهذا المحدد أو الخاصية الأساسية في نظام الموازنات التقديرية قد يساعد في تعزيز السلوكيات الوظيفية، وكذا يحد من توجه المرؤوسين نحو خلق أو اعتماد السلوكيات غير الوظيفية.

¹ Nguyen Tan Hon, Op-Cit, p74.

² Soohee, Kim, Op-Cit, p232.

³ Langevin, Pascal & Mendoza, Carla, Op-Cit.

المطلب السادس: التأثيرات السلوكية لمحدد استخدام العديد من مؤشرات الأداء

Use of multiple performance measures

عادة ما ترتبط أنظمة تسيير الموازنات التقديرية بالمؤشرات المالية، إذ توضع الأهداف الموازنة عادة بدلالة التكليف الهوامش، الربح الصافي،... إلخ، إلا أن الأبحاث السابقة أشارت إلى أن المرؤوسين يعتبرون بأن تقييم أدائهم كان عادلا، وذلك عندما يتم استخدام عدة مؤشرات في ذلك، عوضا عن استخدام المؤشرات المالية لوحدها، فأنظمة تقييم الأداء التي تعتمد على كل من المؤشرات المالية وغير المالية تقدم رؤية أشمل بكثير حول أداء المسير.

بالإضافة إلى أن بعض الانحرافات الموازنة يمكن أن يكون لديها العديد من الأسباب، لذلك فإن المؤشرات غير المالية يمكن أن تعكس بشكل أفضل الوضعيات الشخصية لكل مسير، ويمكن أيضا أن تكون أكثر سهولة للفهم وذلك لكونها ترتبط بالجوانب التشغيلية، فهي تزود المسيرين بأفضل وضعية اتجاه طريقة تقييم أدائهم، وبالتالي فالضغط العالي على المسيرين لتحقيق الأداء المالي الجيد دون غيره يرفع من خطر توجهاتهم السلوكية غير الوظيفية.

وأكدت تجريبيا دراسة كابلان ونورتن (Kaplan & Norton)، 1992 أن استخدام العديد من مؤشرات الأداء يؤدي في نهاية المطاف إلى تحسين عملية اتخاذ القرارات وحل المشكلات.¹ فيما أثبتت تجريبيا كذلك دراسة James & Hoque في سنة 2000، بأن استخدام العديد من المؤشرات لتقييم أداء المرؤوسين يرتبط إيجابيا بالفعالية التنظيمية.²

أما دراسة Sholihin & Lau ، 2003 فتوصلت إلى أن استخدام مؤشرات متعددة لتقييم الأداء لديه تأثيرات غير مباشرة على الرضا الوظيفي للمسيرين، وذلك من خلال المتغيرين الوسيطين: العدالة التنظيمية والثقة.³ في حين أثبتت نتائج الدراسة التجريبية لسوليين وآخرين¹ (et al Sholihin Mahfud) سنة 2004، وذلك على 70 مسيرا أندونيسيا، الفرضيات المقترحة بأن استخدام مؤشرات متعددة لتقييم الأداء يرتبط إيجابيا بالثقة التنظيمية.⁴ كما أكدت دراسة Moser & Chong، 2008 على 149 مسيرا من الولايات المتحدة بأن استخدام المؤشرات غير المالية يؤدي إلى الاعتقاد بأن التقييم كان عادلا، مما يرفع من سلوك الالتزام التنظيمي لدى المرؤوسين.⁵ كما تجدر الإشارة إلى أننا لم نجد أي دراسة سابقة تناولت التأثيرات السلوكية لاستخدام العديد من مؤشرات الأداء في سياق موضوع نظام تسيير الموازنات التقديرية.

¹ Kaplan, R, S & Norton, D, P, The balanced scorecard: measures that drive performance'. Harvard Business Review, January – February 1992, pp 71-79, p77.

² Ainun Na'im et al., The relationship between multiple measures-based performance evaluation and managerial performance: role of procedural fairness and interpersonal trust, Symposium Nasional Akuntansi Vi Abaya , 16-17 october 2003, pp.CD-Rom.

³ Sholihin Mahfud & Chong M, Lau , The intervening effects of procedural fairness and interpersonal trust on the relationship between multiple measures-based performance evaluation and managers job satisfaction, Gadjah Mada, International Journal of Business, v 5 , n3, 2003, pp321-343 .

⁴ Sholihin, Mahfud et al., The relationship between multiple measures-based performance evaluation and managerial performance: role of procedural fairness and interpersonal trust, Elsevier Publishing, v 14, September 2004, pp 235-262.

⁵ Chong, M, Lau & Antony, Moser, Behavioral effects of nonfinancial performance measures : the role of procedural fairness Behavioral research in accounting, v20, n2, 2008, pp55-71.

خلاصة الفصل الثالث:

عادة ما يشكل مدى التوفيق في تحقيق أهداف الموازنات التقديرية كأساس لتوزيع مختلف أنواع الحوافز في المؤسسة، كما أن هذه الموازنات التقديرية تُحدد حصة الموارد التنظيمية المخصصة للمرؤوسين وكذا أهداف الأداء التي يتم تقييمهم على أساسها، وبذلك فهي تُؤثر بشدة على مواقفهم وسلوكياتهم.

كانت الدراسات الأولى حول الجوانب الإنسانية والسلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية في الو.م.أ، والتي أظهرت بأن الموازنة التقديرية يمكن أن تكون مركز المشاكل الإنسانية والتنظيمية، وبأن الطريقة المستخدمة في تسيير النظام يمكن أن تولد اختلالات وضغوطات موازنية، مما يضطر المرؤوسين لاعتماد سلوكيات غير وظيفية لحماية أنفسهم من خطر الانزلاق في إخفاق تحقيق الأهداف الموازنية. حيث تم التطرق لأشهر ثلاث أنواع مختلفة منها وهي: سلوك اعتماد هامش المناورة الموازني، سلوك التأثير أو المعالجة للمعطيات الموازنية، وكذا سلوك التوجه الإداري قصير الأجل، ناهيك عن مختلف السلوكيات الوظيفية والمرتبطة بنظام تسيير الموازنات التقديرية.

إن هذه التأثيرات السلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية كانت بمثابة البوصلة التي ووجهت وهيكلت تيارا واسعا من الأبحاث والدراسات التجريبية السابقة، وذلك بغرض تحديد الخصائص أو المحددات الأكثر فعالية في الحد أو حتى التقليل من توجه المرؤوسين لاعتماد السلوكيات غير الوظيفية، وفي نفس الوقت تعمل على تعزيز سلوكياتهم الوظيفية، وذلك سواء عند مرحلة الإعداد أو الرقابة. ومن هذه المحددات تم تناول محدد المشاركة الموازنية الفعالة محدد وضوح أهداف الموازنات التقديرية المقررة، محدد تطبيق مبدأ قابلية التحكم، محدد تطبيق قاعدة أهداف موازنية صعبة ولكن قابلة للتحقيق، محدد دورية التغذية العكسية حول أداء المرؤوسين المحقق، وكذا محدد استخدام توليفة من المؤشرات أو الأهداف المالية وغير المالية.

حيث أكدت مجمل هذه الدراسات على أهمية توفر هذه الخصائص أو المحددات في نظام تسيير الموازنات التقديرية وذلك بهدف حشد وتوجيه جهود المرؤوسين في المؤسسة باتجاه التزامهم بأهداف موازنتهم التقديرية، وكذا تحفيز سلوكياتهم الوظيفية من رضا وظيفي، ثقة تنظيمية، والتزام تنظيمي، مما ينأى بهم عن التوجه لتبني مختلف السلوكيات غير الوظيفية سابقة الذكر.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد دراسة وتحليل الجانب النظري للآثار السلوكية الناتجة عن نظام تسيير الموازنات التقديرية وذلك على مستوى الفصول السابقة، سوف يتم في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على واقع حصوله في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والتعرف على النتائج السلوكية لمختلف محددات أو خصائص نظام تسيير الموازنات التقديرية، وذلك من خلال إجراء دراسة استكشافية على عينة بسيطة، للتبع بأخرى ميدانية موسعة، والتي يُستند فيها على استمارة استبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، بالإضافة إلى ذلك تم تدعيم الدراسة بالمقابلات مع مسيري المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

استنادا إلى ما سبق، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، تم تخصيص المبحث الأول منه لعرض نتائج الدراسة الاستكشافية، أما المبحث الثاني فتضمن تحليلا للإطار المنهجي والمعرفي للدراسة الميدانية وكذلك وصفا إحصائيا لخصائص عينة الدراسة، ومن ثم تحليل، مناقشة واختبار فرضيات الدراسة المطروحة في مقدمتها وذلك على مستوى المبحث الثالث.

المبحث الأول : الدراسة الاستكشافية (Etude Exploratoire)

قبل الانطلاق في الدراسة الميدانية على عينة واسعة، ارتأينا أن نقوم بدراسة استكشافية لاستطلاع ميدان البحث وكذا واقع تسيير نظام الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك بغرض الكشف والاستدلال خاصة عن العلاقة والترابط الوثيقين بين كل من متغير درجة مشاركة المسيرين في إعداد الموازنات التقديرية الخاصة بمركز مسؤولياتهم، ومتغير وضوح الأهداف المتضمنة في تلك الموازنات وقابلية تحقيقها، وكذا متغير تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أدائهم وذلك من جهة، ودرجة رضاهم الوظيفي وكذا التزامهم بتلك الأهداف من جهة أخرى وعليه فإن الهدف من هذا البحث الاستكشافي كان يكمن في الكشف أو التعرف على هذه العلاقات السلوكية ومن ثم تأكيدها أو نفيها.

المطلب الأول: عينة البحث الاستكشافي ووسائل جمع بياناته

جاء هذا المطلب لتوضيح العينة الأولية المستخدمة في الدراسة الاستكشافية، وكذا الطريقة التي تم من خلالها جمع البيانات، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل إجابات أفراد هذه العينة الأولية.

1- عينة البحث الاستكشافي وحدوده:

لغرض اختبار فرضيات البحث الاستكشافي، تم الاعتماد في تحليل عينة البحث على توزيع 102 استبياناً إحصائياً شمل مختلف مسيري مراكز المسؤولية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والناشطة في القطاعين العام والخاص، وتمثل تحديداً في كل من مؤسسة BCR، EMPEC، SAMHA، ENIE، CONDOR، ELRIADH ومؤسسة IRIS، وذلك لتمثل الحدود المكانية للبحث.

وبعد إتمام عملية جمع الاستثمارات وفحصها تبين أن عدد الاستثمارات القابلة للتحليل والتي اكتملت إجاباتها قد بلغ 66 استثماراً، أي بنسبة استرجاع قدرت ب 64.7%. وتأتي عملية اختيار الفئات السابقة الذكر والمشكلة لعينة البحث - مسيروا مراكز المسؤولية - اعتقاداً منا بأنها أكثر الفئات التي تُظهر موضوعية الحكم في الإجابة على أسئلة البحث.

وكحدود زمنية للبحث الاستطلاعي، فقد استغرقت عملية إعداد، توزيع، استلام، تفرغ ومعالجة الاستبيانات المجموعة سنة كاملة، وتحديدًا بداية من ديسمبر 2014 وإلى غاية ديسمبر 2015.

2- وسائل جمع بيانات البحث الاستكشافي:

لغرض تهيئة البيانات الخاصة بجانب البحث النظري فقد تم الاعتماد على المصادر الثانوية من مؤلفات وبحوث سابقة في هذا المجال، أما فيما يخص الجانب التطبيقي من البحث الاستكشافي، فقد قمنا بتطوير استبياننا أولاً إحصائياً كوسيلة أساسية لجمع بياناته، والذي تضمن محورين أساسيين، يتناول الجزء الأول منه مختلف متغيرات البحث، أما الجزء الثاني منه فقد خُصص للمعلومات العامة، كما تم خضوع مستوى الإجابة المتوقع إلى مقياس ليكرت (Likert) الخماسي.

بالإضافة إلى ما سبق، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في جميع بيانات عينة البحث الاستكشافي، والمستقاة بأسلوب العينة العشوائية، وذلك للقيام بدراسة كمية للمعطيات المجمعة عبر استخدام برنامج SPSS (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية).

المطلب الثاني: عرض بيانات البحث الاستكشافي وتحليلها

قبل ذكر خصائص عينة البحث الاستكشافي وكذا إجابات أفراد العينة حول متغيراته، لا بد أولاً من اختبار مدى ثبات بياناته، وذلك كما يلي:

1- ثبات الاستبيان الإحصائي:

لاختبار ثبات (Reliability) أداة البحث، تم استخدام اختبار كرونباخ α وجاءت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (4-1): معامل كرونباخ α لقياس ثبات أداة البحث الاستكشافي.

المحاور	كرونباخ α
المشاركة الفعالة في إعداد الموازنات التقديرية الخاصة بمركز المسؤولية.	0.890
وضوح الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية وقابلية تحقيقها.	0.917
تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم الأداء.	0.802
الالتزام العاطفي بأهداف الموازنة التقديرية الخاصة بمركز المسؤولية.	0.897
الرضا الوظيفي لمسير مركز المسؤولية.	0.664
قيمة معامل كرونباخ α الإجمالي	0.935

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات برنامج SPSS, 22

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيم معامل كرونباخ α لجميع محاور الدراسة مرتفعة، كما بلغت القيمة الإجمالية لمعامل ثبات أداة البحث الاستكشافي القيمة (0.935)، وذلك ما يدل على قوة التماسك والثبات الداخلي لبيانات البحث الاستكشافي.

2- خصائص عينة البحث الاستكشافي:

من خلال الجدول رقم (4-2) والذي يبين توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية وكذا سنوات العمل في الوظيفة الحالية - واللذان تعتبران أهم خاصيتان حرصنا على إظهارهما-، يتضح بأن أكثر من ثلثي عينة البحث لديهم خبرة مهنية تفوق 10 سنوات، هذا بالإضافة إلى إن أكثر من 39% منهم لديهم خبرة مهنية تفوق 20 سنة، كما يتبين من نفس الجدول بأن 56% من المستجوبين يشغلون مناصبهم المهنية الحالية منذ أكثر من 5 سنوات. مما يدل على درجة الكفاءة والخبرة المهنية العاليتين واللذان تُميزان أفراد عينة هذا البحث الاستكشافي.

الجدول رقم (4-2): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية والعمل في الوظيفة الحالية.

النسبة	المجال	
24.24 %	من 5- 10	سنوات الخبرة المهنية
39.39 %	من 10- 20	
36.36 %	أكثر من 20	
4,54 %	أقل من 1	سنوات شغل الوظيفة الحالية
39.39 %	من 1- 5	
56.06 %	أكثر من 5	

المصدر: من إعداد الباحثة بناءاً مخرجات برنامج SPSS, 22

3- إجابات أفراد عينة الدراسة الاستكشافية بشأن درجة مشاركتهم الفعالة في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية:

يشير الجدول (4-3) إلى التحليل الإحصائي لاستجابات المبحوثين فيما يتعلق بطبيعة مشاركتهم في إعداد الموازنات التقديرية الخاصة بمراكز مسؤولياتهم، ويتضح من خلال النتيجة العامة للمحور أن قيمة الوسط الحسابي الإجمالي بلغت (4.24) وبانحراف معياري إجمالي بلغ القيمة (0.852)، وهذا ما يشير ضمناً إلى درجة عالية جداً من المشاركة لأفراد عينة هذه الدراسة الاستكشافية في عملية إعداد موازنتهم التقديرية، كما يلاحظ من خلال نفس الجدول درجة الموافقة التامة للمستجوبين على الفقرتين رقم 5 و 6 على التوالي، وذلك ما يؤكد المشاركة الفعالة لأفراد عينة البحث في

المناقشات المتكررة والمتعلقة بموازناتهم التقديرية، وكذلك بأن اقتراحاتهم المقدمة بشأن موازناتهم التقديرية يؤخذ جزء كبير منها في الاعتبار من قبل الإدارة العليا.

من خلال النتائج الإحصائية السابقة، يتبين جلياً مدى اعتماد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة الاستكشافية على محدد المشاركة القوية، والفعالة لمسيرتي مراكز مسؤولياتها في إعداد مختلف الموازنات التقديرية المعتمدة رسمياً بها.

الجدول رقم (4-3): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول درجة مشاركتهم الفعالة في إعداد موازناتهم التقديرية.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة الكلية
1	أشارك في تحضير الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي.	4.35	0.754	موافق بشدة
2	مشاركتي في إعداد الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي مؤثرة.	4.30	0.764	موافق بشدة
3	مديري يشرح لي بوضوح التعديلات التي تتم على الموازنة لتقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي.	4.09	0.972	موافق
4	مديري يطلب رأيي باستمرار عند البدء في تحضير الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي.	4.03	0.928	موافق
5	أشارك في المناقشات المتكررة والمتعلقة بالموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي مع الإدارة العليا.	4.39	0.742	موافق بشدة
6	تشكل اقتراحي جزءاً كبيراً من محتوى الموازنة التقديرية المعتمدة رسمياً من طرف الإدارة العليا لمركز مسؤوليتي.	4.29	0.957	موافق بشدة
	النتيجة العامة	4.24	0.852	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات برنامج SPSS, 22

4- إجابات أفراد عينة الدراسة الاستكشافية حول مدى وضوح أهداف موازناتهم التقديرية وقابلية تحقيقها:

تشير البيانات الإحصائية الواردة في الجدول رقم (4-4) إلى أن جل فقرات المتغير قد حظيت بالموافقة التامة من قبل أفراد عينة البحث الاستكشافي، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي (4.33) وبانحراف معياري وصل القيمة (0.720)، وهذا ما يدل على أن مسيرتي مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة كانوا يجمعون على أن أهداف موازناتهم التقديرية فيها قدر من الصعوبة، ولكنها قابلة للتحقيق، وفي نفس الوقت واضحة تماماً بالنسبة إليهم، والسبب في ذلك يمكن إرجاعه إلى مشاركتهم القوية في إعداد تلك الأهداف.

الجدول رقم (4-4) : الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول درجة وضوح أهداف موازنتهم التقديرية وقابلية تحقيقها.

ترتيب الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة الكلية
1	الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي واضحة ومحددة تماما.	4.30	0.764	موافق بشدة
2	أفهم تماما أي من الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي والتي لديها أولوية التحقيق.	4.35	0.734	موافق بشدة
3	الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي قابلة للتحقيق.	4.36	0.648	موافق بشدة
4	الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي صعبة وتحتاج إلى مجهود لبلوغها.	4.35	0.734	موافق بشدة
النتيجة العامة				
		4.33	0.720	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات برنامج SPSS, 22

5- إجابات أفراد عينة الدراسة الاستكشافية حول مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أدائهم:

يشير الجدول رقم (4-5) إلى التحليل الإحصائي لاستجابات المبحوثين فيما يتعلق بمدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أدائهم من طرف الإدارة العليا، ويتضح من خلال الجدول أن قيمة الوسط الحسابي الإجمالي بلغت (3.54) وبانحراف معياري إجمالي بلغ (0.991)، وهذا ما يشير ضمناً إلى موافقة مسيري مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على فقرات المحور، و من جهة أخرى، التطبيق الفعلي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة لهذا المبدأ، حيث يلاحظ بأن الفقرتين رقم 1 و 2 على التوالي قد حظيتا بموافقة أفراد عينة البحث، مما يؤكد بأن أهداف الموازنات التقديرية للمستجوبين من الدراسة، قد تم إعدادها بتحديد تأثير العوامل الداخلية والخارجية غير القابلة للرقابة والتحكم من قبلهم، وذلك عند مرحلة الإعداد، أما خلال مرحلة الرقابة فإن عملية التحديد تكون جزئية، وهذا ما تؤكدته إجابات المستجوبين بالدرجة الثالثة " نوعاً ما موافق " على أسئلة الفقرتين رقم 3 و 4 على التوالي، وبذلك فإن الواقع يشير إلى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة لا تعتمد التطبيق الكامل لمبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز مسؤولياتها.

الجدول رقم(4-5): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أدائهم.

ترتيب الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة الكلية
1	أكلف بتحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي وذلك بتحديد تأثير كل العوامل الخارجية التي لا يمكنني مراقبتها والتحكم فيها.	3.83	1.061	موافق
2	أكلف بتحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي وذلك بتحديد تأثير كل العوامل الداخلية التي لا يمكنني مراقبتها والتحكم فيها.	3.92	0.982	موافق
3	يتم تقييم أدائي من طرف الإدارة العليا وذلك بتحديد تأثير كل العوامل الخارجية التي لا يمكنني مراقبتها والتحكم فيها.	3.20	0.948	نوعا ما موافق
4	يتم تقييم أدائي من طرف الإدارة العليا وذلك بتحديد تأثير كل العوامل الداخلية التي لا يمكنني مراقبتها والتحكم فيها.	3.23	0.973	نوعا ما موافق
النتيجة العامة		3.54	0.991	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات برنامج SPSS, 22

6- إجابات أفراد عينة الدراسة الاستكشافية حول متغير الرضا الوظيفي:

تشير البيانات الإحصائية الواردة في الجدول رقم (4-6) إلى أن جل فقرات المحور حظيت بموافقة أفراد عينة البحث الاستكشافي، وهذا ما يدل على أن هؤلاء المستجوبين كانوا راضين عن عملهم بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة، وذلك ربما يعود إلى اعتماد هذه المؤسسات على المشاركة القوية للأفراد في عملية تسييرها، بالإضافة لتطبيقها الجزئي لمبدأ قابلية التحكم عند تقييم أدائهم، والتي كانت من بين الأسباب التي أدت للرفع من درجة رضا هؤلاء المسيرين.

الجدول رقم (4-6): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول محور الرضا الوظيفي.

ترتيب الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة الكلية
1	ظروف عملي في هذه المؤسسة ملائمة تماما.	3.91	0.488	موافق
2	أحب وأرغب دائما في العمل بمهذه المؤسسة.	3.89	0.585	موافق
النتيجة العامة		3.90	0.536	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات برنامج SPSS, 22

7- إجابات أفراد عينة الدراسة الاستكشافية حول درجة التزامهم العاطفي بأهداف موازنتهم التقديرية:

تظهر نتائج التحليل الإحصائي المبينة في الجدول رقم (4-7) موافقة أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي (4.20) وانحراف معياري قيمته (0.717)، والملاحظ من خلال نفس الجدول درجة الموافقة التامة للمستجوبين على عبارة الفقرة رقم 3: "أسعى وأكافح باستمرار لتحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي"، وذلك ما يؤكد السعي المستمر لأفراد عينة البحث الاستكشافي على تحقيق أهداف الموازونات التقديرية الخاصة بمراكز مسؤولياتهم، واعتبارها كأهدافهم الشخصية، وبالتالي درجة الالتزام العاطفي العالية التي يشعرون بها اتجاه هذه الأهداف. وذلك يعود حسب رأينا إلى توفير هذه المؤسسات الاقتصادية للمحددات اللازمة لتسيير نظام الموازونات التقديرية بها، مما أثر إيجابيا على درجة التزامهم العاطفي بأهداف هذه الموازونات التقديرية.

الجدول رقم (4-7): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المحوثين حول درجة الالتزام العاطفي بأهداف موازنتهم التقديرية.

ترتيب الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة الكلية
1	أعتبر الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي وكأنها أهدافي الخاصة، لذلك أصر وألتزم التزاما كليا بتحقيقها .	4.12	0.775	موافق
2	عمليا، أولي أهمية بالغة لتحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي.	4.18	0.742	موافق
3	أسعى وأكافح باستمرار لتحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي.	4.32	0.636	موافق بشدة
النتيجة العامة				
		4.20	0.717	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات برنامج SPSS, 22

المطلب الثالث: اختبار علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة الاستكشافية

يهدف هذا المطلب إلى اختبار مدى تواجد علاقات الارتباط بين كل من متغير المشاركة الفعالة لأفراد عينة الدراسة في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية، متغير مدى وضوح وقابلية تحقيق أهداف موازنتهم التقديرية، بالإضافة إلى متغير مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أدائهم، وذلك من جهة، ومتغير مدى التزامهم بهذه الأهداف وكذا متغير مدى رضاهم الوظيفي من جهة أخرى، ومن ثم القيام بتحليل وتفسير للنتائج المحققة، وذلك كما يلي:

1- إختبار درجة الارتباط بين متغير درجة المشاركة الفعالة لأفراد عينة الدراسة الاستكشافية في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومتغير مدى التزامهم بهذه الأهداف: تم اختبار مدى الارتباط بين هذين المتغيرين من خلال استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، كما هو موضح بالجدول الموالي:

الجدول رقم (4- 8): نتائج تحليل الارتباط بيرسون بين مدى مشاركة المسيرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومدى التزامهم بهذه الأهداف.

الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية	المشاركة الفعالة في إعداد أهداف الموازنات التقديرية		
0.693	1	Pearson correlation	المشاركة الفعالة في إعداد أهداف الموازنات التقديرية
0.000		Sig	
1	0.693	Pearson correlation	الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية
	0.000	Sig	

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات برنامج SPSS, 22

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول السابق، تتبين درجة الارتباط الطردية و القوية بين المتغيرين، وأيضاً ذات الدلالة المعنوية القوية (sig=0.000)، مما يؤكد التأثير الإيجابي لاعتماد المؤسسة على محدد مشاركة مسيري مراكز المسؤولية في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية المعتمدة، على الرفع من درجة التزامهم بأهداف هذه الموازنات.

2- معامل الارتباط بيرسون (Pearson) لاختبار مدى تواجد علاقة ارتباط بين متغير المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومتغير مدى رضاهم الوظيفي: حيث يوضح الجدول الموالي نتائج الاختبار كما يلي:

الجدول رقم (4-9): نتائج تحليل الارتباط بيرسون بين مدى مشاركة أفراد عينة الدراسة في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومدى الرضا الوظيفي لديهم.

الرضا الوظيفي	المشاركة في إعداد أهداف الموازنات التقديرية		
0.359	1	Pearson correlation	المشاركة في إعداد أهداف الموازنات التقديرية
0.003		Sig	
1	0.359	Pearson correlation	الرضا الوظيفي
	0.003	Sig	

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات برنامج SPSS, 22

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول أعلاه، تتبين درجة الارتباط الطردية بين المتغيرين وذات الدلالة المعنوية أيضا القوية (sig =0.003)، مما يؤكد التأثير الإيجابي لمشاركة مسيري مراكز المسؤولية بفعالية في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية في الرفع من درجة رضاهم الوظيفي.

من خلال النتائج الموضحة في الجدولين السابقين، يمكن ملاحظة بأن درجة الارتباط بين متغيري المشاركة والالتزام بالأهداف المحددة في الموازنات التقديرية كانت أقوى إحصائيا مرتين تقريبا من نظيرتها (بين مدى المشاركة والرضا الوظيفي)، كما أنها كانت أكثر قوة من حيث الدلالة المعنوية.

كما يمكن أن نستخلص أيضا التواجد الفعلي للتأثيرات السلوكية لمشاركة أفراد عينة الدراسة بفعالية في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية.

3- معامل الارتباط بيرسون (Pearson) لاختبار درجة الارتباط بين مدى وضوح وقابلية تحقيق أهداف المسيرين المحددة في موازنتهم التقديرية، ومدى التزامهم بهذه الأهداف:
من خلال مصفوفة الارتباط المبينة في الجدول رقم (4-10)، نلاحظ وجود العلاقة الطردية وذات الدلالة المعنوية القوية (sig = 0.000)، وذلك بين درجة وضوح وقابلية تحقيق أهداف الموازنات التقديرية المحددة لأفراد عينة الدراسة ومدى التزامهم بهذه الأهداف.

الجدول رقم (4-10): نتائج تحليل الارتباط بيرسون بين وضوح وقابلية تحقيق أهداف الموازنات التقديرية ومدى الالتزام بها من قبل مسيري مراكز المسؤولية.

الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية	وضوح وقابلية تحقيق أهداف الموازنات التقديرية		
0.506	1	Pearson correlation	وضوح وقابلية تحقيق أهداف الموازنات التقديرية
0.000		Sig	
1	0.506	Pearson correlation	الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية
	0.000	Sig	

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات برنامج SPSS, 22

4- معامل الارتباط بيرسون (Pearson) لاختبار درجة الارتباط بين مدى وضوح وقابلية تحقيق أهداف المسيرين المحددة في موازناتهم التقديرية ومدى رضاهم الوظيفي:

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول رقم (4-11)، نلاحظ العلاقة الموجبة وذات الدلالة المعنوية القوية ($\text{sig} = 0.001$) بين درجة وضوح أهداف الموازنات التقديرية لأفراد عينة الدراسة ومدى رضاهم الوظيفي.

الجدول رقم (4-11): نتائج تحليل الارتباط بيرسون بين وضوح وقابلية تحقيق أهداف الموازنات التقديرية ودرجة الرضا الوظيفي لديهم.

الرضا الوظيفي	وضوح وقابلية تحقيق أهداف الموازنات التقديرية		
0.395	1	Pearson correlation	وضوح وقابلية تحقيق أهداف الموازنات التقديرية
0.001		Sig	
1	0.395	Pearson correlation	الرضا الوظيفي
	0.001	Sig	

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات برنامج SPSS, 22

من خلال النتائج الموضحة في الجدولين السابقين يتضح جليا تواجد علاقات الارتباط الطردية بين كل من متغير وضوح وقابلية تحقيق أهداف الموازنات التقديرية وكذا متغيري الالتزام والرضا الوظيفي، لكن درجة الارتباط الأولى كانت إحصائيا أقوى سواء من حيث القوة أو الدلالة المعنوية من الثانية.

بالإضافة إلى ذلك، يمكننا استنتاج التواجد الفعلي للتأثيرات السلوكية لمحدد وضوح الأهداف المحددة في الموازنات التقديرية.

5- معامل الارتباط بيرسون (Pearson) لاختبار درجة الارتباط بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم بأهداف موازناتهم التقديرية:

تظهر نتائج اختبار الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول رقم (4-12) العلاقة الموجبة وذات الدلالة المعنوية القوية (sig = 0.000) بين تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية، ومدى التزامهم بتحقيق أهداف موازناتهم التقديرية.

الجدول رقم (4-12): نتائج تحليل الارتباط بيرسون بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم والالتزام بأهداف الموازنات التقديرية.

الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية	تطبيق مبدأ قابلية التحكم		
0.447	1	Pearson correlation	تطبيق مبدأ قابلية التحكم
0.000		Sig	
1	0.447	Pearson correlation	الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية
	0.000	Sig	

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات برنامج SPSS, 22

6- معامل الارتباط بيرسون (Pearson) لاختبار درجة الارتباط بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء أفراد عينة الدراسة ومدى رضاهم الوظيفي:

يمكن من خلال نتائج الجدول رقم (4-13) أن نلاحظ العلاقة الموجبة، وذات الدلالة المعنوية القوية (sig = 0.040) بين تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء أفراد عينة الدراسة ومدى رضاهم الوظيفي، كما يلاحظ بأن درجة الارتباط كانت أقل من سابقتها إحصائيا سواء من حيث القوة أو الدلالة المعنوية.

الجدول رقم (4-13): نتائج تحليل الارتباط بيرسون بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم والرضا الوظيفي.

الرضا الوظيفي	تطبيق مبدأ قابلية التحكم		
0.254	1	Pearson correlation	تطبيق مبدأ قابلية التحكم
0.040		Sig	
1	0.254	Pearson correlation	الرضا الوظيفي
	0.040	Sig	

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات برنامج SPSS, 22

من خلال النتائج الموضحة في الجدولين السابقين يمكن تأكيد دور التطبيق الفعلي ولو كان جزئياً لمبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية في الرفع من درجة التزامهم وكذا رضاهم الوظيفي، وبالتالي يمكن تأكيد التواجد الفعلي لتأثير محدد تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية على سلوكي الالتزام والرضا الوظيفي لدى أفراد عينة الدراسة الاستكشافية.

مما سبق، يمكن استنتاج بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - محل الدراسة الاستكشافية- تعتمد في تسييرها لنظام الموازنات التقديرية على المحددات المناسبة واللازمة لرفع السلوكيات الإيجابية لمسيري مراكز المسؤولية بها، خاصة منها محدد مشاركتهم الفعالة والقوية في إعداد موازنتهم التقديرية، محدد وضوح وقابلية تحقيق الأهداف المتضمنة في هذه تلك الموازنات التقديرية، بالإضافة إلى تطبيقها ولو الجزئي لمبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء هؤلاء المسيرين، وذلك ما أثر بالإيجاب على درجة التزامهم بهذه الأهداف، وكذا درجة رضاهم الوظيفي.

وبالتالي فإن القيام بتوسيع العينة المستهدفة وكذا متغيرات الدراسة - سواء المستقلة أو التابعة منها- سيؤدي إلى نتائج أكثر دقة وأهمية، وهذا ما أردنا تحقيقه من خلال إجراء الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية (Etude Empirique Confirmatoire)

بعد القيام بدراسة استكشافية لواقع اعتماد بعض المحددات الضرورية لتسيير نظام الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وكذا تأثيرات تطبيقها على كل من سلوكي الالتزام والرضا الوظيفي لأفراد عينة الدراسة، ارتأينا توسيع كل من عينة الدراسة الاستكشافية وكذا متغيراتها، وذلك قصد الإلمام بمختلف جوانب موضوع الأطروحة وكذا تقديم رؤية شاملة لمختلف التأثيرات السلوكية- سواء منها الوظيفية أو غير الوظيفية- الناجمة عن مدى التطبيق الفعلي من عدمه لكل محدد من محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية، بالإضافة إلى معرفة وتحديد مقدار هذه التأثيرات السلوكية.

المطلب الأول: الإطار المنهجي والمعرفي للدراسة الميدانية

من خلال توضيح الطريقة التي تمت بها إعداد الاستبيان الإحصائي وكذا المنهج المعمول به في إجراء هذه الدراسة الميدانية، بالإضافة إلى توضيح أدوات جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة.

1- الأدوات المستخدمة في جمع بيانات الدراسة:

قبل التعرف على الأدوات المستخدمة في جمع بيانات الدراسة الميدانية، لا بد من توضيح الهدف منها وكذا أهميتها.

1-1 الهدف من الدراسة الميدانية:

يهدف موضوع هذه الأطروحة إلى معرفة التأثيرات السلوكية سواء كانت الإيجابية منها أم السلبية لنظام تسيير الموازنات التقديرية، وذلك من خلال فهم الدور الذي يلعبه توفر خصائصه المحددة في تعزيز السلوكيات الوظيفية لدي مسيري مراكز المسؤولية، وإلغاء أو حتى التقليل من النتائج السلوكية غير الوظيفية الناتجة عنه، وذلك لا يتسنى إلا من خلال إجراء الدراسة الميدانية لجمع المعلومات والمعطيات، عن طريق توزيع قوائم الاستبيان على المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، ومن ثم تجميعها وتحليلها إحصائيا، والخروج بشروحات واستنتاجات حول هذه التأثيرات.

1-2 أهمية الدراسة الميدانية:

تكمن أهمية الدراسة الميدانية في تحديد التأثيرات السلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الناشطة في القطاعين العام والخاص، وذلك على اعتبار أن المواضيع المتعلقة بالجوانب النفسية أو السلوكية عموما، والمرتبطة بنظام تسيير الموازنات التقديرية خصوصا، لا تحظى بالاهتمام الكافي من قبل المؤسسات الاقتصادية.

بالإضافة إلى توضيح أهمية استيعاب وفهم التأثيرات السلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية في الرفع من فعالية وكفاءة مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية، مما سينعكس حتما بالإيجاب على فعالية هذه المؤسسات الاقتصادية.

كما تنبع أهميتها أيضا في إثراء المكتبة بمرجع حول التأثيرات السلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية وذلك لكونها من بين الدراسات الأولى في هذا الموضوع.

3-1 الأدوات المستخدمة في جمع البيانات:

في هذه الدراسة الميدانية تم استخدام ثلاث أنواع من الأدوات والتي تتماشى مع طبيعة موضوع الدراسة، بغية الوصول إلى التحليل الجيد للنتائج السلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية وكذا الوقوف على أهم مسبباتها، حيث تم الاعتماد في جمع البيانات على الأدوات التالية:

أولا: المقابلات الشخصية

من أجل الحصول على معلومات دقيقة ومباشرة، وذلك بعد الشرح الوافي لمكونات الاستبيان لأفراد عينة الدراسة تم الاعتماد على إجراء اتصالات ومقابلات شخصية مع أفراد العينة، حيث قامت الباحثة بإجراء مقابلات مع المستهدفين من هذه الدراسة، كما تم الاتصال عبر الهاتف مع البعض منهم قصد الإجابة على تساؤلاتهم المطروحة حول الاستبيان، الأمر الذي يؤدي إلى الوصول إلى نتائج أكثر دقة، تمكننا من تحديد وتوضيح التأثيرات السلوكية وذلك من خلال تحليل فقرات الاستبيان ونتائج الدراسة الميدانية.

ثانيا: الملاحظة

إلى جانب المقابلات الشخصية مع أفراد عينة الدراسة الميدانية، تم استخدام الملاحظة كأداة أخرى لجمع البيانات حول الدراسة الميدانية، وذلك عن طريق تدوين أهم الملاحظات المتعلقة بواقع التطبيق الفعلي لنظام تسيير الموازنات التقديرية بمراحله المختلفة من عدمه، وكذلك مدى توفر خصائصه المميزة بالمؤسسات محل الدراسة، بالإضافة إلى ملاحظة وتدوين مختلف ردود أفعال أفراد عينة الدراسة حول موضوع الدراسة، والمعلومات التي قد يزودونا بها خاصة وأنه يتعلق بالجوانب السلوكية، والتي قد لا يتمكن الأفراد عادة من البوح بها بصراحة إلا في وجود جو يسوده الثقة بين الباحث وهؤلاء الأفراد، ومن ثم استعمال هذه المعلومات وتوظيفها لتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

ثالثا: الاستمارة

تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على الاستبيان الإحصائي كوسيلة أساسية لجمع بيانات الدراسة، وذلك للإجابة على إشكالية الدراسة وفحص الفرضيات المتعلقة بها. لهذا الغرض، تم ضبط فقرات محاور الاستبيان الإحصائي مع الأستاذ المشرف، ومن ثم استخدامها في جمع البيانات، والسبب في ذلك يعود إلى أن أسلوب الاستبيان يعد من أفضل أساليب التطبيق في مجال البحوث السلوكية، وكذا في الدراسات التي تتميز موضوعاتها بالحدثة نسبيا كموضوع بحثنا هذا.

حتى تكون الاستمارة في شكلها العلمي المنتظم من حيث البساطة، الشكل والمضمون، تم تحكيمها من طرف مجموعة من الأساتذة المختصين،¹ كما مرت عملية إنجازها بمرحلة التصميم، إعادة التصميم ومرحلة التصميم النهائي لثُضبط في الأخير في شكلها النهائي،² كما قمنا بترجمة عباراتها للغة الفرنسية من أجل توضيح الفهم أكثر فأكثر لمسيري مراكز المسؤولية في المؤسسات الجزائرية، مما يسهّل لهم الإجابة بشكل دقيق. حيث روعي في تصميم فقرات الاستبيان عدة اعتبارات من أهمها بساطة، وضوح ودقة العبارات المتضمنة فيه، هذا بالإضافة إلى سلامة لغتها، ومن ثم تسليمها يدًا بيد للمستهدفين من الدراسة، كذلك قمنا بإرسال النسخة الإلكترونية من الاستبيان للعديد من مسيري المؤسسات الاقتصادية وذلك عن طريق البريد الإلكتروني، هذا بالإضافة إلى تقديم الشروحات الضرورية لإزالة كل لبسٍ لديهم حول فقرات الاستبيان وذلك أيضا عبر البريد الإلكتروني.

تضمن الاستبيان الإحصائي في الصفحة الأولى شرحا مقتضيا للهدف من الاستبيان، وكذا أهمية إجابة الأفراد المستهدفين على فقراته، وبأنه سيستخدم بكل سرية وموضوعية لأغراض علمية بحتة، كما تضمن ثلاث محاور رئيسية مقسمة إلى اثني عشر محورا فرعيا، هذا بالإضافة إلى محور رابع خصص للمعلومات العامة، وقُسمت عبارات المحاور الثلاث الأولى من الاستبيان كما يلي:

* المحور الأول (من العبارة رقم 01 إلى العبارة رقم 20):

تهدف فقرات هذا المحور لمعرفة إجابات أفراد عينة الدراسة حول واقع تطبيق محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، حيث يحوي هذا المحور على خمس متغيرات أو محاور فرعية والمتمثلة فيما يلي:

- محور مدى المشاركة الفعالة في إعداد الموازنات التقديرية ويحوي ستة عبارات؛
- محور مدى وضوح الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية وقابلية تحقيقها والذي يشمل أربعة عبارات؛

¹ أنظر الملحق رقم (01)، ص 255.

² أنظر الملحق رقم (02)، ص 256 - 263، كما يمكن الإطلاع على النسخة الإلكترونية من الاستبيان، وذلك بإتباع الرابط التالي:

<https://goo.gl/forms/VB31qqKN06PMsXoe2>

- محور إعلام مسيري مراكز المسؤولية بالانحرافات الموازنة المحققة في ثلاثة عبارات؛
- محور مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند مرحلة تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات محل الدراسة وذلك في أربعة عبارات؛
- تضمن المحور الفرعي الأخير ثلاثة عبارات كانت معدة بهدف معرفة مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء أفراد عينة الدراسة؛

*** المحور الثاني (من العبارة رقم 21 إلى العبارة رقم 27):**

تهدف فقرات هذا المحور إلى معرفة مدى اعتماد أفراد عينة الدراسة على السلوكيات غير الوظيفية لتحقيق أهدافهم المحددة في الموازنات التقديرية الخاصة بمراكز مسؤولياتهم، وذلك بغية رفع تقارير إيجابية عن أدائهم للإدارات العليا بمؤسساتهم الاقتصادية، لهذا الغرض تم تقسيم هذا المحور إلى متغيرين أو محورين فرعيين، حُصص المحور الأول منهما لمعرفة مدى اعتماد المستهدفين من الدراسة الميدانية على هامش المناورة الموازني والذي تضمن خمسة عبارات، بينما كانت عبارات المحور الفرعي الثاني مخصصة لمعرفة مدى تأثيرهم أو معالجتهم للمعطيات الموازنة وذلك في عبارتين.

*** المحور الثالث (من العبارة رقم 28 إلى العبارة رقم 45):**

تهدف هذه الفقرات إلى تحديد مدى التواجد الفعلي للسلوكيات الوظيفية لدى أفراد عينة الدراسة سواء الناتجة عن نظام تسيير الموازنات التقديرية أو العامة، ومن بين هذه السلوكيات الوظيفية تم تضمين:

- المحور الفرعي الأول بعبارته الأربعة سلوك الالتزام بالهدف المحدد في الموازنة التقديرية؛
- المحور الفرعي الثاني سلوك الرضا الوظيفي في أربعة عبارات؛
- المحور الفرعي الثالث سلوك الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية في خمسة عبارات؛
- المحور الفرعي الرابع والأخير سلوك الثقة بالرئيس وذلك في خمسة عبارات؛

كما تم الاعتماد في هذه الدراسة على مقياس ليكارت (Likert) ذو الخمس نقاط (غير موافق تماما، غير موافق نوعا ما موافق، موافق، موافق تماما)، لكونه المقياس الملائم لدراسة التأثيرات السلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية.

حيث تم تحديد خمسة مجالات للقياس وذلك بالاعتماد على مقياس ليكارت، والتي سيعتمد عليها في تحليل بيانات الاستبيان، وتم حساب طول الفئة بالنسبة للمتوسط الحسابي من خلال قسمة المدى على عدد الفئات (الخيارات) وذلك وفق العلاقة التالية: $(5-1) / 0.8 = 5$. ويبين الجدول التالي طول الفئة ودرجات الموافقة المتبعة في الدراسة:

الجدول رقم (4-14): مقياس الإجابة على عبارات الاستبيان الإحصائي.

طول الفئة	1.8 - 1	2.60 - 1.81	3.40 - 2.61	4.20 - 3.41	5 - 4.21
درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	نوعا ما موافق	موافق	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا على مقياس ليكارت الخماسي

2- مجتمع وعينة الدراسة:

بغرض فرض شيء من الرقابة على العينة المستهدفة من هذه الدراسة، حددنا شرطين اثنين يجب توفرهما في كل من مجتمعها و عينتها، حيث يتمثل الأول في كون أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المستهدفة كانت فقط المعتمدة بشكل رسمي على نظام تسيير الموازنات التقديرية، وهي المؤسسات التي تُحضر وتُراقب مدى التنفيذ الفعلي للموازنات التقديرية المعتمدة رسميا من طرف إدارتها العليا. وبالتالي فالمجتمع المستهدف من هذه الدراسة يتمثل في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كبيرة أو متوسطة الحجم، والتي توظف 100 عامل فما فوق. وذلك بسبب أن المؤسسات الاقتصادية الصغيرة أو المصغرة تعتمد على أنظمة التسيير الموازي غير الرسمية، والتي يقوم عادة مالكيها بالإعداد وكذا الرقابة على تنفيذ مختلف الموازنات التقديرية المعتمدة في هذه المؤسسات، وبالتالي يكون معروف مسبقا واقع تسيير أنظمة الموازنات التقديرية فيها.

أما الشرط الثاني فيمكن في أن عينة الدراسة الميدانية تتشكل من عينة عشوائية من مسيري فقط مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية سابقة الوصف، أي كل مسؤول عن تنفيذ الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليته سواء كان مدير فرع، مدير وحدة، مدير قسم أو مصلحة، مسير،...إلخ.

وبعدا تم القيام بعملية توزيع وجمع استمارات الاستبيان المخصصة لهذه الدراسة، وكذا تفريغ بياناتها قصد دراسة وتحليل البيانات المتحصل عليها، وذلك بهدف التحليل الدقيق لسلوكياتهم اتجاه نظام تسيير الموازنات التقديرية.

حيث تم توزيع 230 استمارة، والجدول التالي يبين عدد الردود المسترجعة والنسبة القابلة للتحليل كما يلي:

الجدول رقم (4-15): عينة الدراسة ونسبة الردود الصالحة للتحليل.

البيان	العدد
العينة	230
عدد الردود المسترجعة	129
عدد الردود الصحيحة	120
نسبة الردود الصحيحة	52.17%

المصدر: من إعداد الباحثة

رغم الصعوبات الجمة التي واجهت مرحلة توزيع واسترجاع استمارات الدراسة، إلا أنه تم استرجاع 129 استمارة من 230 استمارة موزعة، تسعة منها كانت غير مكتملة، وبذلك بلغت نسبة الاستجابة الإجمالية 52.17%، والتي تعتبر نسبة مقبولة للقيام بمختلف الاختبارات الإحصائية.

وبالتالي تمثلت عينة الدراسة في 120 مسيرا لمركز مسؤولية، والذين ينتمون إلى مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،¹ وذلك باختلاف القطاعات الاقتصادية التي يعملون فيها.

3- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

بغية الوصول إلى تحقيق أغراض هذه الدراسة، تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية لتحليل الإجابات وذلك بالاعتماد على مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS; 22 (Statistical Package for the Social Sciences)، حيث تم ترميز فقرات الاستبيان الإحصائي، ومن ثم تفرغ البيانات التي تم تجميعها، والقيام بتحليلها من خلال استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تتلاءم مع طبيعة بيانات هذه الدراسة، وفيما يلي توضيح لهذه الأساليب الإحصائية ومبررات استخدامها:

3-1 مقاييس الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistic Measures) :

تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية لتحليل بيانات الدراسة، والمتمثلة في:

* **التوزيع التكراري والنسب المئوية:** وذلك لوصف خصائص عينة الدراسة والتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة؛

* **المتوسط الحسابي:** تم استخدامه في هذه الدراسة من أجل عرض متوسطات متغيرات الدراسة وترتيبها حسب أهميتها، وذلك باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية؛

* **الانحراف المعياري:** وذلك لقياس مقدار التشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة عن وسطها الحسابي؛

* **معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient):** والمستخدم من أجل تحديد مدى الارتباط بين المتغيرات المستقلة التابعة للدراسة؛

* **حساب معاملي Kurtosis & Skewness:** لاختبار خضوع توزيع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي؛

¹ أنظر الملحق رقم (03)، ص 264.

* التحليل العاملي (Factor analysis) ومعامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach): وذلك من أجل قياس مدى اتساق فقرات الاستبيان الإحصائي فيما بينها، وكذا مدى ثبات أداة الدراسة؛

* تحليل الانحدار المتعدد (Multiple regression analysis):

بهدف إيجاد العلاقات السببية بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة للدراسة، وذلك باستخدام كل من اختبار (R square) من أجل معرفة نسبة تفسير المتغيرات المستقلة للمتغير التابع أو القوة التفسيرية للنماذج المقدرة، وكذا اختبار (ANOVA) لمعرفة مدى ملاءمة (صلاحية) النموذج المستخلص، واختبار T للحكم على معنوية معاملات الانحدار، بالإضافة إلى إحصائية F للحكم على معنوية النموذج المقدر ككل، وذلك عند مستوى معنوية 1%.
المطلب الثاني: اختبار الصدق، الثبات والتوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

قبل الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات المقترحة، لا بد من التأكد أولاً من صدق الاستبيان من الناحية الإحصائية، ثبات البيانات المتضمنة فيه، وكذا توزيعها توزيعاً طبيعياً.

1- اختبار صدق الاستبيان:

يقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلة الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا في هذه الدراسة بالتأكد من صدق الاستبيان بثلاثة طرق، تتمثل الأولى في صدق المحكمين- كما تم ذكره من قبل- وذلك من خلال استجابة الباحثة لآراء المحكمين، والقيام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، ليخرج الاستبيان في صورته النهائية، أما الطريقة الثانية فقد تم اختباره مرتين على عينة أولية كما تم توضيحه في المبحث الأول، ومن ثم تم توزيعه على عينة الدراسة الميدانية الأوسع، وتتمثل الطريقة الثالثة في قياس الصدق العاملي وذلك كما يلي:

1-1 الصدق العاملي أو صدق التحليل العاملي (Factor analysis):

يهدف هذا الاختبار للتأكد من البنية المفترضة للاستبيان، وذلك باستخدام التحليل العاملي الكشفي (الاستطلاعي)، حيث أن استبيان هذه الدراسة عبارة عن تجمع من العبارات أو الفقرات والتي لم يتم بناؤها في ضوء أساس نظري سابق أو نموذج سابق، وبالتالي لا يعرف انتماء العبارات للأبعاد، المتغيرات أو المحاور، وهو ما يراد الكشف عنه أو استطلاعه من خلال وجوب استعمال هذا الاختبار. حيث يتم تلخيص العبارات المتعددة في عدد أقل تسمى (عوامل)، بحيث يكون لكل عامل من هذه العوامل دالة تربطه ببعض (أو كل) هذه العبارات، ويمكن من خلال هذه الدالة إعطاء تفسير لهذا العامل بحسب العبارات التي ترتبط معه بشكل قوي. وبالتالي ترتكز فكرة التحليل العاملي على استخلاص مجموعة من العوامل مرتبطة بالمتغيرات الأصلية، بحيث تفسر هذه العوامل أكبر نسبة

ممكنة من التباين في المتغيرات الأصلية، ويكشف بذلك الاختبار عن العوامل المشتركة التي تؤثر في عدد من الظواهر المختلفة، وينتهي إلى تلخيصها وتحليلها إلى عدد قليل من العوامل.

وقامت الباحثة بحساب الصدق العاملي للاستبيان وذلك من خلال اختبار التحليل العاملي بين كل فقرة من فقرات الاستبيان الإحصائي وفق المحور أو المتغير التابع له، والجداول التالية تبين ذلك:¹

- يوضح الجدول رقم (4-16) التباين الكلي المفسر ومصنوفة المكونات (العوامل) لمتغير مدى المشاركة الموازنة الفعالة، حيث توضح النتائج المتحصل عليها وجود عامل واحد فقط نتج عن التحليل العاملي لعبارة المتغير الأول الستة، وبلغت نسبة التباين لمجموع المربعات المستخلصة لقيم التشعب 71.39%، كما أن كل عوامل المتغير تشبعت عليها عبارات المقياس وذلك بقيم عالية فاقت 0.8 (كما هو موضح بمصنوفة المكونات)، مما يؤدي إلى عدم إلغاء أي عبارة من عبارات المتغير، بل وجمعها في متغير واحد سُمي بمدى المشاركة الموازنة الفعالة.

الجدول رقم (4-16): الصدق العاملي لفقرات متغير مدى المشاركة الموازنة الفعالة.

التباين الكلي المُفسر							مصنوفة المُكونات	
رقم الفقرات	الجدور الكامنة المبدئية			مجموع المربعات المستخلصة لقيم التشعب			رقم الفقرات	المُكونات
	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم		
1	4,284	71,399	71,399	4,284	71,399	71,399	1	0,812
2	0,463	7,711	79,110				2	0,830
3	0,449	7,487	86,597				3	0,894
4	0,342	5,705	92,302				4	0,854
5	0,280	4,659	96,961				5	0,825
6	0,182	3,039	100,000				6	0,853

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22

- يوضح الجدول رقم (4-17) التباين الكلي المفسر ومصنوفة المكونات (العوامل) لمتغير مدى وضوح الأهداف المحددة في الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها، حيث توضح النتائج المتحصل عليها وجود عامل واحد فقط نتج عن التحليل العاملي لعبارة المتغير الأربعة، وبلغت نسبة التباين لمجموع المربعات المستخلصة لقيم التشعب 77.5%، كما أن كل عوامل المتغير تشبعت عليها عبارات المقياس وذلك بقيم عالية تراوحت ما بين 0.862 و 0.898 (كما هو

¹ أنظر الملحق رقم (04)، ص 265-272.

موضح بمصفوفة المكونات)، مما يؤدي إلى إبقاء جميع عبارات المتغير، وجمعها في متغير واحد سُمي بمدى وضوح الأهداف المحددة في الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها.

الجدول رقم (4-17): الصدق العملي لفقرات متغير وضوح الأهداف المحددة في الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها.

التباين الكلي المُفسر							مصفوفة المُكوّنات	
رقم الفقرات	الجذور الكامنة المبدئية			مجموع المربعات المستخلصة لقيم التشعب			رقم المُكوّنات	1
	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم		
1	3,100	77,509	77,509	3,100	77,509	77,509	1	0,862
2	0,399	9,979	87,488				2	0,885
3	0,322	8,040	95,529				3	0,898
4	0,179	4,471	100,000				4	0,877

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22

- يوضح الجدول رقم (4-18) التباين الكلي المُفسر ومصفوفة المكونات (العوامل) لمتغير مدى إعلام مسؤول مركز المسؤولية بالانحرافات الموازنية، حيث توضح النتائج المتحصل عليها وجود عامل واحد فقط ناتج عن التحليل العملي لعبارات المتغير، إذ بلغت نسبة التباين لمجموع المربعات المستخلصة لقيم التشعب 86.79%، وأن كل عوامل المتغير تشبعت عليها عبارات المقياس وذلك بقيمة جد عالية فاقت كلها 0.91، مما يؤدي إلى عدم إلغاء أي عبارة من عبارات المتغير، بل وجمعها في متغير واحد سُمي بمدى تردد التغذية العكسية الموازنية.

الجدول رقم (4-18): الصدق العملي لفقرات متغير إعلام مسير مركز المسؤولية بالانحرافات الموازنية (تردد التغذية العكسية الموازنية).

التباين الكلي المُفسر							مصفوفة المُكوّنات	
رقم الفقرات	الجذور الكامنة المبدئية			مجموع المربعات المستخلصة لقيم التشعب			رقم المُكوّنات	1
	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم		
1	2,604	86,794	86,794	2,604	86,794	86,794	1	0,923
2	0,267	8,899	95,693				2	0,957
3	0,129	4,307	100,000				3	0,914

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22

- توضح النتائج المبينة في الجدول رقم (4-19) التباين الكلي المفسر ومصفوفة المكونات لمتغير مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وتؤكد النتائج المتحصل عليها وجود عامل واحد فقط نتج عن التحليل العاملي لعبارات المتغير، كما بلغت نسبة التباين لمجموع المربعات المستخلصة لقيم التشيع 71.45%، وأن كل عوامل المتغير تشبعت عليها عبارات المقياس وذلك بقيم جدا عالية تراوحت ما بين 0.816 و 0.901، مما يؤدي إلى إبقاء جميع عبارات المتغير وجمعها في متغير واحد سُمي بمدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم.

الجدول رقم (4-19): الصديق العاملي لفقرات متغير مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم.

التباين الكلي المُفسر						
رقم الفقرات	الجدور الكامنة المبدئية			مجموع المربعات المستخلصة لقيم التشيع		
	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم
1	2,858	71,453	71,453	2,858	71,453	71,453
2	0,707	17,685	89,138			
3	0,269	6,720	95,858			
4	0,166	4,142	100,000			

مصفوفة المُكوّنات	
رقم الفقرات	المُكوّنات 1
1	0,828
2	0,833
3	0,901
4	0,816

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22

- يوضح الجدول رقم (4-20) التباين الكلي المفسر ومصفوفة المكونات (العوامل) لمتغير مدى التقييم باستخدام العديد من مؤشرات الأداء، حيث توضح النتائج المتحصل عليها وجود عامل واحد فقط نتج عن التحليل العاملي لعبارات المتغير، وبلغت نسبة التباين لمجموع المربعات الثلاثة المستخلصة لقيم التشيع 56.83%، وأن كل عوامل المتغير تشبعت عليها عبارات المقياس وذلك بقيم تراوحت ما بين 0.425 و 0.889، مما يؤدي إلى إبقاء جميع عبارات المتغير، وجمعها في متغير واحد سُمي بمدى التقييم باستخدام العديد من مؤشرات الأداء.

الجدول رقم(4-20): الصدق العاملي لفقرات متغير مدى التقييم باستخدام العديد من مؤشرات الأداء.

التباين الكلي المُفسر							مصنوفة المُكونات	
رقم الفقرات	الجذور الكامنة المبدئية			مجموع المربعات المستخلصة لقيم التشيع			رقم المُكونات	1
	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم	الفقرات	
1	1,705	56,837	56,837	1,705	56,837	56,837	1	0,889
2	0,925	30,847	87,684				2	0,425
3	0,369	12,316	100,000				3	0,857

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22

- يوضح الجدول رقم (4-21) التباين الكلي المُفسر ومصنوفة المكونات لمتغير مدى اعتماد هامش المناورة الموازي وتوضح النتائج المتحصل عليها وجود عامل واحد فقط نتج عن التحليل العاملي لعبارات المتغير الخمسة، كما بلغت نسبة التباين لمجموع المربعات المستخلصة لقيم التشيع 84.28 %، بالإضافة إلى أن كل عوامل المتغير تشبعت عليها عبارات المقياس وذلك بقيم فاقت كلاًها القيمة 0.84، مما يؤدي إلى إبقاء جميع عبارات المتغير وجمعها في متغير واحد سُمي بمدى اعتماد هامش المناورة الموازي.

الجدول رقم (4-21): الصدق العاملي لفقرات متغير مدى اعتماد هامش المناورة الموازي.

التباين الكلي المُفسر							مصنوفة المكونات	
رقم الفقرات	الجذور الكامنة المبدئية			مجموع المربعات المستخلصة لقيم التشيع			رقم المُكونات	1
	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم	الفقرات	
1	4,214	84,286	84,286	4,214	84,286	84,286	1	0,845
2	0,355	7,090	91,376				2	0,937
3	0,189	3,785	95,161				3	0,926
4	0,150	2,997	98,159				4	0,939
5	0,092	1,841	100,000				5	0,939

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22

- يوضح الجدول رقم (4-22) التباين الكلي المفسر ومصفوفة المكونات لمتغير مدى التأثير على المعطيات الموازنية وتوضح النتائج المتحصل عليها وجود عامل واحد فقط نتج عن التحليل العاملي لعبارتي المتغير، حيث بلغت نسبة التباين لمجموع المربعات المستخلصة لقيمتي التشيع 93 %، كما أن عاملي المتغير تشيعاً عليها عبارات المقياس وذلك بقيمتين جد عاليتين وأيضاً متساويتين (0.965)، مما يؤدي إلى إبقاء عبارتي المتغير وجمعهما في متغير واحد سُمي بمدى التأثير على المعطيات الموازنية.

الجدول رقم (4-22) : الصديق العاملي لفقرات متغير مدى التأثير على المعطيات الموازنية.

التباين الكلي المُفسر							
رقم الفقرات	الجدور الكامنة المبدئية		مجموع المربعات المستخلصة لقيم التشيع			مصفوفة المُكوّنات	
	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم	رقم المُكوّنات
1	1	1,861	93,048	93,048	1,861	93,048	1
2	2	0,139	6,952	100,000			2

المصدر: من إعداد الباحثة استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS, 22

- يوضح الجدول رقم (4-23) التباين الكلي المفسر ومصفوفة المكونات لمتغير مدى الالتزام بالأهداف المحددة في الموازنات التقديرية، وتوضح النتائج المتحصل عليها وجود عامل واحد فقط نتج عن التحليل العاملي لعبارات المتغير الأربعة، كما بلغت نسبة التباين لمجموع المربعات المستخلصة لقيم التشيع 77.8 %، وأن كل عوامل المتغير تشيعت عليها عبارات المقياس وذلك بقيم تراوحت ما بين 0.719 و 0.947، مما يؤدي إلى إبقاء جميع عبارات المتغير وجمعها في متغير واحد سُمي بمدى الالتزام بالأهداف المحددة في الموازنات التقديرية.

الجدول رقم (4-23): الصدق العاملي لفقرات متغير مدى الالتزام بالأهداف المحددة في الموازنات التقديرية.

التباين الكلي المُفسر							مصفوفة المكونات	
رقم الفقرات	الجذور الكامنة المبدئية			مجموع المربعات المستخلصة لقيم التشيع			رقم المكونات	1
	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم		
							1	3,112
2	0,586	14,641	92,448				2	0,927
3	0,202	5,062	97,510				3	0,947
4	0,100	2,490	100,000				4	0,917

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22

- يوضح الجدول رقم (4-24) التباين الكلي المفسر ومصفوفة المكونات (العوامل) لمتغير مدى الرضا الوظيفي حيث توضح النتائج المتحصل عليها وجود عامل واحد فقط نتج عن التحليل العاملي لعبارات المتغير الأربعة وبلغت نسبة التباين لمجموع المربعات المستخلصة لقيم التشيع 90 %، كما أن كل عوامل المتغير تشبعت عليها عبارات المقياس وذلك بقيم جد عالية فاقت جُلها القيمة 0.93، مما يؤدي إلى إبقاء جميع عبارات المتغير وجمعها في متغير واحد سُمي بمدى الرضا الوظيفي.

الجدول رقم (4-24): الصدق العاملي لفقرات متغير مدى الرضا الوظيفي.

التباين الكلي المُفسر							مصفوفة المُكوّنات	
رقم الفقرات	الجذور الكامنة المبدئية			مجموع المربعات المستخلصة لقيم التشيع			رقم الفقرات	1
	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم		
							1	3,603
2	0,179	4,475	94,554				2	0,952
3	0,128	3,211	97,765				3	0,957
4	0,089	2,235	100,000				4	0,953

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22

- يوضح الجدول رقم (4-25) التباين الكلي المفسر ومصنوفة المكونات (العوامل) لمتغير مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية، حيث توضح النتائج المتحصل عليها وجود عامل واحد فقط نتج عن التحليل العاملي للعبارة الخمسة، كما بلغت نسبة التباين لمجموع المربعات المستخلصة لقيم التشيع 89.43%، وأن كل عوامل المتغير تشيعت عليها عبارات المقياس وذلك بقيم جد عالية فاقت كلها القيمة 0.9، مما يؤدي إلى إبقاء جميع عبارات المتغير وجمعها في متغير واحد سُمي بمدى الالتزام العاطفي.

الجدول رقم (4-25): الصدق الداخلي لفقرات متغير مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية.

التباين الكلي المُفسر							مصنوفة المُكونات	
رقم الفقرات	الجدور الكامنة المبدئية			مجموع المربعات المستخلصة لقيم التشيع			رقم الفقرات	المُكونات 1
	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم		
1	4,472	89,431	89,431	4,472	89,431	89,431	1	0,905
2	0,268	5,353	94,785				2	0,949
3	0,126	2,514	97,299				3	0,961
4	0,082	1,645	98,943				4	0,958
5	0,053	1,057	100,000				5	0,954

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22

- يبين الجدول رقم (4-26) التباين الكلي المفسر ومصنوفة المكونات (العوامل) لمتغير مدى الثقة في الرئيس، حيث توضح النتائج المتحصل عليها وجود عامل واحد فقط نتج عن التحليل العاملي للعبارة الخمسة للمتغير، كما بلغت نسبة التباين لمجموع المربعات المستخلصة لقيم التشيع 79.41%، بالإضافة إلى أن كل عوامل المتغير تشيعت عليها عبارات المقياس وذلك بقيم عالية تراوحت ما بين 0.79 و 0.938، مما يؤدي إلى إبقاء جميع عبارات المتغير وجمعها في متغير واحد سُمي بمدى الثقة بالرئيس.

الجدول رقم (4-26): الصدق العاملي لفقرات متغير مدى الثقة بالرئيس.

التباين الكلي المُفسر							
رقم الفقرات	الجذور الكامنة المبدئية			مجموع المربعات المستخلصة لقيم التشيع			مصنوفة المُكوّنات
	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم	المجموع	نسبة التباين	نسبة المتراكم	
1	3,971	79,413	79,413	3,971	79,413	79,413	رقم المُكوّنات 1
2	0,512	10,247	89,661				1
3	0,310	6,204	95,864				1
4	0,142	2,840	98,704				1
5	0,065	1,296	100,000				1

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22

2- قياس مستوى ثبات بيانات الدراسة:

تم قياس مستوى الثبات لبيانات الدراسة من خلال استخدام معامل كرونباخ ألفا، وجاءت النتائج كما هي موضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (4-27): نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة.

معامل ألفا كرونباخ	متغيرات الدراسة
0.919	مدى المشاركة الموازنة الفعالة.
0.903	مدى وضوح الأهداف المحددة في الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها.
0.923	مدى تردد التغذية العكسية.
0.866	واقع تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية.
0.586	مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية.
0.949	مدى اعتماد هامش المناورة الموازني.
0.921	مدى التأثير على المعطيات الموازنية.
0.901	مدى الالتزام بالأهداف المحددة في الموازنات التقديرية .
0.963	مدى الرضا الوظيفي.
0.968	مدى الالتزام العاطفي.
0.928	مدى الثقة بالرئيس.
0.941	الثبات العام للاستبيان

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22

يتضح من خلال الجدول السابق أن قيمة معامل الثبات العام لأداة الدراسة عالية جدا (0.941)، فكلما كانت قريبة من الواحد الصحيح دلّ ذلك على قوة تماسك المقياس وثبات فقرات الدراسة، كما أن معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة كانت مساوية أو فاقت القيمة 0.866، ماعدا درجة معامل ثبات متغير استخدام العديد من مؤشرات الأداء (0.586)، والتي تُعد درجة مقبولة .

هذا ما يؤكد عموما بأن جميع متغيرات الدراسة يمكن الاعتماد عليها في هذه الدراسة، وأن مقياس الدراسة وهو الاستبيان الإحصائي يقيس فعلا ما وضع لقياسه.

3- اختبار خضوع توزيع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي (Test de la Normalité):

تم اختبار مدى خضوع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي من خلال حساب معاملي (Skewness) Asymétrie و (Kurtosis) Aplatissement ، وكما هو مبين في الجدول أدناه، فلقد تراوحت قيم معامل Skewness المتحصل عليها ما بين - 0.002 و 0.690، بينما قيم معامل Kurtosis فقد تراوحت ما بين - 0.053 و 1.671. حيث أن القيم المثالية للمعاملين skewness و kurtosis يجب أن تكون ضمن المجال [-1 و 1] والمجال [-3 و 3] على الترتيب، مما يثبت أن توزيع بيانات الدراسة يخضع فعلا للتوزيع الطبيعي.

الجدول رقم (4-28): نتائج اختبار خضوع توزيع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي.

معامل kurtosis	معامل skewness	متغيرات الدراسة
-0.148	-0.733	مدى المشاركة الموازنة.
0.112	-0.659	مدى وضوح الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية وقابلية تحقيقها.
0.323	-0.569	مدى التغذية العكسية.
-0.471	- 0.140	واقع تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسير مركز المسؤولية.
1.671	-0.002	مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسير مركز المسؤولية.
-0.470	0.659	مدى اعتماد هامش المناورة الموازي.
-0.053	0.690	مدى التأثير على المعطيات الموازنة.
-0.667	-0.415	مدى الالتزام بالأهداف المحددة في الموازنة التقديرية .
0.070	-0.732	مستوى الرضا الوظيفي .
-0.427	- 0.631	مستوى الالتزام العاطفي.
-0.422	-0.656	مستوى الثقة بالرئيس.

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22

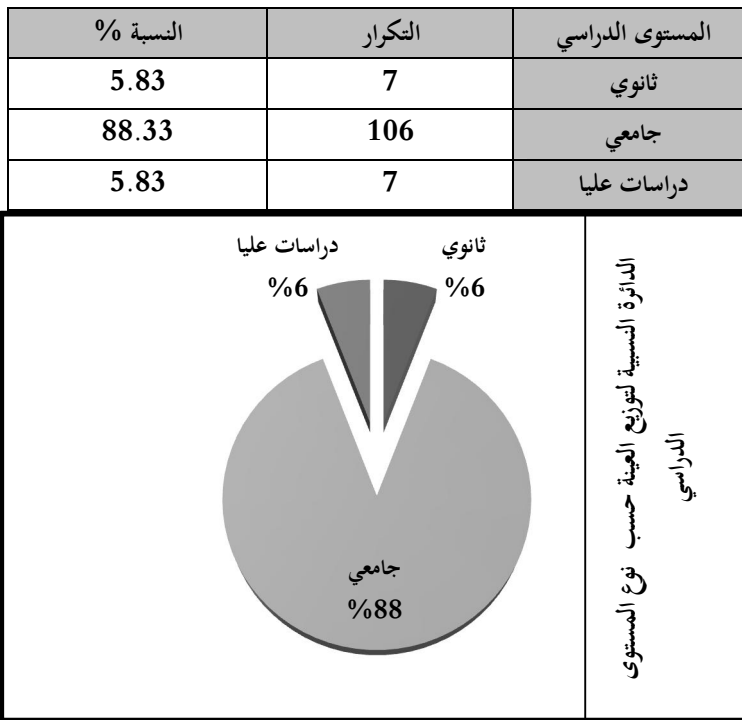
المطلب الثالث: عرض وتحليل المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

يتم في هذا المطلب عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة والمتأتية من خلال تجميع وتبويب أجوبة أفراد العينة حول أسئلة المحور الأخير من الاستبيان، وذلك حسب بُدء المستوى الدراسي، نوع القطاع الاقتصادي، نوع النشاط الاقتصادي، عدد العمال بالمؤسسة، سنوات الخبرة، بالإضافة إلى بُدء سنوات شُغل الوظيفة الحالية وكذا بُدء نوع الوظيفة.

1- توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي:

من الخصائص الهامة التي تزيد من قيمة هذه الدراسة هو المستوى الدراسي أو العلمي لأفراد عينتها، فمن خلال دراسة وتحليل 120 استمارة تم توزيعها على مختلف مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، يتبين من الجدول رقم (4-29) والدائرة النسبية أسفله بأن أغلبية أفراد عينة الدراسة يحملون شهادات جامعية (88.33%) الأمر الذي يدل على أنهم سيولون أهمية كبيرة للبحث العلمي، بينما كانت النسبتين الباقيتين للذين لديهم المستوى الثانوي أو شهادات عليا من أفراد عينة الدراسة ضئيلة مقارنة بسابقتها (تقريبا 6% لِكِلا المستويين).

الجدول رقم (4-29): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الدراسي.

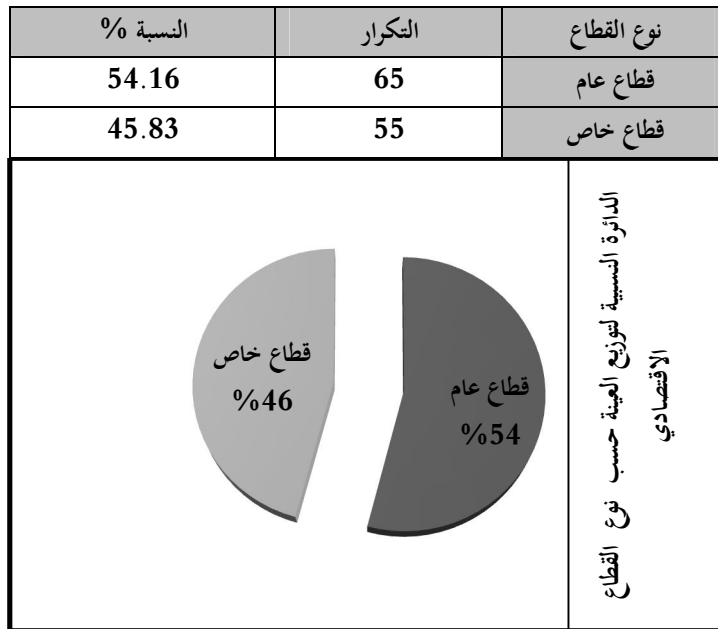


المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22 وبرنامج Excel, 2010

2- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نوع القطاع الاقتصادي:

يتضح من خلال الجدول التالي والدائرة النسبية أسفله توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نوع القطاع الاقتصادي الذين يعملون به، حيث يتبين أن أكثر من نصف أفراد عينة الدراسة يعملون في القطاع العام (54.16%)، بينما كانت نسبة من يعملون في القطاع الخاص تقريبا 46 % ، وذلك لكون المؤسسات الخاصة عموما تطبق إجراءات كثيرة ومتنوعة على الباحثين من أجل الوُلوُج داخلها والقيام بمقابلة الأفراد المستهدفين من البحث، ومن ثم السماح لهم للقيام بعملية التوزيع، وكذا استرجاع الاستثمارات.

الجدول رقم (4-30): توزيع عينة الدراسة حسب نوع القطاع الاقتصادي.

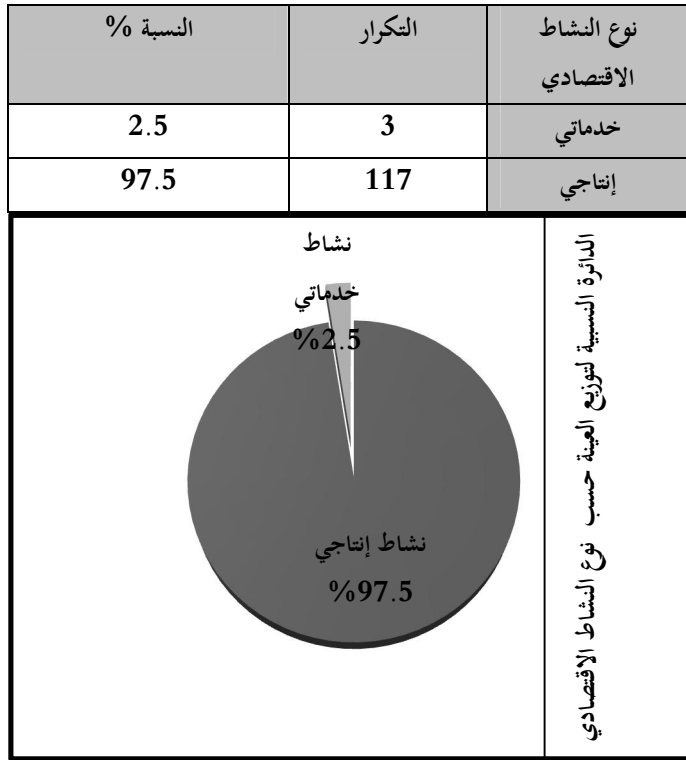


المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22 وبرنامج Excel, 2010

3- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نوع النشاط الاقتصادي:

يتبين من الجدول رقم (4-31) والدائرة النسبية أسفله بأن أغلبية أفراد عينة الدراسة يعملون بالمؤسسات الإنتاجية (97.5%)، وذلك يعود إلى الشروط الموضوعية مسبقا من طرفنا، والمتعلقة بنوع المؤسسات المستهدفة من الدراسة ولذلك نجد أن غالبية المؤسسات التي تتوفر فيها هذه الشروط تنتمي للقطاع الإنتاجي.

الجدول رقم (4-31): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نوع النشاط الاقتصادي.



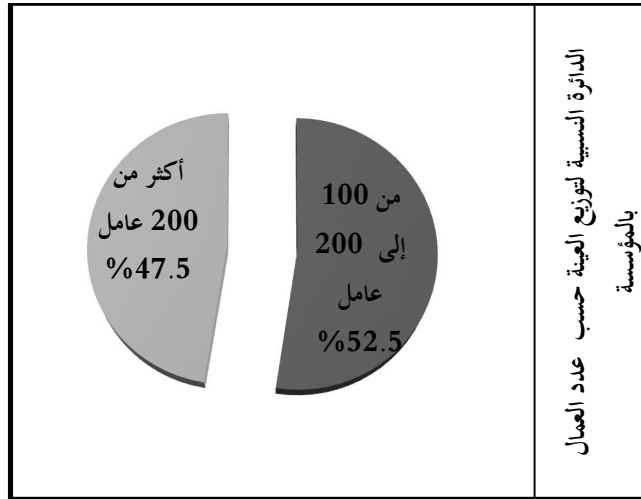
المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22 وبرنامج Excel, 2010

4- وصف خصائص عينة الدراسة حسب عدد العمال بالمؤسسة:

يتبين من الجدول والدائرة النسبية التاليين بأن أكثر من نصف المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة توظف أكثر من 100 عامل، كما أن 47.5% منها توظف أكثر من 200 عامل، وبذلك يتضح من خلال هذه النتائج المتحصل عليها بأن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة متمرسه تماما في موضوع تسيير نظام الموازنات التقديرية، وبالتالي فهي تحقق تماما الشروط المحددة سالفة الذكر .

الجدول رقم (4-32): توزيع عينة الدراسة حسب عدد عمال المؤسسة.

عدد العمال	التكرار	النسبة
من 100-200	63	52.50
أكثر من 200	57	47.50



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22 وبرنامج Excel, 2010

5- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:

تعتبر خاصية الخبرة المهنية من الخصائص الهامة والتي تُفيد كثيرا في عملية التحليل والتفسير لنتائج هذه الدراسة حيث يوضح الجدول الموالي والدائرة النسبية أسفله بأن أكثر من 80% من أفراد عينة البحث لديهم خبرة مهنية تفوق 10 سنوات، بالإضافة إلى ذلك، بلغت نسبة أفراد عينة الدراسة ممن يملكون خبرة مهنية تفوق 20 سنة القيمة 31.66%، وتؤكد هذه النتائج المتحصل عليها بأن أفراد عينة الدراسة لديهم الخبرة المهنية الكافية للإجابة على أداة البحث، وهو ما يمنح الدراسة مؤشرا إيجابيا إضافيا، وذلك لمصادقية الإجابات التي قاموا بتزويدنا بها.

الجدول رقم (4-33): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة %
من 5- 10	20	16.67
من 10-20	62	51.67
أكثر من 20	38	31.66



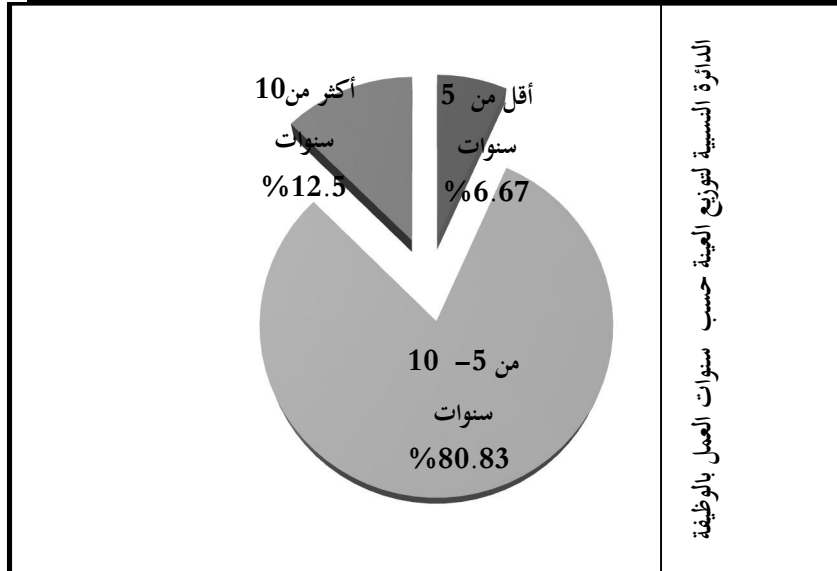
المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22 وبرنامج Excel, 2010

6- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات العمل في الوظيفة الحالية:

من خلال الجدول رقم (4-34) والدائرة النسبية المرفقة له يتضح بأن أكثر من 80 % من أفراد عينة الدراسة يشغلون مناصبهم الحالية منذ أكثر من 5 سنوات، هذا بالإضافة إلى أن أكثر من 12% منهم يعملون كمسيري مراكز مسؤولية بمؤسساتهم منذ أكثر من 10 سنوات، وبذلك يتضح بأن أفراد العينة مناسبين تماما للدراسة، وذلك لكونهم يتميزون بأنهم مُلمين تماما بموضوع تسيير نظام الموازنات التقديرية، الأمر الذي يعطي ميزة إضافية لهذه العينة كونها تحوي أفرادا على خبرة ودراية واسعتين بالموضوع.

الجدول رقم (4-34): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات العمل بالوظيفة الحالية.

النسبة %	التكرار	سنوات العمل بالوظيفة الحالية
6.67	8	أقل من 5
80.83	97	من 5 - 10
12.5	15	أكثر من 10



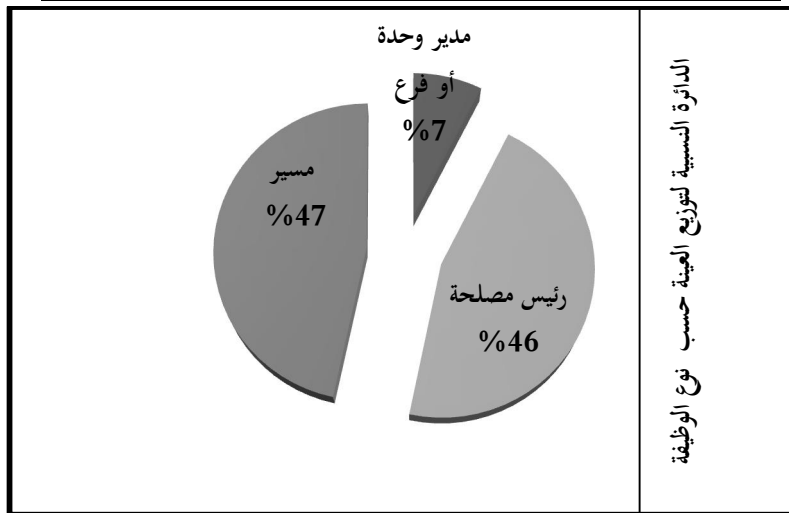
المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22 وبرنامج Excel, 2010

7- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نوع الوظيفة:

من أجل الحصول على نتائج أكثر دقة تم توزيع وتحصيل إجابات مجموعة من أفراد العينة والذين ينشطون في وظائف محددة وملائمة لموضوع هذا البحث، وذلك كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (4-35): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة.

النسبة %	التكرار	نوع الوظيفة
7.5	9	مدير وحدة أو فرع
45.83	55	رئيس مصلحة/ قسم
46.67	56	مسير



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22 وبرنامج Excel, 2010

من خلال الجدول رقم (4-35) والدائرة النسبية المرفقة له يتضح بأن أكثر من 46% من أفراد عينة الدراسة هم من المسيرين، بينما ما يقارب 47% منهم هم رؤساء مصالح، فيما احتلت المرتبة الثالثة نسبة من كانوا يعملون كمدراء الوحدات أو الفروع (7.5%).

بذلك يظهر جليا ملاءمة أفراد عينة هذه الدراسة لموضوع الأطروحة وذلك من خلال استهدافه فقط لمسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والذين يتميزون بأنهم مسؤولين تماما عن تنفيذ الموازنات التقديرية المحددة لمراكز مسؤولياتهم، وذلك لكونهم الأكثر تأثرا وتأثرا بنظام تسيير الموازنات التقديرية بمراحلته الأساسية، هذا النظام الذي تم التأكد أيضا من كونه مطبقا أو معتمدا رسميا في هذه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.

المطلب الرابع: التحليل الإحصائي الوصفي للبيانات (اتجاهات عينة الدراسة) ومناقشة أسئلة الدراسة

سيتم في هذا الإطار دراسة اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول عبارات، متغيرات أو محاور الدراسة، وذلك من خلال حساب التكرارات والنسب المئوية، بالإضافة إلى المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، درجة الموافقة الكلية مع التحليل والمناقشة لأسئلة الدراسة.

1- واقع تطبيق المحددات اللازمة عند إعداد الموازنات التقديرية الخاصة بمسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

تُخصّص الجزء الأول من الاستبيان لمعرفة إجابات أفراد عينة الدراسة حول واقع التطبيق الفعلي للمحددات الضرورية لمرحلة إعداد مختلف الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك من خلال دراسة اتجاهات عينة الدراسة حول كل من متغير المشاركة الموازنية الفعالة، وكذا متغير وضوح الأهداف المحددة في الموازنات التقديرية الخاصة بمراكز المسؤولية وقابلية تحقيقها.

1-1 مدى المشاركة الموازنية الفعالة في إعداد الموازنات التقديرية الخاصة بمراكز المسؤولية:

يشير الجدول (4-36) إلى التحليل الإحصائي لاستجابات المبحوثين فيما يتعلق بطبيعة وأهمية مشاركتهم في إعداد الموازنات التقديرية الخاصة بمراكز مسؤولياتهم، ويتضح من خلال النتيجة العامة للمتغير أن قيمة الوسط الحسابي الإجمالي بلغت (3.78) وانحراف معياري إجمالي (0.942)، وهذا ما يشير ضمناً إلى موافقة أفراد عينة الدراسة على فقرات المتغير، وبالتالي مشاركتهم في عملية إعداد موازناتهم التقديرية من جهة، ومن جهة أخرى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة لهذا المحدد الأساسي في نظام تسيير الموازنات التقديرية. كما تراوحت قيم الأوساط الحسابية لمجمل الفقرات ما بين (3.66) كحد أدنى و (3.98) كحد أعلى، وانحراف معياري تراوح ما بين القيمة (0.773) و (1.139)، وبالتالي حظيت جميع فقرات المتغير بموافقة أفراد عينة الدراسة، مما يؤكد مشاركة أفراد عينة البحث في مرحلة الإعداد الموازني، وذلك بدءاً من عملية المناقشة والتحضير لمختلف الموازنات التقديرية من خلال موافقتهم على محتوى الفقرة: "أشارك في المناقشات المتكررة والمتعلقة بالموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي"، وكذا الفقرة: "مديري يطلب رأيي باستمرار عند البدء في تحضير الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي"، بالإضافة إلى الفقرة: "أشارك في تحضير الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي"، ووصولاً إلى مرحلة الاعتماد الرسمي من قبل الإدارة العليا لهذه الموازنات المحضرة، وذلك من خلال موافقة أفراد عينة الدراسة على محتوى كل من الفقرة: "مديري يشرح لي بوضوح التعديلات التي تتم على الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي" بالإضافة إلى محتوى الفقرة التالية: "مشاركتي في إعداد الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي مؤثرة".

الجدول رقم (4-36): درجة الموافقة على فقرات متغير المشاركة الموازية الفعالة¹.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	أشارك في تحضير الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي.	3.98	0.773	موافق
2	مشاركتي في إعداد الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي مؤثرة.	3.79	0.788	موافق
3	مديري يشرح لي بوضوح التعديلات التي تتم على الموازنة لتقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي.	3.73	1.025	موافق
4	مديري يطلب رأيي باستمرار عند البدء في تحضير الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي.	3.66	1.034	موافق
5	أشارك في المناقشات المتكررة والمتعلقة بالموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي مع الإدارة العليا.	3.86	0.896	موافق
6	تشكل اقتراحي جزءا كبيرا من محتوى الموازنة التقديرية المعتمدة رسميا من طرف الإدارة العليا لمركز مسؤوليتي.	3.69	1.139	موافق
	النتيجة العامة لمتغير المشاركة الموازية	3.785	0.942	موافق

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

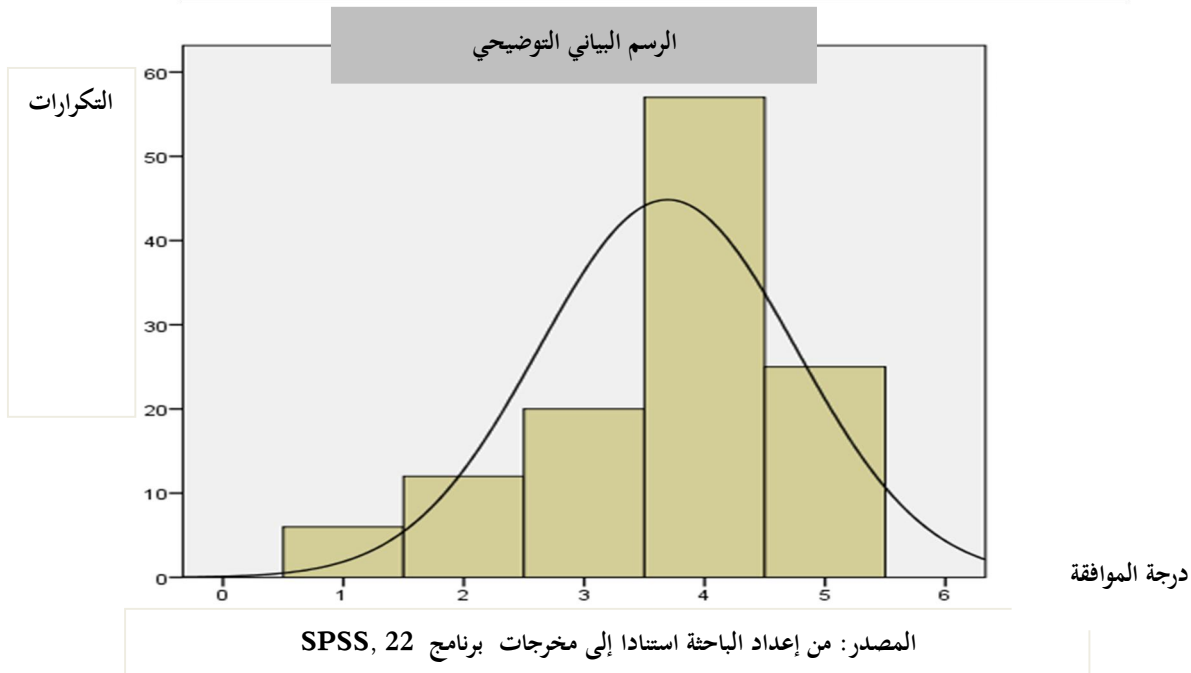
في السنوات الأخيرة، ثمنت العديد من الدراسات والأصول النظرية -حسب ما تم تبيانه في الجانب النظري للأطروحة- أهمية المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية، لكن واقع الحال في المؤسسات الجزائرية لا يقول ذلك، إذ كان هناك دائما حُكمًا مسبقًا بأن الموازنات التقديرية لديها نمط كلاسيكي، وبالتالي في أغلب الأحيان تكون مفروضة على مسيري مراكز المسؤولية.

في الحقيقة، تظهر النتائج الموضحة في الجدول السابق مشاركة متواضعة أو معقولة للمسيرين الجزائريين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية، فلو كانت هناك قيمة للمتوسط الحسابي فاقت القيمة 4، فيمكننا حينها الجزم أو تأكيد القول بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية قطعت شوطا كبيرا نحو اعتماد التسيير الموازني التشاركي، وذلك من خلال المشاركة الفعالة لمسيري مراكز مسؤولياتها في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية. لذلك ارتأينا القيام بتحليل دقيق لإجابات أفراد عينة الدراسة حول المؤشر الأهم حسب الأدبيات النظرية من بين مؤشرات المتغير الستة و المتمثل في المؤشر الأخير (رقم 6) بغية حزم المسألة، حيث تؤكد أفراد عينة الدراسة مشاركتها الفعالة لو أجمعت على الموافقة بأن اقتراحاتها تمثل الجزء الأكبر من محتويات الموازنة التقديرية المقترحة رسميا من طرف إدارتها العليا، و يوضح الشكل الموالي نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه الفقرة:

¹ أنظر الملحق رقم (05)، ص 272.

الجدول رقم (4-37): التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرة السادسة من متغير المشاركة الموازية الفعالة.

درجة الموافقة	التكرار	النسبة	النسبة المجمعة
غير مرافق بشدة (1)	6	5,0	5,0
غير موافق (2)	12	10,0	15,0
نوعا ما موافق (3)	20	16,7	31,7
موافق (4)	57	47,5	79,2
موافق بشدة (5)	25	20,8	100,0
المجموع	120	100,0	



من الجدول السابق والرسم البياني التوضيحي المرافق له يتضح أن أغلبية أفراد عينة الدراسة (68.3 %) كانوا مرافقين أو موافقين بشدة على مضمون الفقرة، كما أن من 85 % منهم تراوحت إجاباتهم بين درجة الموافقة الجزئية الموافقة أو الموافقة التامة، مما يؤكد المشاركة المؤثرة، القوية والفعالة للمسيرين الجزائريين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية وكذا التوجه الفعلي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو اعتماد التسيير الموازي التشاركي.

1-2 مدى وضوح الأهداف المحددة في الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها بالنسبة لمسيري مراكز المسؤولية:

تشير البيانات الإحصائية الواردة في الجدول رقم (4-38) إلى أن جل فقرات المتغير حظيت بموافقة أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي (3.83) وبانحراف معياري بلغ القيمة (0.836)، وهذا ما يدل على أن مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية يجمعون على أن أهداف موازنتهم التقديرية واضحة بالنسبة إليهم، وأيضاً بأنها تحتوي درجة من الصعوبة ولكنها مقبولة، وفي نفس الوقت يعتبرونها قابلة للتحقيق أو التنفيذ، حيث تراوحت قيم الأوساط الحسابية لجمل الفقرات ما بين (3.80) كحد أدنى و (3.88) كحد أعلى وبانحراف معياري تراوح ما بين (0.749) و (0.918)، وذلك ربما يعود - حسب وجهة نظرنا- إلى الدرجة العالية من الخبرة المهنية التي يتمتعون بها وكذا لمشاركتهم الفعالة في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية. وبذلك فإن دراسة التأثيرات السلوكية لمحدد وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها على أفراد عينة الدراسة ستكون ممكنة.

الجدول رقم (4-38): درجة الموافقة على فقرات متغير مدى وضوح الأهداف الموازنية وقابلية تحقيقها بالنسبة لمسيري مراكز المسؤولية¹ وكذا الإجمالية للمحور.

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
موافق	0.867	3.80	الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي واضحة ومحددة تماما.
موافق	0.918	3.85	أفهم تماما أي من الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي والتي لديها أولوية التحقيق (الهامة).
موافق	0.812	3.81	الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي قابلة للتحقيق.
موافق	0.749	3.88	الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي صعبة وتحتاج إلى مجهود لبلوغها.
موافق	0.836	3.835	النتيجة العامة لمتغير وضوح الهدف الموازني وقابلية تحقيقه
موافق	0.886	3.81	النتيجة العامة للمحور الأول

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

في الحقيقة، كانت لدينا في بداية الدراسة تساؤلات حول مدى قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على ضبط أهداف موازنتها التقديرية بدقة وفي الفترة الزمنية المحددة، خاصة وأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عموما كانت

¹ أنظر الملحق رقم (05)، ص 272.

توجه لها اتهامات وأحكام مسبقة - من خلال الكتابات والدراسات السابقة- حول قدرتها وكفاءتها على القيام بذلك.

في حين أظهرت النتائج الإحصائية المتحصل عليها والمبينة في الجدول السابق، أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى حد ما قادرة ومؤهلة على تحديد أهداف واضحة، دقيقة ومفهومة من قبل المسيرين والمسؤولين على حد سواء. بالإضافة إلى كون هذه الأهداف التي تضبط تعتبر قابلة للتحقيق وليست أهدافا تعجيزية، مما جعلها تستوفي جميع الشروط المطلوبة.

من جهة أخرى يمكن من خلال هذه النتائج المتحصل عليها استكشاف بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا ترفع سقف الأهداف المطلوب تحقيقها من قبل مسيري مراكز مسؤولياتها، وبالتالي لا تفرض عليهم أهدافا تعجيزية أو غير قابلة للتحقيق مما يولد لديهم ضغطا موازيا كبيرا كما تم ذكره في الجانب النظري من الأطروحة، وذلك مخالف للنتائج المستخلصة من دراسات أوروبية وأمريكية سابقة.

وعليه يمكن القول بأن نظام الموازنات التقديرية في الجزائر لا يزال في وضعه العادي المقبول، وبأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتبع التوجه التقليدي السائد، ولكن التوجه الحديث الذي يجعل من أهداف الموازنات التقديرية تشكل تهديدا وضغطا على مسيري مراكز المسؤولية من أجل تحقيقها لم نستشفه في هذه الدراسة.

من جهة أخرى يوضح الجدول السابق درجة الموافقة الإجمالية لأفراد عينة الدراسة حول المحور الأول، ويتضح من خلال النتيجة العامة للمحور أن قيمة الوسط الحسابي الإجمالي بلغت (3.81) وبانحراف معياري إجمالي (0.886) هذا ما يؤكد التطبيق الفعلي للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة للمحددات أو الخصائص اللازمة عند إعدادها لتوليفة الموازنات التقديرية المعتمدة رسميا بها، وبذلك فهي تعد من المؤسسات الاقتصادية الرائدة في هذا الموضوع.

2- واقع تطبيق المحددات الضرورية عند مرحلة التقييم الموازي لأداء مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

من خلال دراسة إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى استخدام المحددات أو الخصائص اللازمة عند استغلال مخرجات نظام الموازنات التقديرية (مرحلة الرقابة الموازية)، سيتم في هذا الإطار دراسة إجابات أفراد عينة الدراسة حول كل من متغير تردد التغذية العكسية، متغير تطبيق مبدأ قابلية التحكم وكذا متغير استخدام العديد من مؤشرات الأداء وذلك عند مرحلة تقييم أدائهم.

1-2 مدى إعلام مسيري مراكز المسؤولية بالانحرافات الموازية (تردد التغذية العكسية الموازية):

من خلال الجدول (4-39) والذي يبين التحليل الإحصائي لاستجابات المبحوثين فيما يتعلق بمدى تردد التغذية العكسية الذي يتلقونه حول نسب تحقيقهم لأهدافهم الموازية، حيث يتضح من خلال النتيجة العامة للمتغير أن قيمة الوسط الحسابي الإجمالي بلغت (3.64) وانحراف معياري إجمالي (0.907)، مما يدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على فقرات المتغير، وبالتالي دورية إعلامهم بانحرافاتهم الموازية المسجلة وكذا أهمية هذا الإجراء بالنسبة إليهم، وذلك من جهة، ومن جهة أخرى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة لهذا المحدد الأساسي في نظام تسيير الموازنات التقديرية، إذ حظيت جميع فقرات المتغير بموافقة أفراد عينة الدراسة، وتراوحت قيم الأوساط الحسابية لمجمل الفقرات الثلاثة ما بين (3.59) كحد أدنى و (3.70) كحد أعلى، وانحراف معياري تراوح بين (0.783) و (1.000).

الجدول رقم (4-39) : درجة الموافقة على فقرات متغير: تردد التغذية العكسية الموازية.¹

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	يعلمني مديري باستمرار بمدى توفيقني في تحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي.	3.59	1.000	موافق
2	مديري يبلغني بصفة مستمرة ودورية بمستوى الانحرافات المسجلة - الفرق بين النتائج الفعلية والمقدرة في الموازنة - .	3.64	0.938	موافق
3	تقييم وإعلام مديري لي يساعدني كثيرا في إنجاز مهامني الوظيفية على أكمل وجه.	3.70	0.783	موافق
	النتيجة العامة لمتغير التغذية العكسية الموازية.	3.643	0.907	موافق

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

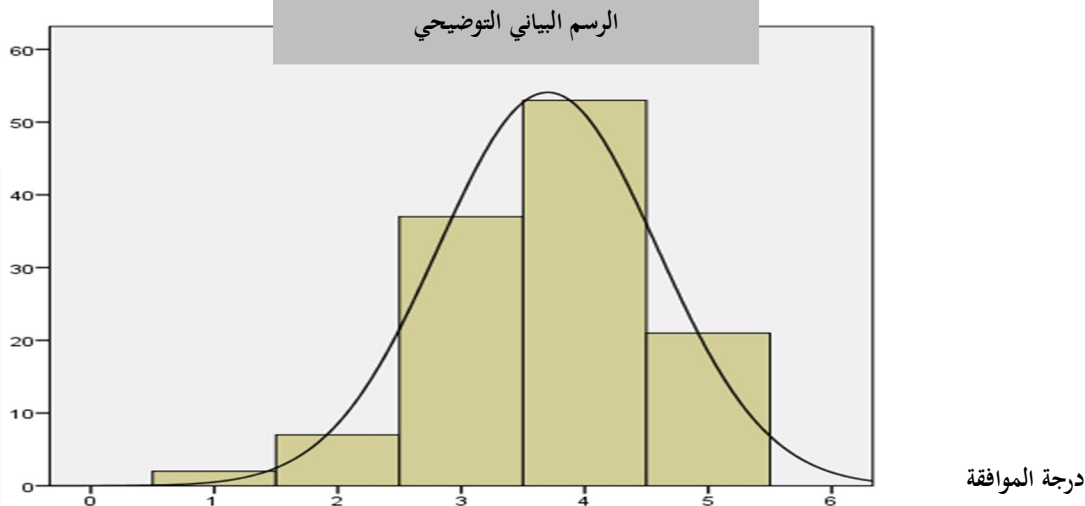
في الأصول النظرية حول تسيير نظام الموازنات التقديرية دائما ما يتم تناول مشكلة الاتصال والتواصل، المتابعة والرقابة بين المسيرين ورؤسائهم المباشرين، لكن معطيات هذه الدراسة حول تردد التغذية العكسية التي يتلقاها المسيرين حول الانحرافات الموازية المحققة من قبلهم جاءت لترفع هذا اللبس، وتؤكد بأن هناك مستوى مقبول من التغذية العكسية الموازية، أين المسؤولين عن الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية (مراقبي التسيير) يقومون فعلا بمتابعة مستوى الانحرافات المسجلة، وبأن هناك مستوى مقبول من التقييم لأداء مسيري مراكز مسؤولياتها من قبل هؤلاء المسؤولين.

¹ أنظر الملحق رقم (05)، ص 272.

مما سبق نعتقد أن على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بذل جهودات إضافية في هذا الاتجاه، وأن تقوم بتحسين تردد التغذية العكسية الموازية التي يتلقاها مسيروا مراكز مسؤولياتها، بما يؤدي إلى تحقيق أداء أفضل من قبلهم. وذلك لأن المسير الجزائري عموما لما يشعر بأن مستوى المتابعة أو الرقابة المفروض عليه سيكون ضعيفا، فإن ذلك سيؤدي حتما إلى إضعاف أدائه. وما يؤكد هذا التوجه تقييما لإجابات أفراد عينة الدراسة للمعطيات الوصفية الإحصائية الناتجة عن الفقرة الثالثة من فقرات المتغير، حيث أن النتائج - كما هي موضحة في الجدول التالي والرسم البياني المرافق له- تظهر بأن أكثر من 90 % من إجابات المستجوبين أكدوا بأنه عندما تكون هناك متابعة أكثر فأكثر من قبل رؤسائهم فإنهم يتجاوزون مع ذلك، ويحسنون من أدائهم، وبالتالي التقييم الموازي يساعدهم حتما على بذل جهودات أكبر.

الجدول رقم (4-40): التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرة الثالثة من متغير تردد التغذية العكسية.

النسبة المئوية المجمعة	النسبة	التكرار	درجة الموافقة
1,7	1,7	2	غير مرافق بشدة (1)
7,5	5,8	7	غير موافق (2)
38,3	30,8	37	نوعا ما موافق (3)
82,5	44,2	53	موافق (4)
100,0	17,5	21	موافق بشدة (5)
	100,0	120	المجموع



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS, 22

2-2 واقع تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية:

يشير الجدول رقم (4-41) إلى التحليل الإحصائي لاستجابات المبحوثين فيما يتعلق بمدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أدائهم من طرف الإدارة العليا، ويتضح من خلال الجدول أن قيمة الوسط الحسابي الإجمالي بلغت (3.32) وانحراف معياري إجمالي بلغ (0.661)، وهذا ما يشير ضمناً إلى الموافقة الجزئية لمسيري مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على فقرات المتغير، وبالتالي التطبيق الجزئي للمؤسسات محل الدراسة لهذا المبدأ حيث تراوحت قيم الأوساط الحسابية لمحمل الفقرات ما بين (3.21) كحد أدنى و (3.40) كحد أعلى، وانحراف معياري تراوح بين (0.559) و (0.735)، وتشير جملها إلى الموافقة الجزئية لأفراد عينة الدراسة على فقرات المتغير وبالتالي فأهداف الموازنات التقديرية لمسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية يتم إعدادها بتحديد جزئي مُسبق لتأثيرات العوامل المتوقع حصولها - سواء كانت الداخلية أو الخارجية- غير القابلة للرقابة والتحكم من قبلهم، وهذا ما تؤكد الموافقة الجزئية لأفراد عينة الدراسة على محتوى الفقرة: "أكلف بتحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي، دون تحمل تأثير كل العوامل الخارجية التي لا يمكنني مراقبتها والتحكم فيها" وكذا الفقرة: "أكلف بتحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي، دون تحمل تأثير كل العوامل الداخلية التي لا يمكنني مراقبتها والتحكم فيها".

وكذا الحال بالنسبة لمرحلة تقييم أدائهم، إذ يتم كذلك التحديد الجزئي لتأثيرات العوامل الداخلية والخارجية غير القابلة للرقابة والتحكم، وذلك ما تؤكد الموافقة الجزئية لأفراد عينة الدراسة على محتوى الفقرة: " يتم تقييم أدائي من طرف الإدارة العليا دون تحملي مسؤولية تأثير كل العوامل الخارجية التي لا يمكنني مراقبتها والتحكم فيها " وكذا الفقرة: " يتم تقييم أدائي من طرف الإدارة العليا دون تحملي مسؤولية تأثير كل العوامل الداخلية التي لا يمكنني مراقبتها والتحكم فيها ".

الجدول رقم (4-41): درجة الموافقة على فقرات متغير واقع تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز

المسؤولية.¹

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
نوعاً ما موافق	0.595	3.40	أكلف بتحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي دون تحمل تأثير كل العوامل الخارجية التي لا يمكنني مراقبتها والتحكم فيها.
نوعاً ما موافق	0.595	3.40	أكلف بتحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي دون تحمل تأثير كل العوامل الداخلية التي لا يمكنني مراقبتها والتحكم فيها.
نوعاً ما موافق	0.721	3.21	يتم تقييم أدائي من طرف الإدارة العليا دون تحملي مسؤولية تأثير كل العوامل الخارجية التي لا يمكنني مراقبتها والتحكم فيها.

¹ أنظر الملحق رقم (05)، ص 273.

نوعا ما موافق	0.735	3.27	يتم تقييم أدائي من طرف الإدارة العليا دون تحملي مسؤولية تأثير كل العوامل الداخلية التي لا يمكنني مراقبتها والتحكم فيها.
نوعا ما موافق	0.661	3.32	النتيجة العامة لمتغير تطبيق مبدأ قابلية التحكم

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

في الواقع، كانت إجابات أفراد عينة الدراسة منافية تماما لما هو متوقع من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث أن حل الأصول النظرية التي تناولت الموضوع شككت في تطبيق هذا المبدأ، وذلك لكون الأمر صعب التحقيق حتى في الدول المتقدمة، حيث يصعب التحييد الفعلي للعوامل غير القابلة للرقابة والتحكم عند التقييم الموازي لأداء مسيري مراكز المسؤولية بها، وذلك بالرغم من التطور التكنولوجي وكذا التقدم في التقنيات التسييرية المستخدمة. لكن واقع الحال في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يثبت عكس ذلك، إذ يتم رغم الإمكانيات التكنولوجية أو الاستخباراتية القليلة التي تمتلكها، تحييد ولو جزئي لمختلف نتائج العوامل غير المتوقعة، والتي تسببت في عدم تحقيق مسيري مراكز مسؤولياتها للأداء المتوقع منهم، وذلك إن دل على شيء فإنما يدل على أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة تتميز بكونها مواكبة للتطور الحاصل في كل الأمور المتعلقة بالتقنيات التسييرية الحديثة، وذلك سواء من خلال اعتمادها التسيير الموازي التشاركي أو من خلال تطبيقها ولو الجزئي للمبادئ التسييرية الحديثة نسبيا كمبدأ قابلية التحكم.

2-3 مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية:

يوضح الجدول رقم (4-42) التحليل الإحصائي لاستجابات الباحثين حول مدى استخدام إدارتهم العليا للعديد من مؤشرات الأداء عند مرحلة تقييم أدائهم، ويتضح من خلال الجدول أن قيمة الوسط الحسابي الإجمالي بلغت (3.19) وبانحراف معياري إجمالي بلغ (0.644)، مما يشير ضمنا إلى الموافقة الجزئية لمسيري مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على فقرات المتغير، وبالتالي التطبيق الجزئي للمؤسسات محل الدراسة لهذا المبدأ، حيث تراوحت قيم الأوساط الحسابية لمحمل الفقرات بين (2.98) كحد أدنى و (3.36) كحد أعلى، وبانحراف معياري تراوح بين (0.562) و (0.719)، كما حظيت جميع فقرات المتغير على الموافقة الجزئية لأفراد عينة الدراسة، وبذلك يبدو ظاهريا أن الرؤساء المباشرين بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية يستخدمون جزئيا توليفة من المؤشرات المالية وغير المالية عند تقييم أداء مرؤوسيههم.

من جهة أخرى، يشير الجدول رقم (4-42) إلى درجة الموافقة الإجمالية الجزئية لأفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الثاني، ويتضح من خلال النتيجة العامة للمحور أن قيمة الوسط الحسابي الإجمالي بلغت (3.38) وبانحراف معياري إجمالي (0.774)، مما يؤكد التطبيق الجزئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة للمحددات أو الخصائص اللازمة عند مرحلة تقييم مسيري مراكز مسؤولياتها، وذلك استنادا لمدى تحقيقهم لأهداف موازناهم التقديرية.

الجدول رقم (4- 42): درجة الموافقة على فقرات متغير مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية¹ وكذا الإجمالية للمحور.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	يقيم مسؤولي المباشر أدائي باستخدام المؤشرات المالية وغير المالية.	3.36	0.719	نوعا ما موافق
2	تحتل المؤشرات المالية الأولوية في تقييم أدائي.	3.23	0.651	نوعا ما موافق
3	تحتل المؤشرات غير المالية الأولوية في تقييم أدائي.	2.98	0.562	نوعا ما موافق
	النتيجة العامة لمتغير مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء.	3.19	0.644	نوعا ما موافق
	النتيجة العامة للمحور الثاني.	3.384	0.774	نوعا ما موافق

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

في الحقيقة، يبدو من خلال النتائج المتحصل عليها والموضحة في الجدول السابق، بأن مسيري المؤسسات الجزائرية محل الدراسة كانوا موافقين نوعا ما على فقرات متغير استخدام العديد من مؤشرات الأداء وذلك من جهة، ومن جهة أخرى تُظهر هذه النتائج أيضا درجة كبيرة من التردد في إجابات أفراد عينة الدراسة، مما دفعنا للتقييم بتحليل دقيق للفقرات الثلاثة التابعة للمتغير، واستخراج النتائج القاطعة للشك من اليقين حول مدى استخدام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمؤشرات المالية وغير المالية عند تقييم أداء مسيري مراكز مسؤولياتها، حيث توضح الجداول الثلاث التالية النتائج الإحصائية الوصفية لإجابات المبحوثين حول هذه الفقرات، وذلك كما يلي:

الجدول رقم (4- 43): التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرة الأولى من متغير مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء.

درجة الموافقة	التكرار	النسبة	النسبة المجمعة
غير مرافق بشدة (1)	2	1,7	1,7
غير موافق (2)	15	12,5	14,2
نوعا ما موافق (3)	49	40,8	55,0
موافق (4)	46	38,3	93,3
موافق بشدة (5)	8	6,7	100,0
المجموع	120	100,0	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

¹ أنظر الملحق رقم (05)، ص 273.

من الجدول السابق، يتضح بأن ما نسبته 45 % من إجابات أفراد عينة الدراسة أكدوا موافقتهم أو موافقتهم التامة بأن تقييم أدائهم من قبل رؤسائهم المباشرين يستند على مؤشرات مالية وغير مالية، فيما بلغت نسبة غير الموافقين تماما أو غير الموافقين 14.2 % ، وبالتالي يمكن تأكيد أن تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة مبني فعلا على أساس العديد من المؤشرات المالية وغير المالية.

الجدول رقم (4-44): التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرة الثانية من متغير مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء.

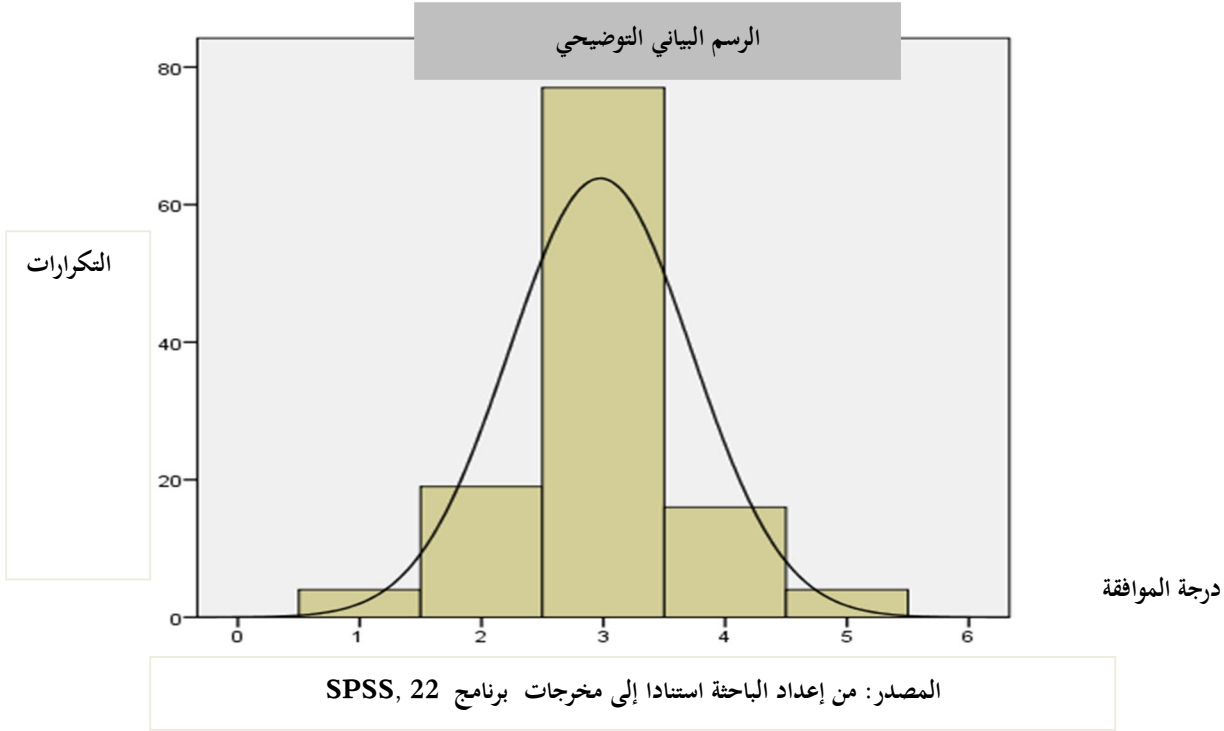
النسبة المجمعة	النسبة	التكرار	درجة الموافقة
3,3	3,3	4	غير مرافق بشدة (1)
13,3	10,0	12	غير موافق (2)
63,3	50,0	60	نوعا ما موافق (3)
96,7	33,3	40	موافق (4)
100,0	3,3	4	موافق بشدة (5)
	100,0	120	المجموع

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

يُظهر الجدول السابق أن 36.6 % من إجابات أفراد عينة الدراسة أبدوا إما الموافقة أو الموافقة التامة حول محتوى الفقرة الثانية من متغير مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء، كما بلغت نسبة غير الموافقين أو غير الموافقين تماما على محتواها 13.3 %، وتؤكد هذه المعطيات الإحصائية الاعتقاد أو التوجه التقليدي السائد في الأدبيات النظرية حول أن تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية يستند أساسا على المؤشرات المالية.

الجدول رقم (4-45): التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرة الثالثة من متغير مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء.

النسبة المجمعة	النسبة	التكرار	درجة الموافقة
3,3	3,3	4	غير مرافق بشدة (1)
19,2	15,8	19	غير موافق (2)
83,3	64,2	77	نوعا ما موافق (3)
96,7	13,3	16	موافق (4)
100,0	3,3	4	موافق بشدة (5)
	100,0	120	المجموع



يوضح الجدول السابق إجابات أفراد عينة الدراسة حول محتوى الفقرة الثالثة من متغير مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء، وتبين المعطيات المتحصل عليها أن أكثر من 19 % من أفراد عينة الدراسة أبدوا عدم موافقتهم أو عدم موافقتهم التامة على مضمون الفقرة، فيما بلغت نسبة الموافقين أو الموافقين بشدة 16.6 %، كما يؤكد الرسم البياني التوضيحي أسفل الجدول بأن توجه إجابات أفراد عينة الدراسة تميل أكثر باتجاه عدم الموافقة بنوعيتها على محتوى الفقرة، وذلك ما يؤكد التوقعات السابقة بأن المؤشرات غير المالية ليس لها مكانة كبيرة، وكذا بأن استخدامها بعيد نوعا ما عن تسيير نظام الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

3- مدى اعتماد مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية على السلوكيات غير الوظيفية لتحقيق أهدافهم الموازنية:

حيث نتطرق إلى دراسة وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول كل من متغير مدى اعتمادهم هامش المناورة الموازني وكذا متغير مدى تأثيرهم على المعطيات الموازنية، وذلك باعتبارهما السلوكيين الأكثر شهرة والمرتبطان بنظام تسيير الموازنات التقديرية بمراحلته الأساسية.

3-1 مدى اعتماد هامش المناورة الموازني من قبل مسيري مراكز المسؤولية:

يشير الجدول رقم (4-46) إلى التحليل الإحصائي لاستجابات المبحوثين فيما يتعلق بمدى اعتمادهم هامش المناورة الموازني، ويتضح من خلال الجدول أن قيمة الوسط الحسابي الإجمالي بلغت (2.178) وبانحراف معياري إجمالي بلغ (0.945)، وهذا ما يشير ضمنا إلى عدم موافقة مسيري مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على

فقرات المتغير، حيث تراوحت قيم الأوساط الحسابية لمجمل الفقرات ما بين (2.12) كحد أدنى و (2.24) كحد أعلى وبانحراف معياري تراوح ما بين (0.827) و (1.294)، وتشير إلى عدم الموافقة على مضمون جل فقرات المتغير الخمسة من قبل أفراد عينة الدراسة، وبالتالي عدم اعتماد مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة لهذا السلوك غير الوظيفي في موازنتهم، وذلك يعود ربما لدرجة الكفاءة والمهنية العالية التي يتميزون بها، وكذا لتوفر المحددات الضرورية سابقة الذكر، مما عمل على تثبيط هذا التوجه السلوكي لديهم.

الجدول رقم (4- 46): درجة الموافقة على مختلف فقرات متغير مدى اعتماد هامش المناورة الموازني من قبل مسيري مراكز المسؤولية.¹

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	الأهداف المحددة رسميا في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي دائما ما تكون سهلة التحقيق.	2.24	1.294	غير موافق
2	غالبا ما تكون النتائج المحققة فعليا أكبر بكثير من المقدرة في الموازنة الخاصة بمركز مسؤوليتي (انحراف إيجابي).	2.12	0.827	غير موافق
3	تردني دائما ردود فعل إيجابية من الإدارة العليا نتيجة تحقيقي لنتائج جيدة.	2.21	0.839	غير موافق
4	بحكم الراحة المالية التي أتمتع بها في تسيير عملي، يحتل تحقيق الأهداف المقدرة لمركز مسؤوليتي أولويتي مقارنة بالتحكم في التكاليف.	2.19	0.929	غير موافق
5	أبحث دائما عن أدوات وتقنيات تمكنني من تحقيق هامش مناورة في تنفيذ الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي.	2.13	0.839	غير موافق
	النتيجة العامة لمتغير مدى اعتماد هامش المناورة الموازني	2.178	0.945	غير موافق

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

من خلال المعطيات الإحصائية الوصفية المبينة في الجدول السابق، وخاصة من خلال تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة للفقرة الخامسة من فقرات متغير مدى اعتماد هامش مناورة موازني، يتضح جليا وبالرغم من أن الإجابات في معظمها اتجهت نحو عدم الموافقة على محتوى الفقرة، وذلك ما يؤكد عدم اعتمادهم على المناورة لتحقيق أهدافهم الموازنية، وذلك ما يمثل الشق الإيجابي، بينما يمثل الشق السلبي الناتج والمستكشف من هذه الإجابات في كون أن المسيرين الجزائريين عموما لا يبذلون جهدا إضافيا للبحث عن أدوات أو تقنيات جديدة تمكنهم من تحقيق أداء أفضل ولكنهم يكتفون فقط بتحقيق الأهداف المسطرة لهم، وذلك بقدر ما هو متاح.

¹ أنظر الملحق رقم (05)، ص 273.

2-3 مدى تأثير مسيري مراكز المسؤولية على المعطيات الموازية:

يتضح من خلال الجدول رقم (4-47) والذي يتضمن التحليل الإحصائي لاستجابات المبحوثين فيما يتعلق بمدى توجههم نحو التأثير على المعطيات الموازية بغرض جعلها تبدو أكثر ملاءمة، أن قيمة الوسط الحسابي الإجمالي بلغت (2.115) وبانحراف معياري إجمالي بلغ (0.742)، وهذا ما يشير ضمناً إلى عدم موافقة مسيري مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على فقرات المتغير، حيث بلغتا قيمتي الوسطين الحسابيين لفقرتي المتغير (2.13) و(2.10) على التوالي، وبانحراف معياري بلغ (0.839) و(0.645) على الترتيب، وتؤكد كلتا القيمتين عدم الموافقة على مضمون هاتين الفقرتين من قبل أفراد عينة الدراسة، وخاصة منها على مضمون الفقرة الثانية: " إدراج بعض التعديلات على النتائج المحققة هو أمر ضروري".

وبالتالي فأفراد عينة هذه الدراسة يتميزون بكونهم بعيدون كل البعد عن اعتماد التأثير على المعطيات الموازية، وذلك من خلال تأكيدهم لعدم قيامهم بإدراج التعديلات اللازمة لجعل التقارير التي ترفع للإدارة العليا حول نسب تحقيقهم لأهدافهم الموازية تبدو جيدة وملائمة.

الجدول رقم (4-47): درجة الموافقة على مختلف فقرات متغير مدى تأثير مسيري مراكز المسؤولية على المعطيات الموازية¹ وكذا الإجمالية للمحور .

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
غير موافق	0.839	2.13	عند تحقيقي لنتائج أقل مما هو محدد لي في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي (نتائج سلبية)، فإنني أقوم بالتعديلات اللازمة لجعل التقارير التي ترفع للإدارة العليا تبدو جيدة وملائمة.
غير موافق	0.645	2.10	إدراج بعض التعديلات على النتائج المحققة هو أمر ضروري.
غير موافق	0.742	2.115	النتيجة العامة لمتغير مدى التأثير على المعطيات الموازية
غير موافق	0.843	2.146	النتيجة العامة للمحور الثالث

المصدر : من إعداد الباحثة اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS, 22

¹ أنظر الملحق رقم (05)، ص 274.

من جهة ثانية يوضح الجدول السابق عدم الموافقة الإجمالية لأفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الثالث، حيث تشير النتيجة العامة للمحور أن قيمة الوسط الحسابي الإجمالي بلغت (2.146) وبانحراف معياري إجمالي (0.843) وذلك ما يؤكد عدم اعتماد أفراد عينة الدراسة على السلوكيات غير الوظيفية لإظهار نتائجهم الموازنة تبدو إيجابية.

إن النتائج السابقة المتحصل عليها من خلال التحليل الوصفي الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول المتغيرين الأخيرين تدعم تحليلنا السابق، والمتعلق بكون أن المسيرين الجزائريين لا يعملون تحت تأثير الضغط الموازني وبالتالي فهم ليسوا بحاجة لاعتماد السلوكيات غير الوظيفية، بالإضافة إلى ذلك فإن عدم تبنيهم لهذه التوجهات سببه أيضا توفّر فيهم الخصائص الديمغرافية سابقة الذكر، وكذلك لاعتماد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة للمحددات اللازمة -ولو حتى المطبقة منها جزئيا فقط- في عملية الإعداد والتقييم الموازني، مما جعلهم في منأى عن اعتمادها.

4- واقع التأثيرات السلوكية الإيجابية (الوظيفية) لنظام تسيير الموازنات التقديرية على مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

خُصص الجزء الثالث من الاستبيان الإحصائي لمعرفة إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى التواجد الفعلي للتأثيرات السلوكية الوظيفية سواء تلك الناتجة عن نظام تسيير الموازنات التقديرية أم العامة، وذلك من خلال دراسة اتجاهات عينة الدراسة حول كل من متغير مدى الالتزام بالأهداف الموازنية، الرضا الوظيفي، الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية وكذا متغير مدى الثقة بالرئيس.

4-1 مدى التزام مسيري مراكز المسؤولية بالأهداف المحددة في الموازنات التقديرية الخاصة بمراكز مسؤولياتهم:

تُظهر نتائج التحليل الإحصائي المبينة في الجدول رقم (4-48) موافقة أفراد عينة الدراسة حول فقرات المتغير حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي (3.75) وبانحراف معياري قيمته (1.000)، كما تراوحت قيم الأوساط الحسابية لمجمل الفقرات ما بين (3.71) كحد أدنى و (3.83) كحد أعلى، وبانحراف معياري تراوح ما بين (0.947) و (1.025). ما يؤكد السعي الجدي والمستمر لأفراد عينة الدراسة على تحقيق أهداف الموازنات التقديرية الخاصة بمراكز مسؤولياتهم، وذلك من خلال موافقتهم على مضمون الفقرة: " أسعى وأكافح باستمرار لتحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي"، هذا بالإضافة إلى اعتبار أفراد عينة الدراسة هذه الأهداف بمثابة أهدافهم الشخصية، لذلك فهم يبذلون قصارى جهدهم لتحقيقها، حتى لو اعتمدوا خطط تنفيذ تصحيحية لتدارك التأخير المسجل في تحقيقها، ويؤكد ذلك درجة الموافقة من قِبلهم على مضمون الفقرة: " أعتبر الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي وكأنها أهدافي الخاصة، لذلك أصر وألتزم التزاما كلياً بتحقيقها"، وكذا مضمون

الفقرة: " دائما ما أعتد خطط تنفيذ تصحيحية لتدارك التأخر المسجل في تحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي".

الجدول رقم (4- 48): الأوساط الحاسوبية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول فقرات متغير مدى التزام مسير مركز المسؤولية بالأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليته (مدى الالتزام بالأهداف الموازنة).¹

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	أعتبر الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي وكأنها أهدافي الخاصة، لذلك أصر وألتزم التزاما كليا بتحقيقها.	3.73	1.025	موافق
2	عمليا، أولى أهمية بالغة لتحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي.	3.83	0.947	موافق
3	أسعى وأكافح باستمرار لتحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي.	3.75	1.063	موافق
4	دائما ما أعتد خطط تنفيذ تصحيحية لتدارك التأخر المسجل في تحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي.	3.71	0.965	موافق
	النتيجة العامة لمتغير مدى الالتزام بالهدف الموازي	3.755	1.000	موافق

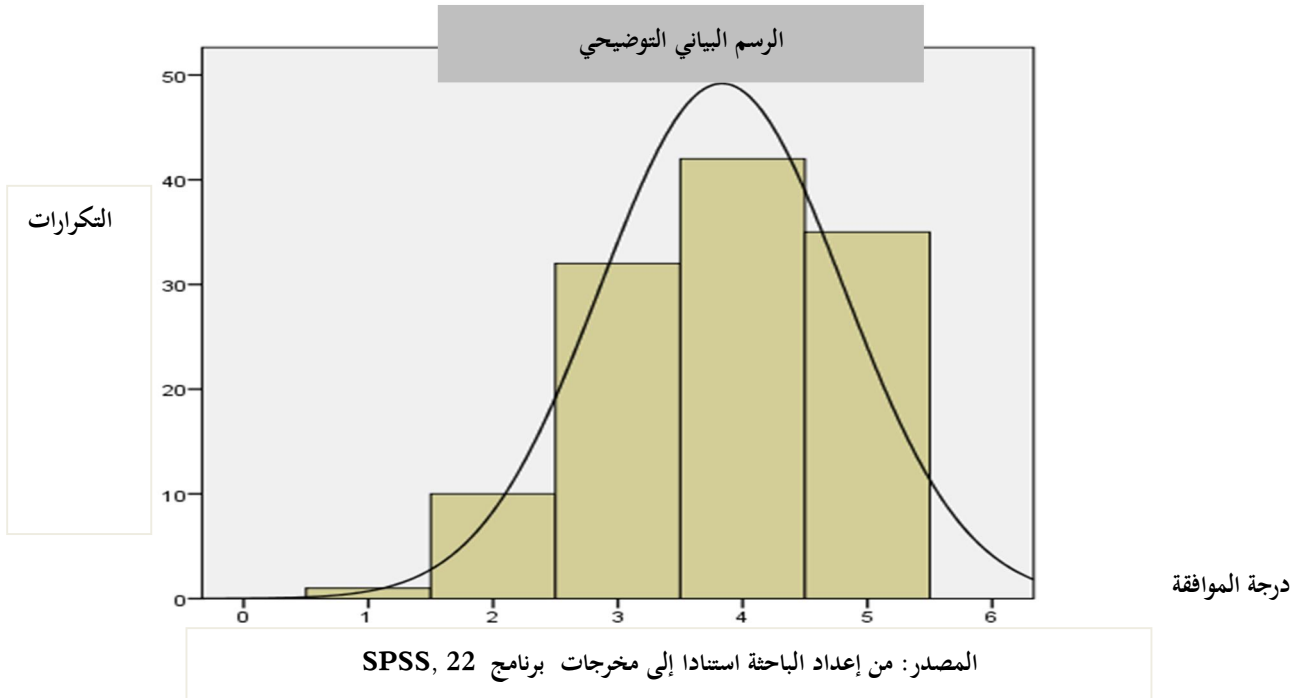
المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

إذا ما قمنا بتقييم إجابات أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بهذا المتغير وكذا متغير مدى اعتمادهم هامش المناورة الموازي السابق، فإننا نجد تأكيداً لقولنا السابق الذكر، حيث لو قمنا بتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص أهم فقرة - حسب الأصول النظرية- من فقرات متغير الالتزام بالأهداف الموازية وهي الفقرة الثانية، فإننا سوف نتحصل على النتائج الوصفية الإحصائية والمثلة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4- 49): التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرة الثانية من متغير مدى الالتزام بالأهداف الموازية.

درجة الموافقة	التكرار	النسبة	النسبة المجمعة
غير مرافق بشدة (1)	1	0.8	0.8
غير موافق (2)	10	8.3	9.2
نوعا ما موافق (3)	32	26.7	35.8
موافق (4)	42	35.0	70.8
موافق بشدة (5)	35	29.2	100.0
المجموع	120	100.0	

¹ أنظر الملحق رقم (05)، ص 274.



توضح المعطيات المتحصل عليها من خلال الجدول السابق والرسم البياني التوضيحي المرافق له بأن أكثر من 90 % من إجابات أفراد عينة الدراسة حول محتوى الفقرة الثانية، من متغير الالتزام بالأهداف الموازنة كانت إما بالموافقة الجزئية، الموافقة أو الموافقة التامة، مما يدعم الكلام الذي تم استخلاصه من قبل حول كون مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا يبحثون عن أدوات أو تقنيات جديدة لتحقيق قيمة مضافة، كما أنهم لا يبذلون مجهودات إضافية لتحقيق أكثر مما هم ملتزمون بتحقيقه، وبالتالي فالمسيريون الجزائريون لا يبحثون على التميز أو تحقيق أداءات إضافية وذلك لاعتقادهم (حسب المقابلات التي أجريناها معهم) بأنه لا يطبق في الجزائر نظام للمكافأة (système de récompense) مناسب وعادل لمجازاتهم على تقديمهم لأداءات إضافية.

مما سبق يمكن القول بأن على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تدارك وتصحيح هذه المعتقدات، وذلك من خلال تبنيتها لنظام المكافآت والحوافز المناسب، العادل والقادر على الرفع من عزيمة وإرادة مسيري مراكز مسؤولياتها، مما سيرفع حتما من معنوياتهم لتحقيق أداءات إضافية.

2-4 مستوى الرضا الوظيفي لدى مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

تشير البيانات الإحصائية الواردة في الجدول رقم (4-50) إلى أن جل فقرات متغير الرضا الوظيفي تحظى بموافقة أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي (3.63) وبانحراف معياري إجمالي قيمته (0.834) كما تراوحت قيم الأوساط الحسابية لمجمل فقرات المتغير ما بين (3.58) كحد أدنى و (3.68) كحد أعلى وبانحراف معياري تراوح ما بين القيمتين (0.759) و (0.917). حيث تشير هذه النتائج المتحصل عليها، من جهة لكون مسيري مراكز المسؤولية راضين عموما عن عملهم بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة، ومن جهة

أخرى تشير درجة الموافقة الإجمالية المقبولة هذه إلى أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تُوفّر ظروف العمل الملائمة لهؤلاء المسيرين مما رفع من درجة رضاهم الوظيفي.

الجدول رقم (4-50): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول فقرات متغير مستوى الرضا الوظيفي.¹

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
موافق	0.759	3.62	ظروف عملي في هذه المؤسسة ملائمة تماما.
موافق	0.843	3.68	أقدم كل ما لدي من جهد وقدرات لهذه المؤسسة.
موافق	0.818	3.65	أحب وأرغب دائما في العمل بهذه المؤسسة.
موافق	0.917	3.58	عموما، أنا راضي عن عملي بهذه المؤسسة .
موافق	0.834	3.632	النتيجة العامة لمتغير الرضا الوظيفي

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

في الواقع، تشير عموما درجتا الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية وكذا الرضا الوظيفي المقبولتان لدى أفراد عينة الدراسة إلى عمل هؤلاء المسيرين بأريحية وبدون ضغط من رؤسائهم المباشرين في المؤسسات محل الدراسة، هذا بالإضافة إلى توفير هذه الأخيرة لظروف العمل الملائمة نوعا ما، مما أثر إيجابيا على سلوكياتهم اتجاهها.

3-4 مستوى الالتزام العاطفي لدى مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

توضح البيانات الإحصائية الواردة في الجدول رقم (4-51) أن كل فقرات متغير مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية تحظى بموافقة أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي (3.56) وبانحراف معياري إجمالي قيمته (0.864)، كما تراوحت قيم الأوساط الحسابية لجمل فقرات المتغير ما بين (3.51) كحد أدنى و(3.64) كحد أعلى، وبانحراف معياري تراوح ما بين (0.671) كحد أدنى و (1.055) كحد أعلى. وتؤكد هذه النتائج الإحصائية المتحصل عليها الدرجة المقبولة من الالتزام العاطفي لمسيري مراكز المسؤولية اتجاه الأهداف التنظيمية.

الجدول رقم (4-51): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول فقرات متغير مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية لدى مسيري مراكز المسؤولية.²

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	أعتبر أن مشاكل المؤسسة هي بمثابة مشاكل الخاصة.	3.64	1.055	موافق
2	أكون جد سعيد بإمضاء بقية مشاوري المهني بالمؤسسة الحالية.	3.55	1.006	موافق
3	أشعر بأني مرتبط عاطفيا بالمؤسسة الحالية.	3.51	0.840	موافق

¹ أنظر الملحق رقم (05)، ص 274.

² أنظر الملحق رقم (05)، ص 274.

موافق	0.752	3.57	هذه المؤسسة لديها معنى شخصي كبير بالنسبة لي .	4
موافق	0.671	3.54	أشعر بانتماء قوي اتجاه المؤسسة الحالية وأفرادها.	5
موافق	0.864	3.562	النتيجة العامة لمتغير مدى الالتزام العاطفي	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

حسب الأدبيات السابقة. تعتبر الفقرة الخامسة بمثابة المؤشر القوي من مؤشرات متغير الالتزام العاطفي، لذلك ارتأينا تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة لمعرفة درجة الانتماء والارتباط العاطفي لديهم، حيث يوضح الجدول الموالي النتائج الإحصائية الوصفية المتحصل عليها:

الجدول رقم (4-52): التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرة الخامسة من متغير مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية.

النسبة المجمعة	النسبة	التكرار	درجة الموافقة
0	0	0	غير مرافق بشدة (1)
14,2	14,2	17	غير موافق (2)
38,3	24,2	29	نوعا ما موافق (3)
93,3	55,0	66	موافق (4)
100,0	6,7	8	موافق بشدة (5)
	100,0	120	المجموع

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

يوضح الجدول السابق بأن أكثر من 85 % من إجابات أفراد عينة الدراسة كانت بالموافقة، الموافقة الجزئية أو التامة على محتوى الفقرة، مما يؤكد درجة الالتزام العاطفي القوية التي تميز أفراد عينة هذه الدراسة، سواء اتجاه الأهداف أو الأفراد التنظيمية، كما تعكس هذه المعطيات الإحصائية درجة المهنية والمسؤولية العالية التي تميز مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.

4-4 مدى ثقة مسيري مراكز المسؤولية برؤسائهم في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

تشير البيانات الإحصائية الواردة في الجدول رقم (4-53) إلى درجة من الموافقة الإجمالية الجزئية على فقرات متغير مستوى الثقة في الرئيس، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي (3.35) وبانحراف معياري إجمالي قيمته (0.852)، كما تراوحت قيم الأوساط الحسابية لمجمل فقرات المتغير ما بين القيمة (3.00) كحد أدنى والقيمة (3.50) كحد أعلى، وذلك بانحراف معياري تراوح ما بين القيمتين (0.639) و (1.120). وكانت إجابات أفراد عينة الدراسة حول أسئلة الفقرة الأولى والخامسة متأرجحة وغير حازمة، وهذا ما يدل على أن مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية يولون مشاعر متباينة اتجاه رؤسائهم، وكذا الحال بالنسبة للعلاقات الشخصية التي تربطهم بهم.

وبالتالي فالعلاقات الشخصية بين الرؤساء والمرؤوسين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تزال تشوبها البعض من النقائص، والتي جعلت هؤلاء المرؤوسون غير راضين تماما عن كل ما يخص الجوانب الإنسانية التي تربطهم برؤسائهم.

بينما كانت إجابات أفراد عينة الدراسة واضحة ومحددة وبدرجة الموافقة حول باقي فقرات المتغير، مما يؤكد نظرهم الإيجابية واحترامهم الدائم لكفاءة، عدالة، ومهنية رؤسائهم المباشرين في العمل، وبالتالي امتلاك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المهارات، والكفاءات القيادية والإدارية اللازمة.

الجدول رقم (4- 53): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول فقرات متغير مدى ثقة مسيري مراكز المسؤولية برؤسائهم¹ وكذا الإجمالية للمحور.

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
رئيسي المباشر هو نوع من الأشخاص الذي أرغب دائما أن يكون لي صديق مثله.	3.00	1.220	نوعا ما موافق
رئيسي المباشر يتباهى بعلمي وإنجازاتي أمام عمال المؤسسة.	3.46	0.805	موافق
رئيسي المباشر يدافع عني أمام العمال الآخرين إذا قمت بخطئ غير مقصود في عملي.	3.50	0.639	موافق
تعجبي كفاءات ومهارات رئيسي المباشر في أداء عمله.	3.43	0.836	موافق
سيقوم رئيسي المباشر بالدفاع عني إذا تعرضت لانتقاد لاذع من قبل عمال آخرين بالمؤسسة.	3.39	0.761	نوعا ما موافق
النتيجة العامة لمتغير مستوى ثقة المسير برئيسه	3.356	0.852	نوعا ما موافق
النتيجة العامة للمحور الرابع	3.576	0.887	موافق

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

استنادا إلى المعطيات الإحصائية الموضحة في الجدول السابق يظهر جليا بأن موضوع الثقة لا يزال حديث العهد في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فالمناخ التنظيمي الإيجابي الذي يسود نتيجة توفر عنصر الثقة بين الرؤساء والمرؤوسين المسيرين لم نلمسه كثيرا في هذه المؤسسات، وذلك بالرغم من إجماع كل طرف على توفر مسألة الكفاءة والمهنية في الطرف الثاني، وبالتالي نعتقد أن على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بذل العناية اللازمة في هذا الاتجاه.

كما يوضح الجدول السابق درجة الموافقة الإجمالية لأفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الرابع، حيث تشير النتيجة العامة للمحور أن قيمة الوسط الحسابي الإجمالي بلغت (3.57) وبانحراف معياري إجمالي (0.887)، هذا ما يجب بالإيجاب على التساؤل المطروح في مقدمة الدراسة حول واقع توفر وتواجد التأثيرات السلوكية الإيجابية (الوظيفية) لنظام تسيير الموازنات التقديرية لدى مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

¹ أنظر الملحق رقم (05)، ص 275.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

يتم في هذا المبحث تحليل وتفسير تأثير محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية على سلوكيات مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وذلك من خلال اختبار صحة فرضيات الدراسة المطروحة.

المطلب الأول: اختبار صحة الفرضية الرئيسية الأولى.

يتم اختبار الفرضيات الجزئية المتعلقة بالفرضية الأولى: "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين مدى تطبيق محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية ومدى توجه مسيري مراكز المسؤولية لاعتماد السلوكيات غير الوظيفية"، كما يلي:

1- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية الأولى (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومدى اعتمادهم هامش المناورة الموازني): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-54) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين: الجدول رقم (4-54): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى مشاركة المسيرين بفعالية في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومدى اعتمادهم هامش المناورة الموازني.¹

مدى اعتماد هامش المناورة الموازني	مدى المشاركة الفعالة في إعداد أهداف الموازنات التقديرية		
-0.691**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى المشاركة الفعالة في إعداد أهداف الموازنات التقديرية
0.000		(Sig) المعنوية	مدى اعتماد هامش المناورة الموازني
1	-0.691**	قيمة معامل الارتباط	
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 **دالة عند مستوى معنوية 0.01

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول أعلاه، تبين العلاقة العكسية القوية وذات الدلالة الإحصائية ($r = -0.691; p \leq 0.000$) بين مشاركة أفراد عينة الدراسة بفعالية في وضع أهداف موازنتهم التقديرية ومدى اعتمادهم سلوك هامش المناورة الموازني، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، واستنادا إلى هذه النتائج المتحصل عليها يتم قبول الفرضية الجزئية.

2- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثانية (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية و مدى توجههم للتأثير على المعطيات الموازنية): تم اختبار هذه

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص275.

الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-55) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

الجدول رقم (4-55): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى المشاركة الفعالة لأفراد عينة الدراسة في وضع أهداف موازاتهم التقديرية ومدى توجههم للتأثير على المعطيات الموازية.¹

مدى التأثير على المعطيات الموازية	مدى المشاركة في إعداد أهداف الموازات التقديرية		
-0.709**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى المشاركة في إعداد أهداف الموازات التقديرية
0.000		المعنوية	
1	-0.709**	قيمة معامل الارتباط	مدى التأثير على المعطيات الموازية
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 **دالة عند مستوى معنوية 0.01

تُظهر مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول أعلاه وجود العلاقة السلبية القوية وذات الدلالة الإحصائية (r = - 0.709; p ≤ 0.000) بين مدى مشاركة مسيري مراكز المسؤولية في وضع أهداف موازاتهم التقديرية ومدى توجههم نحو التأثير على المعطيات الموازية وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يتعين قبول الفرضية الجزئية الثانية.

3- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثالثة (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى وضوح أهداف الموازات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى اعتماد مسيري مراكز المسؤولية لهامش المناورة الموازي): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-56) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

الجدول رقم (4-56): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى وضوح وقابلية تحقيق الأهداف الموازية ومدى اعتماد مسيري مراكز المسؤولية لهامش المناورة الموازي.²

مدى اعتماد هامش المناورة الموازي	مدى وضوح أهداف الموازات التقديرية وقابلية تحقيقها		
-0.579**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى وضوح أهداف الموازات التقديرية وقابلية تحقيقها
0.000		المعنوية	
1	-0.579**	قيمة معامل الارتباط	مدى اعتماد هامش المناورة الموازي
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 **دالة عند مستوى معنوية 0.01

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

² أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول السابق، تتبين العلاقة العكسية، القوية وذات الدلالة الإحصائية ($r = -0.579$; $p \leq 0.000$) بين مدى وضوح الأهداف الموازنة وقابلية تحقيقها ومدى اعتماد أفراد عينة الدراسة على هامش المناورة الموازي لتحقيق هذه الأهداف، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يؤدي إلى قبول الفرضية الجزئية.

4- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية الرابعة (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى توجه مسيري مراكز المسؤولية للتأثير على المعطيات الموازنة): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-57) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

الجدول رقم (4-57): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى تأثير مسيري مراكز المسؤولية على المعطيات الموازنة.¹

مدى التأثير على المعطيات الموازنة	مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها		
-0.606**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها
0.000		المعنوية	
1	-0.606**	قيمة معامل الارتباط	مدى التأثير على المعطيات الموازنة
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS, 22 **دالة عند مستوى معنوية 0.01

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول السابق، تتبين العلاقة السلبية القوية وذات الدلالة المعنوية ($r = -0.606$; $p \leq 0.000$) بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها وكذا مدى توجه أفراد عينة الدراسة نحو التأثير على المعطيات الموازنة، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، وبذلك يتم قبول الفرضية الجزئية.

5- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية الخامسة (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى إعلام مسيري مراكز المسؤولية بالانحرافات الموازنة ومدى اعتمادهم هامش المناورة الموازي): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-58) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

الجدول رقم (4-58): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى إعلام مسيري مراكز المسؤولية بالانحرافات الموازية (تردد التغذية العكسية الموازية) ومدى اعتمادهم هامش المناورة الموازي.¹

مدى اعتماد هامش المناورة الموازي	مدى تردد التغذية العكسية الموازية		
-0.576**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى تردد التغذية العكسية الموازية
0.000		المعنوية	
1	-0.576**	قيمة معامل الارتباط	مدى اعتماد هامش المناورة الموازي
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 دالة عند مستوى معنوية 0.01**

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول أعلاه، تبين العلاقة السلبية القوية وذات الدلالة المعنوية (r = -0.576 ; p ≤ 0.000) ، بين تردد التغذية العكسية حول الانحرافات المسجلة في الموازات التقديرية لأفراد عينة الدراسة ومدى اعتمادهم هامش المناورة الموازي، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يؤدي إلى قبول الفرضية الجزئية.

6- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية السادسة (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى إعلام مسيري مراكز المسؤولية بالانحرافات الموازية ومدى تأثيرهم على المعطيات الموازية): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-59) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

الجدول رقم (4-59): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى تردد التغذية العكسية الموازية ومدى تأثير مسيري مراكز المسؤولية على المعطيات الموازية.²

مدى التأثير على المعطيات الموازية	مدى تردد التغذية العكسية الموازية		
-0.576**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى تردد التغذية العكسية الموازية
0.000		المعنوية	
1	-0.576**	قيمة معامل الارتباط	مدى التأثير على المعطيات الموازية
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 دالة عند مستوى معنوية 0.01**

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

² أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول السابق، تتبين العلاقة السلبية القوية وذات الدلالة المعنوية ($r = -0.576 ; p \leq 0.000$) بين تردد التغذية العكسية عن الانحرافات المسجلة في الموازنات التقديرية لأفراد عينة الدراسة ومدى تأثيرهم على المعطيات الموازنة، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يؤدي إلى عدم رفض الفرضية الجزئية.

7- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية السابعة (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى اعتمادهم هامش المناورة الموازنة): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-60) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

الجدول رقم (4-60): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى اعتمادهم هامش المناورة الموازنة.¹

مدى اعتماد هامش المناورة الموازنة	مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم		
-0.544**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم
0.000		المعنوية	
1	-0.544**	قيمة معامل الارتباط	مدى اعتماد هامش المناورة الموازنة
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 **دالة عند مستوى معنوية 0.01

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول السابق، تتبين العلاقة العكسية وذات الدلالة المعنوية القوية ($r = -0.544 ; p \leq 0.000$) بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء أفراد عينة الدراسة ومدى اعتمادهم هامش المناورة الموازنة لتسهيل تحقيقهم لأهدافهم الموازنة، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يؤدي إلى قبول الفرضية الجزئية.

8- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثامنة (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى توجههم للتأثير على المعطيات الموازنة): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-61) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

الجدول رقم (4-61): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم ومدى التأثير على المعطيات الموازية من قبل مسيري مراكز المسؤولية¹.

مدى التأثير على المعطيات الموازية	مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم		
-0.533**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم
0.000		المعنوية	
1	-0.533**	قيمة معامل الارتباط	مدى التأثير على المعطيات الموازية
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 **دالة عند مستوى معنوية 0.01

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول أعلاه، تتبين العلاقة السلبية وذات الدلالة المعنوية ($r = -0.533 ; p \leq 0.000$) بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى توجههم للتأثير على المعطيات الموازية، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، وبذلك يتم قبول الفرضية الجزئية.

9- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية التاسعة (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى اعتمادهم هامش المناورة الموازي): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-62) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

الجدول رقم (4-62): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى اعتمادهم هامش المناورة الموازي².

مدى اعتماد هامش المناورة الموازي	مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء		
-0.328**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء
0.000		المعنوية	
1	-0.328**	قيمة معامل الارتباط	مدى اعتماد هامش المناورة الموازي
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 **دالة عند مستوى معنوية 0.01

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

² أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون والموضحة في الجدول السابق، تتبين العلاقة السلبية وذات الدلالة المعنوية القوية ($r = -0.328 ; p \leq 0.000$)، بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى اعتمادهم هامش المناورة الموازي، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يؤدي إلى قبول الفرضية الجزئية.

10- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية العاشرة (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى تأثيرهم على المعطيات الموازية): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-63) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين، كما يلي:

الجدول رقم (4-63): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى تأثيرهم على المعطيات الموازية.¹

مدى التأثير على المعطيات الموازية	مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء		
-0.417**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء
0.000		المعنوية	
1	-0.417**	قيمة معامل الارتباط	مدى التأثير على المعطيات الموازية
	0.000	المعنوية	

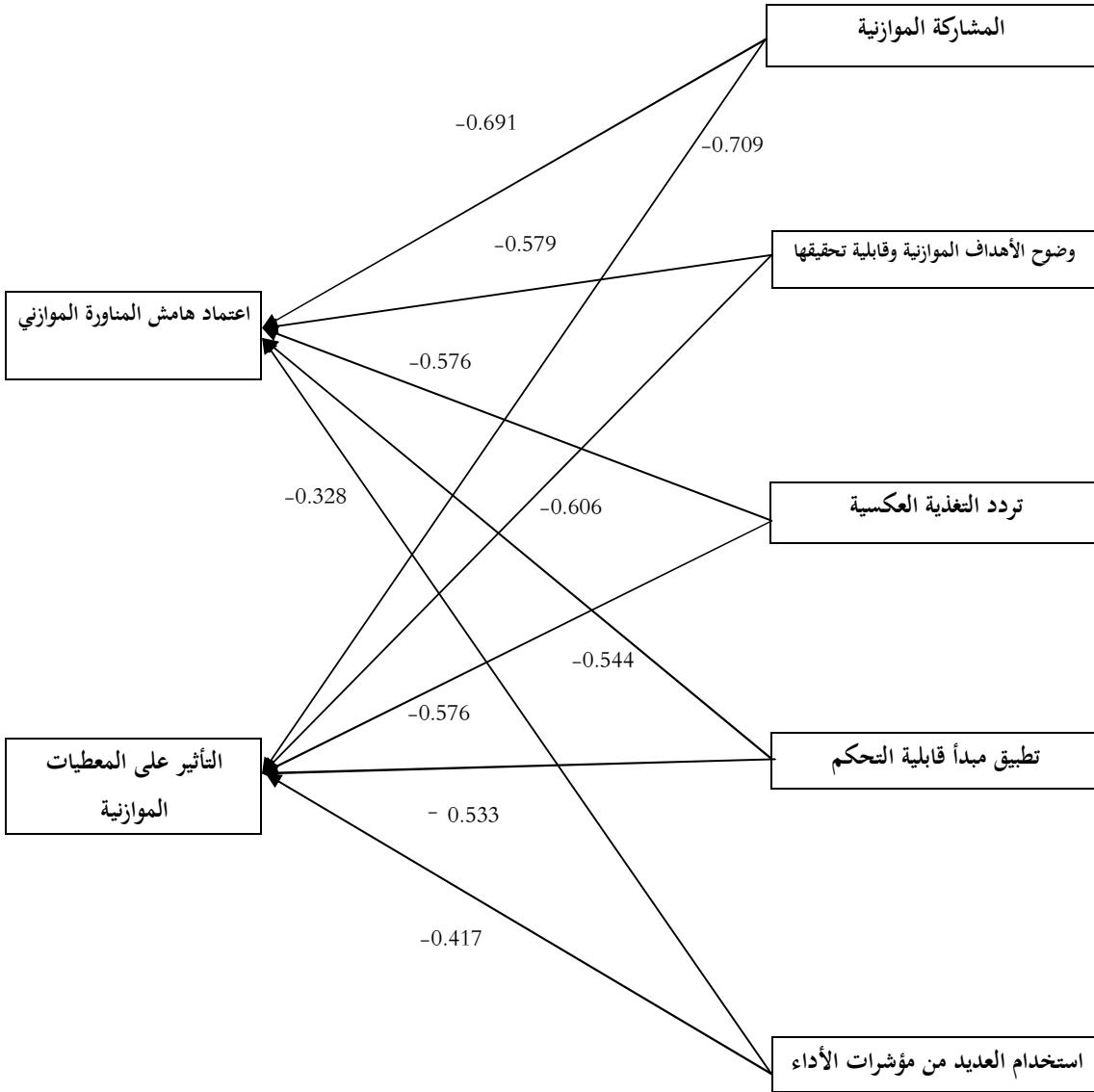
المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 دالة عند مستوى معنوية 0.01**

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون والموضحة في الجدول السابق، تتبين العلاقة السلبية وذات الدلالة المعنوية ($r = -0.417 ; p \leq 0.000$) بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى تأثيرهم على المعطيات الموازية، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يؤدي إلى قبول الفرضية الجزئية.

* بالاعتماد على نتائج الفرضيات الجزئية السابقة يمكننا تأكيد صحة الفرضية الرئيسية الأولى، وبالتالي وجود التأثير ذي الدلالة الإحصائية بين مدى تطبيق محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية ومدى توجه مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لاعتماد السلوكيات غير الوظيفية، وهذا ما يؤكد نتائج الدراسات التجريبية الدولية السابقة والتي تم التطرق إليها في الإطار النظري من الأطروحة، والتي توصلت إلى نفس هذه النتائج، وعليه يمكن تمثيل نتائج الفرضية الرئيسية الأولى ضمن النموذج التالي:

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

الشكل رقم (4-1): نموذج الفرضية الرئيسية الأولى.



المصدر : من إعداد الباحثة

المطلب الثاني: اختبار صحة الفرضية الرئيسية الثانية

فيما يلي نتائج اختبار الفرضيات الجزئية المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية: " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين مدى تطبيق محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية ومدى توجه مسيري مراكز المسؤولية لاعتماد السلوكيات الوظيفية".

1- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية الأولى (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومدى التزامهم بتحقيقها): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-64) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

الجدول رقم (4-64): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى المشاركة الفعالة لأفراد عينة الدراسة في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومدى التزامهم بتحقيقها¹.

مدى الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية	مدى المشاركة الفعالة في إعداد أهداف الموازنات التقديرية		
0.783**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى المشاركة الفعالة في إعداد أهداف الموازنات التقديرية
0.000		المعنوية	
1	0.783**	قيمة معامل الارتباط	مدى الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 ^{**}دالة عند مستوى معنوية 0.01

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول أعلاه، تبين العلاقة الطردية، القوية جدا وذات الدلالة المعنوية ($r = 0.783 ; p \leq 0.000$) بين مشاركة أفراد عينة الدراسة في وضع أهداف موازنتهم التقديرية ومدى التزامهم بهذه الأهداف وذلك عند مستوى معنوية (1%)، وبذلك يتم قبول الفرضية الجزئية.

2- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثانية (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى التزام مسيري مراكز المسؤولية بها): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-65) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

الجدول رقم (4-65): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى التزام مسيري مراكز المسؤولية بها.¹

مدى الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية	مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها		
0.739**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها
0.000		المعنوية	
1	0.739**	قيمة معامل الارتباط	مدى الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 **دالة عند مستوى معنوية 0.01

تظهر مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول أعلاه وجود العلاقة الموجبة، القوية جدا وذات الدلالة الإحصائية ($r = 0.739 ; p \leq 0.000$) بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ودرجة التزام مسيري مراكز المسؤولية بهذه الأهداف، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يتعين قبول الفرضية الجزئية.

3- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثالثة (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى إعلام مسيري مراكز المسؤولية بالانحرافات الموازنة ومدى التزامهم بأهداف موازناتهم التقديرية): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-66) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

الجدول رقم (4-66): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى تردد التغذية العكسية الموازنة ومدى الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية.²

مدى الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية	مدى تردد التغذية العكسية الموازنة		
0.647**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى تردد التغذية العكسية الموازنة
0.000		المعنوية	
1	0.647**	قيمة معامل الارتباط	مدى الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 **دالة عند مستوى معنوية 0.01

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

² أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون والموضحة في الجدول السابق، تبين العلاقة الطردية القوية وذات الدلالة المعنوية ($r = 0.647 ; p \leq 0.000$) بين دورية التغذية العكسية الموازية أو تردد إعلام مسيري مراكز المسؤولية بالانحرافات الموازية ومدى التزامهم بأهداف موازنتهم التقديرية، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يؤدي إلى قبول هذه الفرضية الجزئية.

4- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية الرابعة (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم بأهداف موازنتهم التقديرية): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-67) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين: الجدول رقم (4-67): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم بأهداف موازنتهم التقديرية¹.

مدى الالتزام بأهداف الموازات التقديرية	مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم		
0.513 **	1	قيمة معامل الارتباط	مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم
0.000		المعنوية	
1	0.513 **	قيمة معامل الارتباط	مدى الالتزام بأهداف الموازات التقديرية
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS, 22 **دالة عند مستوى معنوية 0.01

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون والموضحة في الجدول السابق، تبين العلاقة الموجبة وذات الدلالة المعنوية ($r = 0.513 ; p \leq 0.000$) بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم بأهداف موازنتهم التقديرية، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، وبذلك يتم قبول الفرضية الجزئية.

5- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية الخامسة (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم بأهداف موازنتهم التقديرية): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-68) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

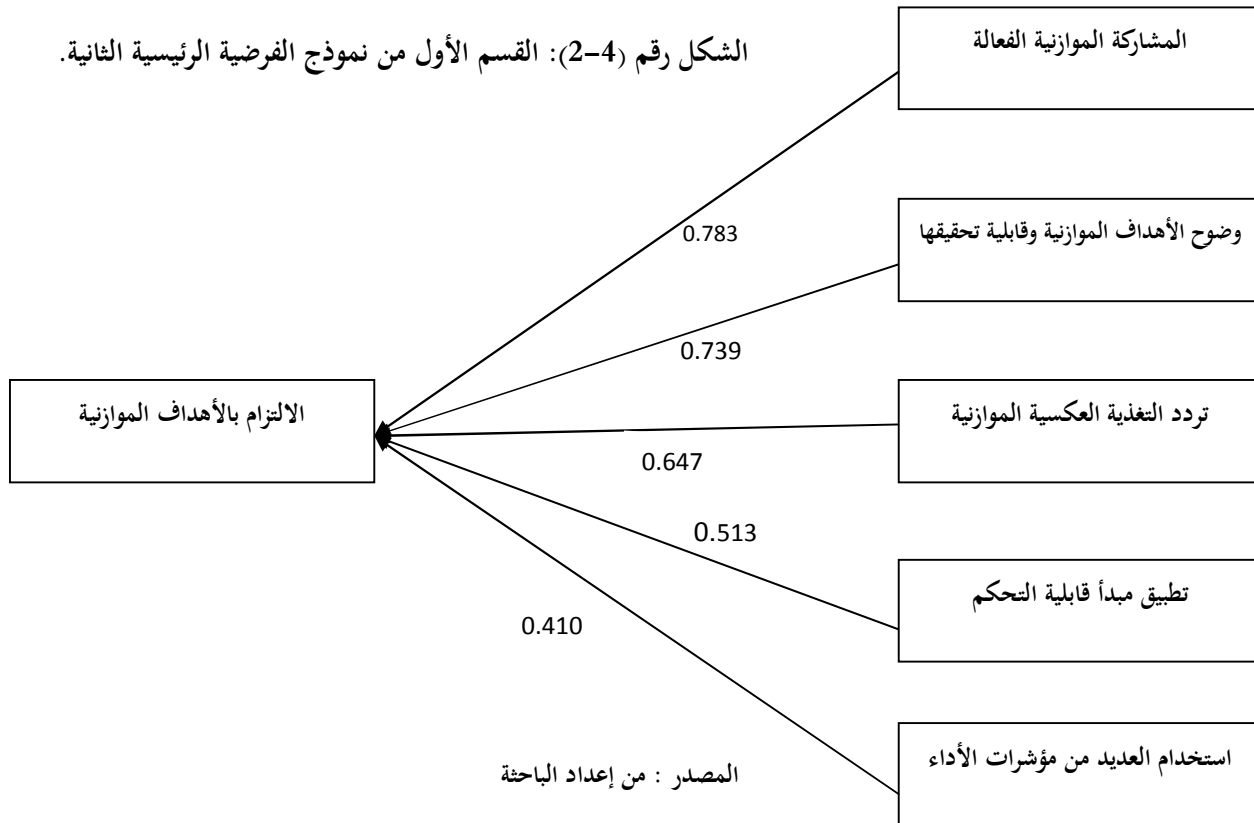
الجدول رقم (4-68): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم بأهداف موازنتهم التقديرية¹.

مدى الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية	مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء		
0.410**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء
0.000		المعنوية	مدى الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية
1	0.410**	قيمة معامل الارتباط	
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 دالة عند مستوى معنوية 0.01**

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول السابق، تتبين العلاقة الطردية وذات الدلالة المعنوية (r = 0.410 ; p ≤ 0.000) بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم بأهداف موازنتهم التقديرية، وذلك عند مستوى معنوية (1%) ، مما يؤدي إلى قبول الفرضية.

* من خلال مجموعة النتائج السابقة المتحصل عليها والمتعلقة بالتأثير الإيجابي لتطبيق محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية على سلوك الالتزام بالأهداف المتضمنة في تلك الموازنات، يمكن تأكيد الدراسات التجريبية العالمية السابقة ذات الصلة والتي تم التطرق إليها آنفا في الإطار النظري، وذلك أيضا بالنسبة لمسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كما يمكن تمثيل هذا الجزء من النتائج ضمن المخطط التوضيحي التالي:



¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

6- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية السادسة (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومدى رضاهم الوظيفي): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-69) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:
الجدول رقم (4-69): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومدى رضاهم الوظيفي.¹

الرضا الوظيفي	مدى المشاركة الفعالة في إعداد أهداف الموازنات التقديرية		
0.753**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى المشاركة الفعالة في إعداد أهداف الموازنات التقديرية
0.000		المعنوية	
1	0.753**	قيمة معامل الارتباط	الرضا الوظيفي
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 دالة عند مستوى معنوية 0.01**

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول أعلاه، تتبين العلاقة الطردية، القوية جدا وذات الدلالة المعنوية ($r = 0.753 ; p \leq 0.000$) بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومدى رضاهم الوظيفي، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يؤدي إلى قبول هذه الفرضية الجزئية.

7- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية السابعة (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى الرضا الوظيفي لمسيري مراكز المسؤولية): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-70) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:
الجدول رقم (4-70): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى الرضا الوظيفي لمسيري مراكز المسؤولية.²

مدى الرضا الوظيفي	مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها		
0.687**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها
0.000		المعنوية	
1	0.687**	قيمة معامل الارتباط	مدى الرضا الوظيفي
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 دالة عند مستوى معنوية 0.01**

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

² أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول السابق، تتبين العلاقة الطردية القوية وذات الدلالة المعنوية ($r = 0.687 ; p \leq 0.000$) بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى الرضا الوظيفي لأفراد عينة الدراسة، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يؤدي إلى قبول الفرضية الجزئية.

8- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثامنة: (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى إعلام مسيري مراكز المسؤولية بالانحرافات الموازنات ومدى رضاهم الوظيفي): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-71) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

الجدول رقم (4-71): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى تردد التغذية العكسية الموازنات ومدى الرضا الوظيفي لأفراد عينة الدراسة¹.

مدى الرضا الوظيفي	مدى تردد التغذية العكسية الموازنات		
0.617**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى تردد التغذية العكسية الموازنات
0.000		المعنوية	
1	0.617**	قيمة معامل الارتباط	مدى الرضا الوظيفي
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 **دالة عند مستوى معنوية 0.01

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول السابق، تتبين العلاقة الطردية القوية وذات الدلالة المعنوية ($r = 0.617 ; p \leq 0.000$) بين مدى تردد التغذية العكسية عن الانحرافات المحققة مقارنة بالموازنات المقدرة لمسيري مراكز المسؤولية ومدى رضاهم الوظيفي، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يؤدي إلى قبول الفرضية الجزئية.

9- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية التاسعة (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى رضاهم الوظيفي): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-72) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

الجدول رقم (4-72): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى رضاهم الوظيفي.¹

مدى الرضا الوظيفي	مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم		
0.539**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم
0.000		المعنوية	
1	0.539**	قيمة معامل الارتباط	مدى الرضا الوظيفي
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 دالة عند مستوى معنوية 0.01**

تُظهر مصفوفة الارتباط بيرسون والموضحة في الجدول أعلاه، العلاقة الطردية وذات الدلالة الإحصائية ($r = 0.539 ; p \leq 0.000$) بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى رضاهم الوظيفي، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يؤدي إلى قبول الفرضية الجزئية.

10- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية العاشرة (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى رضاهم الوظيفي): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-73) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

الجدول رقم (4-73): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى رضاهم الوظيفي.²

مدى الرضا الوظيفي	مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء		
0.357**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء
0.000		المعنوية	
1	0.357**	قيمة معامل الارتباط	مدى الرضا الوظيفي
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 دالة عند مستوى معنوية 0.01**

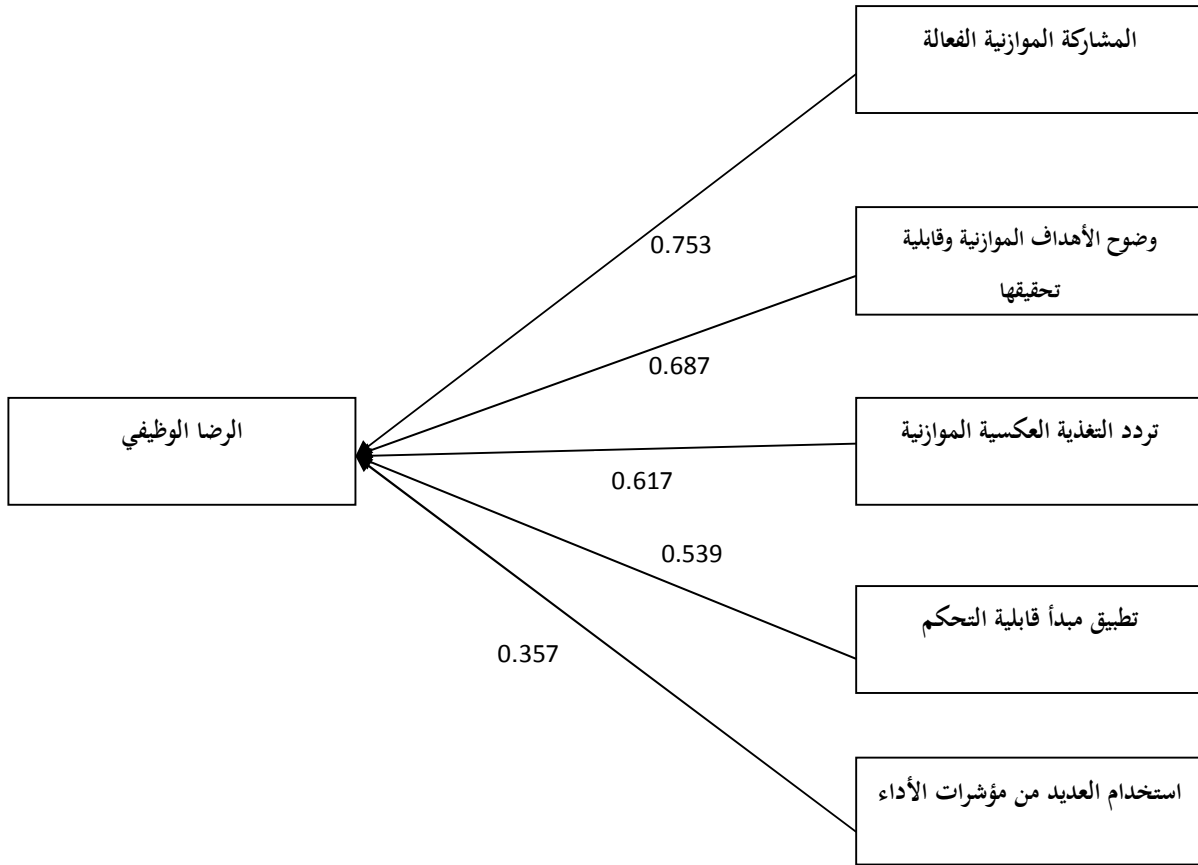
¹ أنظر للملحق رقم (06)، ص 275.

² أنظر للملحق رقم (06)، ص 275.

من خلال الجدول السابق تتبين العلاقة الإيجابية وذات الدلالة المعنوية ($r = 0.357 ; p \leq 0.000$) بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى رضاهم الوظيفي، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يؤدي إلى قبول هذه الفرضية الجزئية.

* تبين مجموعة النتائج المتحصل عليها والمتعلقة بالتأثير الإيجابي لتطبيق محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية على سلوك الرضا الوظيفي لأفراد عينة الدراسة، مدى أهمية اعتماد هذه المحددات وذلك أيضا ما يؤكد الدراسات التجريبية العملية السابقة التي تطرقت لهذا الجانب من التأثيرات السلوكية، وبالتالي التأكيد الفعلي لواقع حدوث هذه النتائج السلوكية على مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. كما يمكن توضيح هذا الجزء الثاني من النتائج المرتبطة بالفرضية الرئيسية الثانية ضمن المخطط التالي:

الشكل رقم (4-3): القسم الثاني من نموذج الفرضية الرئيسية الثانية.



المصدر : من إعداد الباحثة

11- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية الحادية عشر (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-74) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

الجدول رقم (4-74): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية¹.

مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية	مدى المشاركة الفعالة في إعداد أهداف الموازنات التقديرية		
0.769**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى المشاركة الفعالة في إعداد أهداف الموازنات التقديرية
0.000		المعنوية	
1	0.769**	قيمة معامل الارتباط	مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 دالة عند مستوى معنوية 0.01**

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول أعلاه، تبين العلاقة الطردية القوية جدا وذات الدلالة المعنوية ($r = 0.769 ; p \leq 0.000$) بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية، وذلك عند مستوى معنوية (1%) ، مما يؤدي إلى قبول الفرضية الجزئية.

12- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثانية عشر (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى الالتزام العاطفي لمسيري مراكز المسؤولية بالأهداف التنظيمية): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-75) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين، كما يلي:

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

الجدول رقم (4-75): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى الالتزام العاطفي لمسيري مراكز المسؤولية بالأهداف التنظيمية¹.

مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية	مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها		
0.699**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها
0.000		المعنوية	
1	0.699**	قيمة معامل الارتباط	مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS, 22 **دالة عند مستوى معنوية 0.01

تظهر مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول أعلاه وجود العلاقة الموجبة، القوية، وذات الدلالة الإحصائية (r = 0.699 ; p ≤ 0.000) بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى الالتزام العاطفي لمسيري مراكز المسؤولية بالأهداف التنظيمية عند مستوى معنوية (1%)، مما يتعين قبول الفرضية الجزئية.

13- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثالثة عشر (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى إعلام مسيري مراكز المسؤولية بالانحرافات الموازنة ومدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-76) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

الجدول رقم (4-76): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى تردد التغذية العكسية الموازنة ومدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية².

مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية	مدى تردد التغذية العكسية الموازنة		
0.644**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى تردد التغذية العكسية الموازنة
0.000		المعنوية	
1	0.644**	قيمة معامل الارتباط	مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS, 22 **دالة عند مستوى معنوية 0.01

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

² أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول السابق، تتبين العلاقة الطردية القوية وذات الدلالة المعنوية ($r = 0.644 ; p \leq 0.000$) بين مدى إعلام مسيري مراكز المسؤولية بالانحرافات الموازنية ومدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية، وذلك عند مستوى معنوية (1%) ، مما يؤدي إلى قبول الفرضية الجزئية.

14- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية الرابعة عشر (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4- 77) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

الجدول رقم (4-77): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية¹.

مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية	مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم		
0.480**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم
0.000		المعنوية	
1	0.480**	قيمة معامل الارتباط	مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22
**دالة عند مستوى معنوية 0.01

تظهر مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول السابق العلاقة الطردية وذات الدلالة المعنوية ($r = 0.480 ; p \leq 0.000$) بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، وبذلك يتم قبول الفرضية الجزئية.

15- تحليل نتائج اختبار الفرضية الخامسة عشر (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4- 78) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

الجدول رقم (4- 78): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية.¹

مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية	مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء		
0.387**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء
0.000		المعنوية	
1	0.387**	قيمة معامل الارتباط	مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية
	0.000	المعنوية	

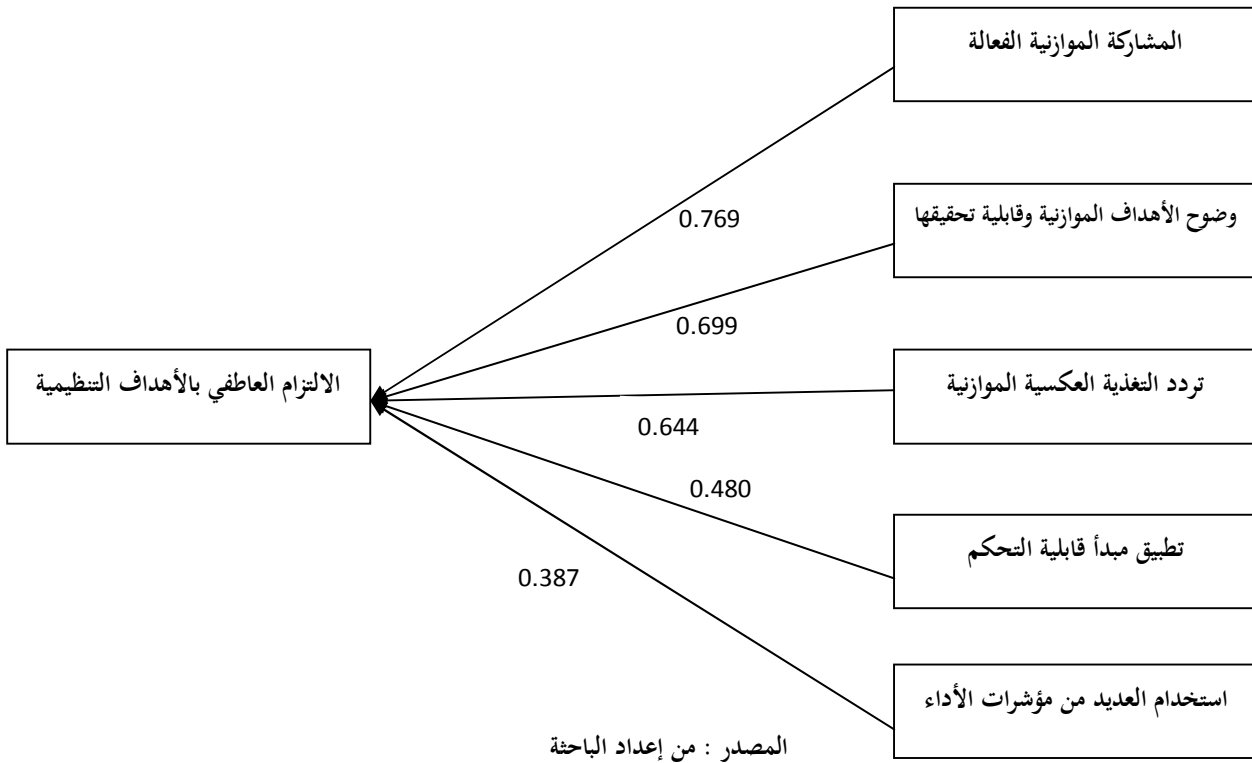
المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 **دالة عند مستوى معنوية 0.01

تبين من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون والموضحة في الجدول السابق، العلاقة الطردية وذات الدلالة الإحصائية ($r = 0.387 ; p \leq 0.000$) بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يؤدي إلى قبول الفرضية.

* تبرز مجموعة النتائج المتحصل عليها والمرتبطة بالتأثير الإيجابي لتطبيق محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية على سلوك الالتزام العاطفي لأفراد عينة الدراسة بالأهداف التنظيمية، مدى أهمية توفر هذه المحددات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك أيضا ما يؤكد الدراسات التجريبية العالمية السابقة. ومنه يمكن تأكيد واقع حدوث هذه التأثيرات على مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كما يمكن تلخيص هذا القسم من النتائج المرتبطة بالفرضية الرئيسية الثانية وفق النموذج التالي:

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

الشكل رقم (4-4): القسم الثالث من نموذج الفرضية الرئيسية الثانية.



16- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية السادسة عشر (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى المشاركة الفعالة للمديرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومدى ثقتهم برؤسائهم): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-79) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

الجدول رقم (4-79): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى المشاركة الفعالة للمديرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومدى ثقتهم برؤسائهم¹.

مدى الثقة بالرئيس	مدى المشاركة الفعالة في إعداد أهداف الموازنات التقديرية		
0.726**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى المشاركة الفعالة في إعداد أهداف الموازنات التقديرية
0.000		المعنوية	
1	0.726**	قيمة معامل الارتباط	مدى الثقة بالرئيس
	0.000	المعنوية	

**دالة عند مستوى معنوية 0.01

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول السابق، تتبين العلاقة الطردية القوية وذات الدلالة المعنوية ($r = 0.726 ; p \leq 0.000$) ، بين مدى المشاركة الفعالة للمسيرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية ومدى ثقتهم برؤسائهم، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يؤدي إلى قبول الفرضية الجزئية.

17- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية السابعة عشر (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية الخاصة بمسيري مراكز المسؤولية وقابلية تحقيقها ومدى ثقتهم برؤسائهم): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-80) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

الجدول رقم (4-80): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها ومدى ثقة مسيري مراكز المسؤولية برؤسائهم¹.

مدى الثقة بالرئيس	مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها		
0.722**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها
0.000		المعنوية	
1	0.722**	قيمة معامل الارتباط	مدى الثقة بالرئيس
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 دالة عند مستوى معنوية 0.01**

تظهر مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول السابق وجود العلاقة الموجبة، القوية، وذات الدلالة الإحصائية ($r = 0.722 ; p \leq 0.000$) بين مدى وضوح أهداف الموازنات التقديرية الخاصة بمسيري مراكز المسؤولية وقابلية تحقيقها ومستوى ثقتهم برؤسائهم، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يتعين قبول الفرضية الجزئية.

18- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية الثامنة عشر (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى إعلام مسيري مراكز المسؤولية بالانحرافات الموازنة ومدى ثقتهم برؤسائهم): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-81) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

الجدول رقم (4-81): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى تردد التغذية العكسية الموازنة ومدى ثقة أفراد عينة الدراسة برؤسائهم¹.

مدى الثقة بالرئيس	مدى تردد التغذية العكسية الموازنة		
0.648**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى تردد التغذية العكسية الموازنة
0.000		المعنوية	
1	0.648**	قيمة معامل الارتباط	مدى الثقة بالرئيس
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 **دالة عند مستوى معنوية 0.01

من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول أعلاه، تبين العلاقة الطردية وذات الدلالة المعنوية ($r = 0.648 ; p \leq 0.000$) ، بين مدى تردد التغذية العكسية عن الانحرافات الموازنة ومدى ثقة مسيري مراكز المسؤولية برؤسائهم، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يؤدي إلى قبول الفرضية الجزئية.

19- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية التاسعة عشر (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى ثقتهم برؤسائهم): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-82) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين:

الجدول رقم (4-82): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى ثقتهم برؤسائهم².

مدى الثقة بالرئيس	مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم		
0.472**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم
0.000		المعنوية	
1	0.472**	قيمة معامل الارتباط	مدى الثقة بالرئيس
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22 **دالة عند مستوى معنوية 0.01

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

² أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

تتبع من خلال مصفوفة الارتباط بيرسون الموضحة في الجدول السابق، العلاقة الإيجابية وذات الدلالة الإحصائية ($r = 0.472 ; p \leq 0.000$) بين مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى ثقتهم برؤسائهم، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، وبالتالي يتم قبول هذه الفرضية الجزئية.

20- تحليل نتائج اختبار الفرضية الجزئية العشرون (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى ثقتهم برؤسائهم): تم اختبار هذه الفرضية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، حيث يوضح الجدول رقم (4-83) مصفوفة الارتباط بين المتغيرين: الجدول رقم (4-83): نتائج تحليل الارتباط "بيرسون" بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى ثقتهم برؤسائهم¹.

مدى الثقة بالرئيس	مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء		
0.379**	1	قيمة معامل الارتباط	مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء
0.000		المعنوية	
1	0.379**	قيمة معامل الارتباط	مدى الثقة بالرئيس
	0.000	المعنوية	

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

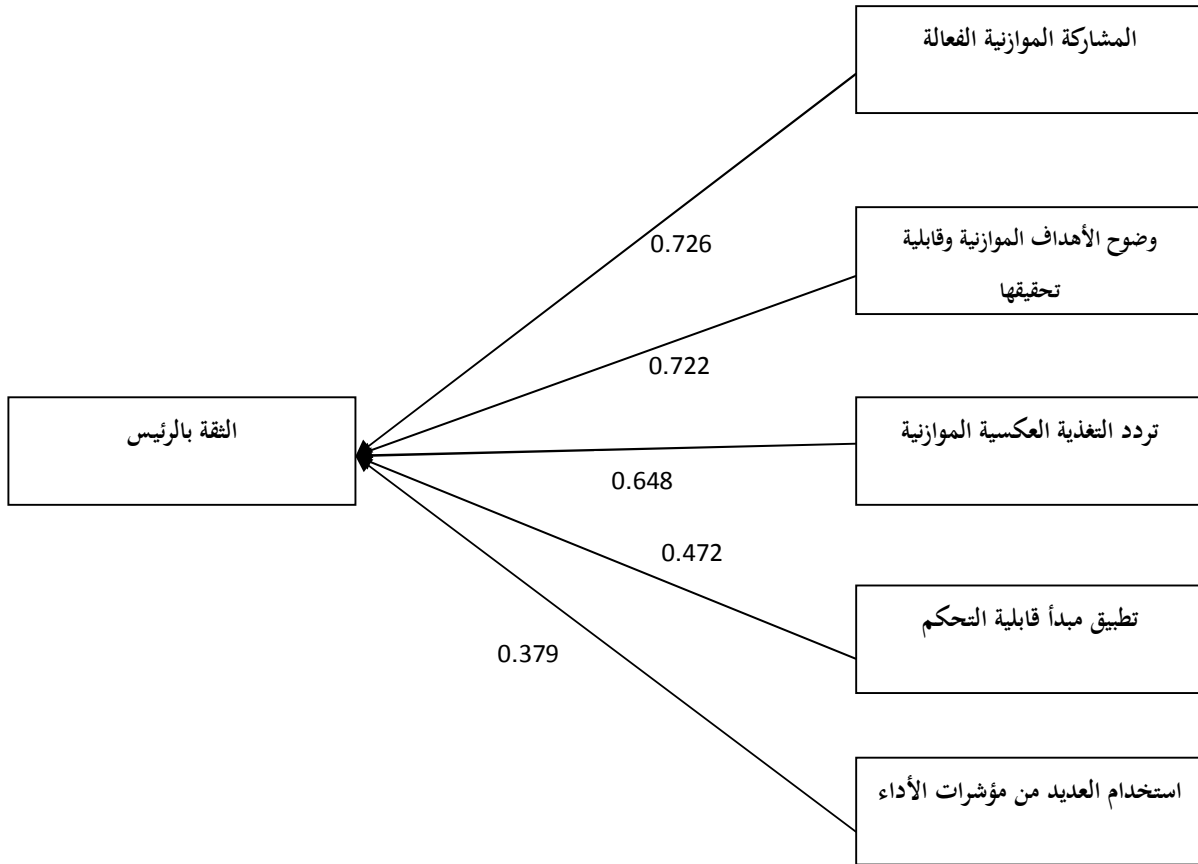
تظهر مصفوفة الارتباط بيرسون والموضحة في الجدول السابق، وجود العلاقة الطردية وذات الدلالة المعنوية ($r = 0.379 ; p \leq 0.000$) بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى ثقة هؤلاء المسيرين في رؤسائهم، وذلك عند مستوى معنوية (1%)، مما يؤدي إلى قبول هذه الفرضية الجزئية.

* تؤكد مجموعة النتائج المتحصل عليها والمتعلقة بالتأثير الإيجابي لتطبيق محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية على سلوك ثقة المرؤوسين برؤسائهم، مدى أهمية بذل العناية اللازمة من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لهذا الموضوع، وذلك من خلال توفير المناخ التنظيمي الذي تسود فيه هذه المشاعر الإيجابية، والميزات التي قد تنجر عنها سواء للفرد التنظيمي أو للمؤسسة، وخاصة بعد نتائج التحليل الوصفي للإجابات المتحصل عليها سابقا، والتي أظهرت الافتقار الجزئي لأجواء الثقة بين الرؤساء والمسيرين في المؤسسات الجزائرية.

¹ أنظر الملحق رقم (06)، ص 275.

من جهة أخرى تثبت هذه النتائج صحة ما توصلت إليه الدراسات التجريبية السابقة، والمذكورة في الجانب النظري من الأطروحة ولكن في بيئة جزائرية محضنة، ومنه يمكن تمثيل نموذج لهذا الجزء من النتائج المتحصل عليه والمندرجة ضمن الفرضية الرئيسية الثانية ضمن المخطط التالي:

الشكل رقم (4-5): القسم الرابع من نموذج الفرضية الرئيسية الثانية.



المصدر : من إعداد الباحثة

* استنادا إلى نتائج الفرضيات الجزئية السابقة، يتم تأكيد صحة الفرضية الرئيسية الثانية، وبالتالي التواجد الفعلي للتأثيرات ذات الدلالة الإحصائية بين مدى تطبيق محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية ومدى توجه مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لاعتماد السلوكيات الوظيفية.

المطلب الثالث: استخدام تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مدى العلاقات السببية بين متغيرات الدراسة.

يعد الانحدار المتعدد (Multiple regression analysis) من الأساليب الإحصائية التي تضمن دقة الاستدلال من أجل تحسين نتائج الدراسة، وذلك عن طريق الاستخدام الأمثل للبيانات في إيجاد علاقات التأثير بين مجموعة محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية وكذا سلوكيات أفراد عينة الدراسة سواء الوظيفية منها أو غير الوظيفية.

في الواقع، من الأهداف الأولى لهذا البحث هو رصد مدى تأثير مختلف محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية (المشاركة الموازنة الفعالة، وضوح الأهداف الموازنة وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازنة، تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) على السلوكيات الوظيفية وغير الوظيفية للمسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهو ما تم فعلا اختباره في المطلب الأول و الثاني من هذا المبحث الثالث، لكننا ارتأينا أيضا استخدام تحليل الانحدار المتعدد لترتيب المعاملات أو المحددات ودرجة تأثيرها، وليس بغرض إعداد نموذج واختباره.

وفيما يلي عرض وتحليل للنتائج المتحصل عليها من خلال استخدام هذا الأسلوب الإحصائي:

1- تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مدى التأثير المعنوي بين تطبيق مجموعة محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية ومدى توجه مسيري مراكز المسؤولية لخلق هامش المناورة الموازني: حيث يوضح الجدول رقم (4-84) النتائج الملخصة للنموذج المقترح، كما يلي:

الجدول رقم (4-84): ملخص النموذج الأول (Model Summary)¹

النموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	معامل التحديد المصحح Adjusted R ²	الخطأ المعياري للتقدير Std Error of the estimate
1	0.713	0.508	0.487	0.716

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

من خلال الجدول السابق نلاحظ بأن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت 0.713، والتي تظهر مدى الارتباط القوي بين المتغيرات المستقلة لهذا النموذج، بينما بلغ معامل التحديد (R²) القيمة 0.508، ومعامل التحديد المصحح القيمة 0.487، مما يعني بأن المتغيرات المستقلة التفسيرية (المشاركة الموازنة الفعالة، وضوح الأهداف الموازنة وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازنة، تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) استطاعت أن تفسر (48.7%) من التأثيرات الحاصلة في المتغير التابع لهذا النموذج (مدى اعتماد هامش المناورة الموازني)، بينما تُعزى التأثيرات الباقية إلى عوامل أو متغيرات أخرى، و من منظور سلوكي، تعد نسبة التأثير المتحصل

¹ أنظر الملحق رقم (07)، ص 277.

عليها هذه عالية جدا، مما يؤكد أهمية هذه المتغيرات المستقلة وتأثيرها القوي على توجه مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو خلق هامش المناورة الموازي.

كما تم الاستعانة بتحليل التباين (ANOVA) لقياس تأثير هذه المتغيرات المستقلة (المشاركة الموازية الفعالة، وضوح الأهداف الموازية وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازية، تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) على المتغير التابع (مدى اعتماد هامش المناورة الموازي)، وذلك لحساب معنوية النموذج المقترح كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-85): نتائج اختبار (ANOVA) للنموذج المقترح الأول¹.

مصدر التباين	مجموع المربعات Sum of squares	درجات الحرية Df	متوسط المربعات Mean Square	قيمة اختبار F	مستوى الدلالة Sig
مجموع مربعات الانحدار	60.477	5	12.095	23.561	0.000
مجموع مربعات البواقي	58.523	114	0.513		
المجموع	119.000	119			

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

من خلال القيم المستخرجة لتحليل التباين المبينة في الجدول رقم (4-85) يمكن التعرف على القوة التفسيرية للنموذج المفترض ككل وذلك عن طريق إحصائية (F)، حيث بلغت قيمة هذا الاختبار 23.561، وذلك عند مستوى معنوية عالية ($P \leq 0.000$) أقل من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة (1%)، مما يؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار المتعدد الأول من الناحية الإحصائية.

أما من خلال الجدول الثالث والمتحصل عليه من خلال استخدام أسلوب الانحدار الخطي المتعدد عن طريق برنامج SPSS، فيمكن استخراج قيمة الثابت ومعاملات الانحدار وكذا الدلالة الإحصائية للمتغيرات المستقلة مجتمعة للنموذج المقترح، والتي تتمثل في المشاركة الموازية الفعالة (X_1)، وضوح الأهداف الموازية وقابلية تحقيقها (X_2)، تردد التغذية العكسية الموازية (X_3)، تطبيق مبدأ قابلية التحكم (X_4)، بالإضافة إلى استخدام العديد من مؤشرات الأداء (X_5) وذلك على المتغير التابع لهذا النموذج (مدى اعتماد هامش المناورة الموازي)، ويمكن تلخيص النتائج المتحصل عليها وذلك ضمن الجدول التالي:

¹ أنظر الملحق رقم (07)، ص 277.

الجدول رقم (4-86): معاملات الانحدار للنموذج المقترح الأول¹.

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة					
	B	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅
الحد الثابت غير المعياري	1.216-	0.530-	0.030-	0.166-	0.138-	0.034-
قيمة المعامل		0.530-	0.030-	0.166-	0.138-	0.034-
قيمة Beta		0.530-	0.030-	0.166-	0.138-	0.034-
قيمة اختبار T	0.000	4.414-	0.252-	1.591-	1.531-	0.440-
المعنوية	1	0.000	0.802	0.114	0.129	0.661

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

من الجدول السابق وحسب اختبار T نستنتج أن فقط متغير المشاركة الموازية الفعالة (X₁) من بين المتغيرات المستقلة الخمسة كان له التأثير المعنوي، والسلي من الناحية الإحصائية (P ≤ 0.000) على مدى اعتماد أفراد عينة هامش المناورة الموازي، وذلك عند مستوى معنوية 1%، كما بلغت قيمة Beta بالنسبة لهذا المتغير القيمة -0.53 مما يدل على أن التغير الحاصل في عدم توجه أفراد عينة الدراسة لاعتماد هامش المناورة الموازي تعود نسبة 53% منه لمشاركتهم الفعالة في إعداد أهداف موازاتهم التقديرية، أما بالنسبة لتأثير متغير مدى تردد التغذية العكسية الموازية التي يتلقاها الأفراد فلقد بلغت القيمة -0.166، وبالتالي تعزى نسبة 16.6% من عدم اعتماد أفراد عينة الدراسة لهامش المناورة الموازي لدورية إعلامهم بأخرفاتهم المسجلة عن موازاتهم المقدرة، وجاءت قيمة متغير تطبيق مبدأ قابلية التحكم في المرتبة الثالثة وبلغت القيمة -0.138، مما يدل على أن 13.8% من عدم توجه أفراد عينة الدراسة لخلق هامش المناورة الموازي يعود لتطبيق المبدأ عند تقييم أدائهم، بينما لم تتجاوز النسبة 3.4% بالنسبة لاستخدام العديد من مؤشرات الأداء، وكذا النسبة 3% بالنسبة لمتغير وضوح الأهداف الموازية وقابلية تحقيقها.

وما يمكن استخلاصه من خلال النتائج السابقة التأثير العكسي القوي، والمهم لتحديد المشاركة الموازية الفعالة لمسيرى مراكز المسؤولية على مدى توجههم لخلق هامش المناورة الموازي، مما يجعل تطبيق المحدد من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضرورة حتمية لتفادي توجه مسيريهما نحو اعتماد هذا السلوك غير الوظيفي، والذي يضر بالمصالح العامة لهذه المؤسسات على المدى القصير والطويل على حدٍ سواء.

¹ أنظر الملحق رقم (07)، ص 277.

2- تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مدى التأثير المعنوي بين تطبيق مجموعة محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية ومدى توجه مسيري مراكز المسؤولية للتأثير على المعطيات الموازنة: ويوضح الجدول رقم (4-87) النتائج الملخصة للنموذج المقترح، كما يلي:

الجدول رقم (4-87): ملخص النموذج الثاني (Model Summary)¹.

النموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	معامل التحديد المصحح Adjusted R ²	الخطأ المعياري للتقدير Std Error of the estimate
1	0.727	0.529	0.508	0.701

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

يتبين من خلال الجدول أعلاه مدى الارتباط القوي بين المتغيرات المستقلة لهذا النموذج، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (R) بلغت 0,727، فيما بلغ معامل التحديد (R²) القيمة 0,529، ومعامل التحديد المصحح القيمة 0,508، مما يعني بأن المتغيرات المستقلة التفسيرية لهذا النموذج المقترح الثاني (المشاركة الموازنة الفعالة، وضوح الأهداف الموازنة وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازنة، تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) استطاعت أن تفسر أكثر من نصف (50.8%) الاختلافات الحاصلة في المتغير التابع (مدى التأثير على المعطيات الموازنة)، فيما تعود التأثيرات المتبقية إلى عوامل أو متغيرات أخرى، وذلك ما يؤكد ضرورة تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لهذه المتغيرات المستقلة أو المحددات مجتمعة، وتأثيرها القوي على مدى اعتماد مسيري مراكز مسؤولياتها لهذا السلوك غير الوظيفي.

لقياس تأثير المتغيرات المستقلة للنموذج الثاني المقترح (المشاركة الموازنة الفعالة، وضوح الأهداف الموازنة وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازنة، تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) على المتغير التابع (مدى الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية)، تم الاستعانة بتحليل التباين (ANOVA) وذلك لحساب معنوية النموذج كما يوضحه الجدول الموالي:

¹ أنظر الملحق رقم (07)، ص 278.

الجدول رقم (4-88): نتائج اختبار (ANOVA) للنموذج الثاني¹.

مصدر التباين	مجموع المربعات Sum of squares	درجات الحرية Df	متوسط المربعات Mean Square	قيمة اختبار F	مستوى الدلالة Sig
مجموع مربعات الانحدار	62.965	5	12.593	25.620	0.000
مجموع مربعات البواقي	56.035	114	0.492		
المجموع	119.000	119			

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

عن طريق قيمة إحصائية (F) المستخرجة من الجدول السابق والموضح لتحليل التباين (ANOVA)، يمكن التعرف على القوة التفسيرية للنموذج المفترض الثاني ككل، حيث بلغت قيمة الإحصائية 25.62، وذلك بمستوى دلالة أو معنوية عالية للاختبار ($P \leq 0.000$) أقل من مستوى المعنوية المعتمد في هذه الدراسة (1%)، مما يؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد الثاني من الناحية الإحصائية.

أما من خلال جدول المعاملات، فيمكن استخراج قيمة الثابت ومعاملات الانحدار وكذا الدلالة الإحصائية للمتغيرات المستقلة والمتمثلة في المشاركة الموازية الفعالة (X_1)، وضوح الأهداف الموازية وقابلية تحقيقها (X_2)، تردد التغذية العكسية الموازية (X_3)، تطبيق مبدأ قابلية التحكم (X_4)، بالإضافة إلى استخدام العديد من مؤشرات الأداء (X_5)، على المتغير التابع (مدى التأثير على المعطيات الموازية) للنموذج المقترح الثاني، ويمكن تلخيص هذا الجدول بالشكل الآتي:

الجدول رقم (4-89): معاملات الانحدار للنموذج المقترح الثاني².

المتغير التابع Y	المتغيرات المستقلة					
	B الحد الثابت غير المعياري	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅
قيمة المعامل	7.132-	0.530-	0.020-	0.092-	0.097-	0.088-
قيمة Beta		0.530-	0.020-	0.092-	0.097-	0.088-
قيم اختبار T	0.000	4.519-	0.171-	0.899-	1.097-	1.149-
المعنوية	1	0.000	0.864	0.371	0.275	0.253

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

¹ أنظر الملحق رقم (07)، ص 278.

² أنظر الملحق رقم (07)، ص 278.

من خلال الجدول السابق، وحسب اختبار T يتبين أن متغير المشاركة الموازنية الفعالة (X_1) كان له التأثير السلبي وذو الدلالة الإحصائية ($P \leq 0.000$) العالية على مدى تأثير أفراد عينة الدراسة على معطيائهم الموازنية، وذلك عند مستوى معنوية 1%، وقيمة Beta للمتغير بلغت -0.53، ويفسر ذلك بكون أن التغير الحاصل في عدم قيام أفراد عينة الدراسة بالتأثير على المعطيات المتعلقة بموازناتهم التقديرية، تعود نسبة 53% منه لمشاركتهم الفعالة في إعداد أهداف موازناتهم التقديرية، فيما بلغت قيمة ثاني مؤثر لمتغير تطبيق مبدأ قابلية التحكم -0.097، وبالتالي تعزى نسبة 9.7% من عدم تبني أفراد عينة الدراسة للتأثير على المعطيات الموازنية لتطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداؤهم، وجاءت قيمة متغير تردد التغذية العكسية في المرتبة الثالثة وبلغت القيمة -0.092، مما يدل على أن ما نسبته 9.2% من عدم تبني أفراد عينة الدراسة لهذا السلوك غير الوظيفي تعود لدورية إعلامهم بانحرافاتهم الموازنية المسجلة، بينما لم تتجاوز النسبة 8.8% بالنسبة لمدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء، وكذا النسبة 2% بالنسبة لمتغير مدى وضوح الأهداف الموازنية وقابلية تحقيقها. وبالتالي تؤكد النتائج السابقة المتحصل عليها التأثير القوي المعنوي والعكسي لمحدد المشاركة الموازنية الفعالة لمسيرى مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على مدى توجههم لاعتماد سلوك التأثير على المعطيات الموازنية.

3- تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مدى التأثير المعنوي بين تطبيق مجموعة محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية ومدى التزام مسيرى مراكز المسؤولية بأهداف موازناتهم التقديرية: حيث يوضح الجدول رقم (4-90) النتائج الملخصة للنموذج المقترح، كما يلي:

الجدول رقم (4-90): ملخص النموذج الثالث (Model Summary)¹.

النموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	معامل التحديد المصحح Adjusted R ²	الخطأ المعياري للتقدير Std Error of the estimate
1	0.811	0.658	0.643	0.597

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

من خلال الجدول السابق نلاحظ بأن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت 0.811، والتي تظهر مدى الارتباط القوي جدا بين المتغيرات المستقلة لهذا النموذج، بينما بلغ معامل التحديد (R^2) القيمة 0.658، ومعامل التحديد المصحح القيمة 0.643، مما يعني بأن المتغيرات المستقلة التفسيرية (المشاركة الموازنية الفعالة، وضوح الأهداف الموازنية وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازنية، تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) استطاعت أن تفسر 64.3% من التأثيرات الحاصلة في المتغير التابع (مدى الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية) فيما تعزى التأثيرات الباقية إلى عوامل أو متغيرات أخرى، مما يؤكد ضرورة هذه المتغيرات المستقلة أو المحددات

¹ أنظر الملحق رقم (07)، ص 279.

وتأثيرها القوي جدا للرفع من سلوك التزام مسيري مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهداف موازنتهم التقديرية.

كما تم الاستعانة بتحليل التباين (ANOVA) لقياس تأثير تلك المتغيرات المستقلة (المشاركة الموازنة الفعالة، وضوح الأهداف الموازنة وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازنة، تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) على المتغير التابع (مدى الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية)، وحساب معنوية النموذج كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-91): نتائج اختبار للنموذج الثالث (ANOVA)¹

مصدر التباين	مجموع المربعات Sum of squares	درجات الحرية Df	متوسط المربعات Mean Square	قيمة اختبار F	مستوى الدلالة Sig
مجموع مربعات الانحدار	78.281	4	15.656	43.833	0.000
مجموع مربعات البواقي	40.719	114	0.357		
المجموع	119.000	119			

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

توضح القيم المستخرجة لتحليل التباين المبينة في الجدول السابق، بأن قيمة اختبار F بلغت 43.83، وذلك بمعنوية عالية لاختبار ($P \leq 0.000$)، عند مستوى معنوية 1%، مما يؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الإحصائية، وبأن النموذج مناسب لتمثيل العلاقة الخطية المفترضة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة مجتمعة.

كما يلخص الجدول التالي معاملات الانحدار للنموذج المفترض الثالث، وكذا الدلالة الإحصائية للمتغيرات المستقلة والمتمثلة في المشاركة الموازنة الفعالة (X_1)، وضوح الأهداف الموازنة وقابلية تحقيقها (X_2)، تردد التغذية العكسية الموازنة (X_3)، تطبيق مبدأ قابلية التحكم (X_4)، بالإضافة إلى استخدام العديد من مؤشرات الأداء (X_5) على المتغير التابع (مدى الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية)، وذلك كما يلي:

¹ أنظر الملحق رقم (07)، ص 279.

الجدول رقم (4-92): معاملات الانحدار للنموذج المقترح الثالث.¹

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة					
	B	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅
الحد الثابت غير المعياري	1.263	0.498	0.256	0.149	0.054	0.019
قيمة المعامل		0.498	0.256	0.149	0.054	0.019
قيمة Beta		4.979	2.637	1.713	0.723	0.286
قيم اختبار T	0.000		0.010	0.089	0.471	0.775
المعنوية	1					

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

يتبين من خلال الجدول أعلاه أن قيمة اختبار T الإحصائي بالنسبة لتأثير متغير المشاركة الموازية الفعالة (X₁) المستقل على المتغير التابع لهذا النموذج الثالث قد بلغت القيمة 4.979، وبدلالة إحصائية عالية ($P \leq 0.000$) عند مستوى معنوية 1 %، هذا بالإضافة إلى أن قيمة الاختبار بالنسبة لمتغير وضوح الأهداف الموازية وقابلية تحقيقها بلغت 2.637، وبدلالة معنوية مساوية لمستوى المعنوية المعتمد في الدراسة (1%)، فيما كانت باقي القيم الأخرى غير دالة إحصائياً، كما بلغت قيمة Beta لمتغير المشاركة الموازية الفعالة القيمة الأعلى من بين القيم الأخرى (تقريباً 0.5) ويفسر ذلك بكون أن ما يقارب النصف من التغيرات الحاصلة في مدى التزام أفراد عينة الدراسة بأهداف موازناهم التقديرية تعزى لمدى مشاركتهم الفعالة في إعداد هذه الموازونات، فيما تعود 25.6 % من النسبة الإجمالية في التغيرات الحاصلة لمدى وضوح أهدافهم الموازية وقابلية تحقيقها، وتعزى ما يقارب النسبة 15 % لمدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمبدأ قابلية التحكم، بينما بلغت تأثيرات كل من متغير تردد التغذية العكسية الموازية واستخدام العديد من مؤشرات الأداء النسب الأقل وذلك ب 5.4 % و 1.9 % على التوالي.

استناداً إلى المعطيات الإحصائية السابقة المتحصل عليها، يمكن التأكيد على أن تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمحدد المشاركة الفعالة لمسيرى مراكز مسؤولياتها في إعداد أهداف موازناهم التقديرية، بالإضافة إلى وضوح هذه الأهداف وقابلية تحقيقها سيقدم لها مزايا جمّة، وذلك لكونه سيمكنها من تحقيق أهدافها المقدرّة وبكل فعالية وكفاءة.

¹ أنظر الملحق رقم (07)، ص 279.

4- تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مدى التأثير المعنوي بين تطبيق مجموعة محددات نظام الموازنات التقديرية و مدى الرضا الوظيفي لمسيري مراكز المسؤولية: حيث يوضح الجدول رقم (4-93) ملخص النتائج المرتبطة بالنموذج، وذلك كما يلي:

الجدول رقم (4-93): ملخص النموذج الرابع (Model Summary)¹

النموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	معامل التحديد المصحح Adjusted R ²	الخطأ المعياري للتقدير Std Error of the estimate
1	0.772	0.597	0.579	0.648

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

من خلال الجدول السابق نلاحظ بأن قيمة معامل الارتباط بين المتغيرات المستقلة (R) قد بلغت (0.772)، وهو معامل يظهر مدى الارتباط القوي جدا بين المتغيرات المستقلة لهذا النموذج، بينما بلغ معامل التحديد (R²) القيمة (0.597)، ومعامل التحديد المصحح (Adjusted R²) القيمة (0.579)، مما يعني بأن المتغيرات المستقلة مجتمعة (المشاركة الموازنة الفعالة، وضوح الأهداف الموازنة وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازنة، تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) استطاعت أن تفسر تقريبا (58%) من التأثيرات الحاصلة في المتغير السلوكي مدى الرضا الوظيفي لأفراد عينة الدراسة، ومن منظور سلوكي تعتبر هذه النسبة عالية جدا، أما التأثيرات الباقية فتعزى إلى عوامل أو متغيرات أخرى، وذلك ما يعزز ضرورة هذه المحددات وتأثيرها القوي جدا على سلوك الرضا الوظيفي لدى أفراد عينة الدراسة.

ولحساب معنوية النموذج، تم الاعتماد على تحليل التباين (ANOVA) لقياس تأثير المتغيرات (المشاركة الموازنة الفعالة، وضوح الأهداف الموازنة وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازنة، تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) على المتغير التابع (الرضا الوظيفي)، كما يلي:

الجدول رقم (4-94): نتائج اختبار (ANOVA) للنموذج الرابع²

مصدر التباين	مجموع المربعات Sum of squares	درجات الحرية Df	متوسط المربعات Mean Square	قيمة اختبار F	مستوى الدلالة Sig
مجموع مربعات الانحدار	71.010	5	14.202	33.737	0.000
مجموع مربعات البواقي	47.990	114	0.421		
المجموع	119.000	119			

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

¹ أنظر الملحق رقم (07)، ص 280.

² أنظر الملحق رقم (07)، ص 280.

يتضح من خلال تحليل (ANOVA) في الجدول السابق، أن قيمة F بلغت 33.73 وذات معنوية عالية ($P \leq 0.000$) عند مستوى معنوية 1%، وبالتالي القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الإحصائية، مما يؤكد التأثير القوي لاعتماد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على التطبيق الفعلي لمحددات نظام الموازنات التقديرية على مدى الرضا الوظيفي لأفراد عينة الدراسة.

ومن خلال جدول المعاملات التالي يتم استخراج قيمة الثابت ومعاملات الانحدار، وكذا الدلالة الإحصائية للمتغيرات المستقلة للنموذج المفترض، والمتمثلة في المشاركة الموازنية الفعالة (X_1)، وضوح الأهداف الموازنية وقابلية تحقيقها (X_2) تردد التغذية العكسية الموازنية (X_3)، تطبيق مبدأ قابلية التحكم (X_4)، بالإضافة إلى استخدام العديد من مؤشرات الأداء (X_5)، على المتغير التابع (مدى الرضا الوظيفي)، وذلك كما يلي:

الجدول رقم (4-95): معاملات الانحدار للنموذج المقترح الرابع¹.

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة					
Y	B الحد الثابت غير المعياري	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅
قيمة المعامل	5.835	0.506	0.168	0.144	0.043	0.033
قيمة Beta		0.506	0.168	0.144	0.043	0.033
قيم اختبار T	0.000	4.658	1.573	1.524	0.533	0.466
المعنوية	1	0.000	0.118	0.130	0.595	0.642

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

تبين قيم اختبار T الموضحة في الجدول أعلاه بأن متغير المشاركة الموازنية الفعالة (X_1) فقط الذي كان له التأثير الدال من الناحية الإحصائية ($P \leq 0.000$) وذلك عند مستوى معنوية 1% على المتغير التابع لهذا النموذج والممثل في الرضا الوظيفي، وذلك بقيمة Beta للمتغير بلغت 0.5، ويفسر ذلك بكون أن نصف التغيرات الحاصلة في مدى الرضا الوظيفي لأفراد عينة الدراسة تعود لمدى مشاركتهم الموازنية الفعالة، بينما عادت ما يقارب النسبة 17% من التأثيرات الإجمالية في متغير الرضا الوظيفي لمدى وضوح الأهداف الموازنية وقابلية تحقيقها، و 14.4% منها لمدى تردد التغذية العكسية المتلقية، وبلغت نسبة التغيرات الناتجة عن مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم 4.3%، فيما كانت النسبة الضئيلة لحجم التغيرات الحاصلة ناتجة عن مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء (3.3%).

تؤكد النتائج السابقة والمتعلقة بمدى تأثير محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية مجتمعة على سلوك الرضا الوظيفي لأفراد عينة الدراسة أهمية المشاركة الفعالة لهؤلاء الأفراد في إعداد أهدافهم الموازنية للرفع من رضاهم الوظيفي.

¹ أنظر الملحق رقم (07)، ص 280.

5- تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مدى التأثير المعنوي بين تطبيق محددات نظام الموازنات التقديرية وبين مدى الالتزام العاطفي عند مسيري مراكز المسؤولية: حيث يوضح الجدول رقم (4-96) ملخص النتائج المتحصل عليها، كما يلي:

الجدول رقم (4-96): ملخص النموذج الخامس (Model Summary)¹

النموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	معامل التحديد المصحح Adjusted R ²	الخطأ المعياري للتقدير Std Error of the estimate
1	0.793	0.629	0.613	0.622

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

من الجدول السابق نلاحظ بأن قيمة معامل الارتباط (R) قاربت 0.8، والتي تظهر مدى الارتباط القوي جدا بين المتغيرات المستقلة لهذا النموذج، بينما بلغ معامل التحديد (R²) القيمة (0.629)، ومعامل التحديد المصحح القيمة (0.613)، مما يؤكد بأن المتغيرات المستقلة التفسيرية لهذا النموذج (المشاركة الموازنية الفعالة، وضوح الأهداف الموازنية وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازنية، تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) استطاعت أن تفسر (61%) من التأثيرات الحاصلة في (الالتزام العاطفي لأفراد عينة الدراسة) و التأثيرات الباقية تعزى إلى عوامل أو متغيرات أخرى، مما يؤكد الضرورة الحتمية لهذه المتغيرات المستقلة وتأثيرها القوي جدا على سلوك الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية عند مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

تم حساب معنوية النموذج المفترض من خلال تحليل التباين (ANOVA)، وكذا القياس تأثير المتغيرات المستقلة (المشاركة الموازنية الفعالة، وضوح الأهداف الموازنية وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازنية، تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) على المتغير التابع (الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية) ويوضح الجدول التالي نتائج التحليل، كما يلي:

الجدول رقم (4-97): نتائج اختبار (ANOVA) للنموذج الخامس²

مصدر التباين	مجموع المربعات Sum of squares	درجات الحرية Df	متوسط المربعات Mean Square	قيمة اختبار F	مستوى الدلالة Sig
مجموع مربعات الانحدار	74.887	5	14.977	38.705	0.000
مجموع مربعات البواقي	44.113	114	0.387		
المجموع	119.000	119			

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

¹ أنظر الملحق رقم (07)، ص 281.

² أنظر الملحق رقم (07)، ص 281.

من خلال قيم تحليل التباين المبينة في الجدول السابق يمكن تأكيد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد المفترض من الناحية الإحصائية، وذلك نظرا للمعنوية العالية جدا للاختبار الناتجة عنه ($P \leq 0.000$)، عند مستوى معنوية 1%.

من خلال الجدول الموالي، يتم استخراج قيمة الثابت ومعاملات الانحدار وكذا الدلالة الإحصائية للمتغيرات المستقلة، والمتمثلة في المشاركة الموازية الفعالة (X_1)، وضوح الأهداف الموازية وقابلية تحقيقها (X_2)، تردد التغذية العكسية الموازية (X_3)، تطبيق مبدأ قابلية التحكم (X_4)، بالإضافة إلى استخدام العديد من مؤشرات الأداء (X_5) على المتغير التابع (مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية) للنموذج المفترض الخامس.

الجدول رقم (4-98): معاملات الانحدار للنموذج المقترح الخامس.¹

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة					
Y	B	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅
الحد الثابت غير المعياري	7.181					
قيمة المعامل	7.181	0.550	0.169	0.211	0.096	0.005
قيمة Beta		0.550	0.169	0.211	0.096	0.005
قيم اختبار T	0.000	5.284	1.658	2.330	1.233	0.076
المعنوية	1	0.000	0.100	0.022	0.220	0.939

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

من خلال الجدول أعلاه وحسب اختبار T يتبين أن متغير المشاركة الموازية الفعالة (X_1) كان له التأثير ذو الدلالة الإحصائية ($P \leq 0.000$) من بين كل المتغيرات المستقلة الأخرى، وذلك عند مستوى معنوية 1%، وبقية Beta للمتغير بلغت 0.55، مما يعني بأن 55% من الاختلافات الحاصلة في التغير التابع للنموذج تعود لمتغير المشاركة الموازية الفعالة، فيما جاءت تأثيرات متغير مدى تردد التغذية العكسية في المرتبة الثانية وذلك بنسبة 21% تليها تأثيرات متغير وضوح الأهداف الموازية وقابلية تحقيقها بنسبة تقارب 17%، وكذا تأثيرات تطبيق مبدأ قابلية التحكم وذلك بنسبة 9.6%، بينما كانت نسبة تأثير مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء ضئيلة جدا بل ويكاد أن يكون هذا المتغير معدوم التأثير (0.05%). وما يكن استخلاصه من النتائج المتحصل عليها حول النموذج المقترح الخامس هو التأثير القوي لمحدد المشاركة الموازية الفعالة لمسيري مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على مدى التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية.

¹ أنظر الملحق رقم (07)، ص 281.

6- تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مدى التأثير المعنوي بين تطبيق محددات نظام الموازنات التقديرية ومدى ثقة مسيري مراكز المسؤولية برؤسائهم: حيث يوضح الجدول رقم (4-99) ملخص النتائج المرتبطة بالنموذج كما يلي:

الجدول رقم (4-99): ملخص النموذج السادس (Model Summary).¹

النموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	معامل التحديد المصحح Adjusted R ²	الخطأ المعياري للتقدير Std Error of the estimate
1	0.777	0.604	0.587	0.642

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

من خلال الجدول السابق نلاحظ بأن قيمة معامل الارتباط بين متغيرات النموذج المستقلة (R) قد بلغت (0.777) وهو معامل قوي جدا يظهر مدى الارتباط القوي جدا بين المتغيرات المستقلة لهذا النموذج، بينما بلغ معامل التحديد (R²) القيمة (0.604)، ومعامل التحديد المصحح (Adjusted R²) القيمة (0.587)، مما يعني بأن المتغيرات المستقلة مجتمعة (المشاركة الموازنية الفعالة، وضوح الأهداف الموازنية وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازنية، تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) استطاعت أن تفسر (58.7%) من التأثيرات الحاصلة في المتغير السلوكي مدى ثقة أفراد عينة الدراسة في رؤسائهم، ومن منظور سلوكي تعد هذه النسبة عالية جدا، أما التأثيرات الباقية فتعزى إلى عوامل أو متغيرات أخرى، وذلك ما يؤكد ضرورة تطبيق محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية وتأثيرها القوي جدا للرفع من ثقة المسيرين في رؤسائهم المباشرين.

ولحساب معنوية النموذج، تم الاعتماد على تحليل التباين (ANOVA) لقياس تأثير المتغيرات المستقلة (المشاركة الموازنية الفعالة، وضوح الأهداف الموازنية وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازنية، تطبيق مبدأ قابلية التحكم وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) على المتغير التابع (الثقة بالرئيس)، كما يلي:

الجدول رقم (4-100): نتائج اختبار (ANOVA) للنموذج السادس.²

مصدر التباين	مجموع المربعات Sum of squares	درجات الحرية Df	متوسط المربعات Mean Square	قيمة اختبار F	مستوى الدلالة Sig
مجموع مربعات الانحدار	71.318	5	14.264	34.527	0.000
مجموع مربعات البواقي	46.682	113	0.413		
المجموع	118.000	118			

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

¹أنظر الملحق رقم (07)، ص 282.

²أنظر الملحق رقم (07)، ص 282.

يتضح من خلال تحليل (ANOVA) في الجدول السابق المعنوية العالية للنموذج المقترح ($P \leq 0.000$) عند مستوى معنوية 1 %، وبالتالي القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد المفترض من الناحية الإحصائية.

يوضح الجدول التالي قيمة الثابت ومعاملات الانحدار، وكذا الدلالة الإحصائية للمتغيرات المستقلة للنموذج المفترض والمتمثلة في المشاركة الموازنة الفعالة (X_1)، وضوح الأهداف الموازنة وقابلية تحقيقها (X_2)، تردد التغذية العكسية (X_3) تطبيق مبدأ قابلية التحكم (X_4)، بالإضافة إلى استخدام العديد من مؤشرات الأداء (X_5)، على المتغير التابع (مدى الثقة بالرئيس)، وذلك كما يلي:

الجدول رقم (4-101): معاملات الانحدار للنموذج المقترح السادس.¹

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة					
Y	B	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅
الحد الثابت غير المعياري	0.008					
قيمة المعامل	0.008	0.376	0.321	0.239	0.104	0.015
قيمة Beta		0.376	0.321	0.239	0.104	0.015
قيم اختبار T	0.129	3.380	3.018	2.556	1.276	0.215
المعنوية	0.897	0.001	0.003	0.012	0.205	0.830

المصدر : من إعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS, 22

من خلال الجدول أعلاه وحسب اختبار T يتبين أن متغير المشاركة الموازنة الفعالة (X_1) كان له التأثير الدال من الناحية الإحصائية ($P \leq 0.001$) على درجة ثقة المسيرين برؤسائهم، وكذا متغير وضوح الأهداف الموازنة وقابلية تحقيقها ($P \leq 0.003$)، بالإضافة إلى أن متغير مدى تردد التغذية العكسية الموازنة كاد أن يكون دالا ($P \leq 0.012$)، وذلك عند مستوى معنوية 1%، و بقيمة Beta لمتغير المشاركة الموازنة الفعالة بلغت 0.376، ويفسر ذلك بكون أن ما نسبته 37.6% من التغير الحاصل في درجة ثقة المسيرين برؤسائهم يعزى لمدى مشاركتهم بفعالية في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية، فيما بلغت نسبة تأثير متغير وضوح الأهداف الموازنة وقابلية تحقيقها 32.1% ونسبة تأثير متغير مدى تردد التغذية العكسية الموازنة 23.9%، تليها نسبة التأثير الناتجة عن تطبيق مبدأ قابلية التحكم والتي بلغت 10%، بينما لم تتجاوز نسبة تأثير مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء القيمة 1.5%.

استنادا إلى ما سبق يمكن الاستنتاج بأنه وللرفع من درجة ثقة المسيرين برؤسائهم والاستفادة من المزايا الكثيرة من وراء ذلك، على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إشراك هؤلاء المسيرين بفعالية في إعداد موازنتهم التقديرية، كذلك يجب أن تكون هذه الأهداف الموضوعية واضحة وقابلة للتحقيق، كما يجب إعلامهم دوريا بمدى انحرافاتهم المسجلة.

¹ أنظر الملحق رقم (07)، ص 282.

خلاصة الفصل الرابع:

يأتي هذا الفصل كتتمة للأفكار النظرية والمنهجية التي تمت إثارتها في الفصول النظرية، وذلك بتبني ما ينسجم منها مع مشكلة البحث وفرضياته، حيث تم التركيز على تحليل نتائج اختبار كل فرضية من فرضيات الدراسة في ظل آراء المستجوبين، وذلك فيما يخص بعض الخصائص أو المحددات التي تم تشخيصها واعتبرت كعوامل تتسبب في تعزيز الظواهر أو النتائج السلوكية الوظيفية، وبالتالي تُحد من توجه نحو اعتماد السلوكيات غير الوظيفية سواء كانت عند مرحلة الإعداد لنظام تسيير الموازنات التقديرية، وذلك من خلال خاصيتي المشاركة الموازنة ووضوح الأهداف الموازنة وقابلية تحقيقها، أو في مرحلة تقييم أداء أفراد عينة الدراسة، وذلك من خلال خاصية إعلامهم بالانحرافات الموازنة المسجلة (تردد التغذية العكسية)، تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أدائهم، بالإضافة إلى خاصية استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

حيث أكدت النتائج الإحصائية المتوصل إليها من خلال الدراسة الاستكشافية وكذا الميدانية، عن واقع تواجد هذه التأثيرات السلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية عند أفراد عينة الدراسة، في مجموعة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة، مما يعطي هذه النتائج أهمية بالغة لكونها تتيح للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية فهم سلوكيات مسيريها وبالتالي إمكانية توجيهها باتجاه تحقيق الأهداف المقدرّة في الموازنات التقديرية المعتمدة رسمياً من قبل إدارتها العليا وذلك بكل كفاءة وفعالية، من دون احتوائها على هامش المناورة الموازني ولا تزييف لمعطياتها، مما سيساعدها حتمًا على تحقيق كل أهدافها التنظيمية المسطرة وكذا استراتيجياتها المتبعة.

الختام

بعد الإطلاع على الأصول النظرية التي عاجلت موضوع التأثيرات السلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية، وبغية رفع الغموض والإبهام الذي يحيط بالموضوع، تمت دراسة، تحليل وتفسير العلاقات التي تربط بين المتغيرات المستقلة والتابعة لهذه الدراسة في ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي، وذلك من خلال دراسة وعرض الجانب النظري ومن ثم تحليله وإسقاط محتواه على الجانب التطبيقي، بدايةً من خلال الإجابة على مختلف الأسئلة المطروحة في مقدمة الدراسة، ومن ثم اختبار صحة الفرضيات المقترحة والخروج بالنتائج المتوصل إليها، ونهايةً من خلال عرض الاقتراحات المناسبة، وكذا حدود وآفاق الدراسة.

❖ نتائج الجانب النظري:

- تمثل الرقابة الواجبة العملية لمختلف الوظائف الإدارية الأخرى في المؤسسة من تخطيط، تنظيم، تنسيق، توجيه واتخاذ القرارات، كما تمثل السبيل الوحيد الذي من خلاله يتم متابعة التنفيذ والتحقق من أن مختلف الأنشطة الإدارية تتم وفقاً للخطط الموضوعية، وأن القرارات يتم تنفيذها على الوجه السليم، وكذا بأن الأهداف المسطرة في طريقها إلى التحقيق؛

- تضمن عملية الرقابة إنجاز العمليات والأنشطة بصورة منتظمة وصحيحة، في الوقت المناسب، بالطريقة الصحيحة وعلى يد الأفراد المناسبين، فهي عملية ديناميكية مستمرة تهدف إلى متابعة وقياس الأداء المحقق بناءً على الأهداف، السياسات، البرامج والخطط الموضوعية، بقصد اكتشاف نواحي الخلل أو الإهمال فيها لعلاجها، تقويمها وتفادي تكرارها مرة أخرى، مما يسهم في تحقيق الفعالية التنظيمية المنشودة؛

- تم تناول مقارنة الرقابة التنظيمية من خلال العديد من الرؤى ووجهات النظر المختلفة، حيث ركزت النظريات الكلاسيكية على الرقابة الرسمية، من خلال وجوب الالتزام الصارم بالقواعد، الإجراءات والسياسات التنظيمية، فيما ركزت نظرية السلوك الإنساني على ضرورة إتباع أسلوب الرقابة المرنة، والعمل على إشباع الرغبات الإنسانية للأفراد العاملين، وكذا فتح قنوات الاتصال الرسمية وغير الرسمية في المؤسسة؛

- يعد نظام تسيير الموازنات التقديرية بمثابة نظام متكامل، إذ يزود المؤسسة بكل المعلومات والتقارير التي تساعد على الاستخدام الأمثل لطاقاتها المادية والبشرية، وذلك من خلال تحويل الاستراتيجيات المتبعة إلى توليفة من الموازنات التقديرية، ومن ثم القياس الدوري للنتائج المحققة، والعمل على تصحيح المسارات والخطط بما يتماشى والنتائج الفعلية المحققة؛

- يهتم علم السلوك التنظيمي بدراسة سلوك، اتجاهات و آراء الأفراد أو الجماعات في المؤسسة، وتوجيه سلوكياتهم بما يساهم في رفع الكفاءة والفعالية التنظيمية، كما أن فعالية نظام تسيير الموازنات التقديرية لا تتوقف فقط على مدى ملاءمة خصائصه التقنية للمؤسسة المعنية والظروف المحيطة التي تطبق فيها، ولكن أيضا بحسب طريقة استخدام هؤلاء الأفراد للمعلومات التي يوفرها هذا النظام؛

- تمثل الموازنات التقديرية كعقد بين المديرين والإدارة حول النتائج التي عليهم تحقيقها، وذلك مقابل السلطة على الموارد الموضوعة تحت تصرفهم، إذ تترجم مدى التزام كل واحد منهم بتلك النتائج، وبهذا أصبحت بمثابة مصدر للرضا والتحفيز، أو الضغط والاستياء، مما يؤثر حتما بالإيجاب أو بالسلب على سلوكياتهم ومواقفهم؛

- أظهرت الدراسات الأولى حول الجوانب الإنسانية والسلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية بأن الطريقة المستخدمة من قبل المؤسسة في تسيير هذا النظام يمكن أن تولد ضغوطات موازنية، مما يؤدي بالمديرين لاعتماد سلوكيات غير وظيفية لحماية أنفسهم من خطر الانزلاق في إخفاق تحقيقهم لأهدافهم المتضمنة، كسلوك اعتماد هامش المناورة الموازني، سلوك التأثير على المعطيات الموازنية، وكذا سلوك التوجه الإداري قصير المدى؛

- اهتم تيار واسع من الأبحاث والدراسات التجريبية الأنجلوساكسونية السابقة بالتأثيرات السلوكية لنظام تسيير الموازنات التقديرية، وذلك بغرض دراسة وتحديد المحددات الأكثر فعالية في الحد أو حتى التقليل من توجه المديرين نحو تبني السلوكيات غير الوظيفية، ومن أهم هذه المحددات تم تناول محدد المشاركة الموازنية الفعالة، محدد وضوح أهداف الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها، محدد تطبيق مبدأ قابلية التحكم، محدد دورية التغذية العكسية الموازنية بالإضافة إلى محدد استخدام العديد من المؤشرات المالية وغير المالية لتقييم أدائهم، مما سيعزز حتما من توجهات المديرين لاعتماد السلوكيات الوظيفية، كسلوك الرضا الوظيفي، الالتزام التنظيمي، وكذا سلوك الثقة التنظيمية؛

- معظم الدراسات التجريبية السابقة أجمعت على أنه عندما يدرك المديرون ويقتنعون بأنهم مشاركون فاعلون في نظام تسيير الموازنات التقديرية وبأن ما يقدمونه من آراء حولها يشكل إضافة نوعية إلى عمل مؤسساتهم، أو بعبارة أخرى، عندما تتاح لهم فرصة اتخاذ القرارات حول الموازنات التقديرية المقررة رسميا لمراكز مسؤولياتهم، سيشعرون بالرضا والثقة برؤسائهم، مما سيرفع من التزامهم العاطفي اتجاه تحقيق أهداف موازناتهم التقديرية، وينأى بهم عن التوجه نحو اعتماد السلوكيات غير الوظيفية مثل سلوك هامش المناورة الموازني، التأثير على المعطيات الموازنية وكذا التوجه الإداري قصير المدى.

❖ نتائج الجانب التطبيقي:

في ضوء التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات، توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يتميز أفراد عينة الدراسة بخبرة مهنية عالية، حيث لدى أكثر من 80% منهم خبرة مهنية تفوق 10 سنوات وأكثر من 31% منهم لديهم خبرة مهنية تفوق 20 سنة، هذا بالإضافة إلى أن أكثر من 80% منهم يشغلون مناصبهم المهنية الحالية منذ ما يزيد عن الخمس سنوات، مما يؤكد بأنهم مُلمين تماما بموضوع تسيير نظام الموازنات التقديرية ؛
- أغلبية أفراد عينة الدراسة يحملون شهادات جامعية (88%)، وكذا يعملون بالمؤسسات الإنتاجية (97.5%) كما أن أكثر من نصفهم ينتمون للقطاع العام ؛
- تتميز المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بكونها متمرسة تماما في موضوع تسيير نظام الموازنات التقديرية حيث أن أكثر من نصف هذه المؤسسات توظف أكثر من 100 عامل، وأكثر من 40% منها توظف أكثر من 200 عامل ؛
- تعتمد المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على مبدأ المشاركة المؤثرة، القوية والفعالة لمسييري مراكز مسؤولياتها في عملية إعداد أهداف موازنتهم التقديرية، مما يؤكد بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية قطعت شوطا كبيرا نحو اعتماد التسيير الموازني التشاركي؛
- تتميز أهداف الموازنات التقديرية الخاصة بمسييري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بكونها واضحة تماما بالنسبة لهم، وبأنها صعبة وفي نفس الوقت قابلة للتحقيق، مما يثبت بأن نظام تسيير الموازنات التقديرية في الجزائر لا يزال تقليديا، ولا يتبع التوجه الحديث الذي يجعل من أهداف الموازنات التقديرية تسبب توترا وضغطا كبيرين على مسيري مراكز المسؤولية من أجل تحقيقها ؛
- يقوم المسؤولون عن الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمتابعة مستوى الانحرافات المسجلة وإعلام مسيري مراكز مسؤولياتها دوريا بانحرافاتهم الموازنية المسجلة (التغذية العكسية الموازنية)، كما يتم التحديد الجزئي لمختلف نتائج العوامل غير القابلة للسيطرة أو التحكم من قبلهم، بالإضافة إلى أن تقييم أداء هؤلاء المسيرين يستند فقط على المؤشرات المالية، حيث أكدت هذه النتائج الاعتقاد السائد بأن المؤشرات غير المالية لا تستخدم في تسيير نظام الموازنات التقديرية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؛

- تطبق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة فعليا المحددات اللازمة عند مرحلة الإعداد لمختلف الموازنات التقديرية المعتمدة رسميا بها، لذلك فهي تعد من المؤسسات الرائدة في ذلك، بينما تقوم بالتطبيق الجزئي للمحددات اللازمة عند مرحلة تقييم أداء مسيري مراكز مسؤولياتها، مما يؤكد وجود مستوى مقبول من التقييم الموازي لأداء مسيري مراكز المسؤولية في هذه المؤسسات ؛
- عدم اعتماد مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية على السلوكيات غير الوظيفية، سواء على سلوك هامش المناورة الموازي لتسهيل تحقيقهم لأهدافهم الموازية، أو على سلوك التأثير على المعطيات الموازية لجعل التقارير التي ترفع للإدارة العليا حول نسب تحقيقهم لأهدافهم الموازية تبدو جيدة وملائمة تماما ؛
- تتوفر لدى مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية درجة مقبولة من الرضا الوظيفي والثقة بالرئيس، وهذا ما يظهر بأن هذه المؤسسات الاقتصادية توفر الظروف الملائمة لمسيري مراكز مسؤولياتها، مما عزز شعورهم بهذه السلوكيات الإيجابية ؛
- لدى أفراد عينة الدراسة قدرا مقبولا من الالتزام اتجاه أهداف موازاتهم التقديرية، وذلك ما يؤكد سعيهم المستمر على تحقيق هذه الأهداف واعتبارها بمثابة أهدافهم الشخصية، كما تؤكد هذه النتائج بأن مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية يريدون البقاء في العمل بمؤسساتهم، وذلك لأنهم يرغبون ويريدون ذلك، وليس بهدف الحصول على مزايا أخرى، وذلك ما أثر إيجابيا على درجة التزامهم العاطفي بالأهداف التنظيمية ككل ؛
- وجود علاقة سلبية قوية، وذات دلالة معنوية بين مشاركة أفراد عينة الدراسة في وضع أهداف موازاتهم التقديرية ومدى اعتمادهم سلوك هامش المناورة الموازي، هذا من جهة، ومدى توجههم للتأثير على معطياتهم الموازية من جهة أخرى ؛
- وجود تأثير سلبي، ذو دلالة إحصائية قوية بين مدى وضوح الأهداف الموازية وقابلية تحقيقها ومدى اعتماد أفراد عينة الدراسة سلوك هامش المناورة الموازي، وكذا سلوك التأثير على المعطيات الموازية ؛
- وجود علاقة سلبية وذات دلالة إحصائية قوية بين مدى تردد التغذية العكسية الموازية ومدى تبني مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية السلوكيات غير الوظيفية، كسلوك هامش المناورة الموازي، وكذا سلوك التأثير على المعطيات الموازية ؛
- وجود تأثير سلبي، ذو دلالة إحصائية قوية بين تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومدى اعتمادهم سلوك هامش المناورة الموازي، وأيضا سلوك التأثير على المعطيات الموازية ؛

- وجود تأثير سلبي، ذو الدلالة الإحصائية القوية، بين مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومدى تبنّيهم لسلوك هامش المناورة الموازي وكذا سلوك التأثير على المعطيات الموازية ؛
- وجود تأثير، إيجابي ومعنوي بين مشاركة مسيري مراكز المسؤولية في إعداد أهداف موازناهم التقديرية ومدى التزامهم العاطفي بهذه الأهداف وكذلك بالأهداف التنظيمية، ذلك من جهة، ومدى ثقتهم برؤسائهم ورضاهم الوظيفي من جهة أخرى ؛
- وجود علاقة طردية وذات دلالة معنوية بين مدى وضوح وقابلية تحقيق أهداف الموازنات التقديرية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، ومدى التزامهم العاطفي بكل من الأهداف الموازية والتنظيمية، وكذلك مدى ثقتهم برؤسائهم ورضاهم الوظيفي ؛
- وجود تأثير إيجابي وذو دلالة معنوية بين مدى تردد التغذية العكسية حول الانحرافات الموازية المسجلة في الموازنات التقديرية لمسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومدى اعتمادهم للسلوكيات الوظيفية، كسلوك الالتزام بأهداف الموازنات التقديرية، وكذا سلوك الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية، بالإضافة إلى سلوك الثقة بالرؤساء، وسلوك الرضا الوظيفي ؛
- وجود العلاقة الموجبة وذات الدلالة المعنوية بين تطبيق مبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية ومدى التزامهم بتحقيق كل من الأهداف الموازية وكذا التنظيمية، وكذلك مدى ثقتهم برؤسائهم ورضاهم الوظيفي ؛
- وجود تأثير إيجابي، وذو دلالة معنوية بين استخدام العديد من مؤشرات الأداء عند تقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية، ومدى التزامهم العاطفي بتحقيق الأهداف الموازية وكذا التنظيمية، بالإضافة إلى مدى ثقتهم برؤسائهم وكذا رضاهم الوظيفي ؛
- يوجد تأثير عكسي، قوي ومعنوي بين تطبيق محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية مجتمعة (المشاركة الموازية الفعالة وضوح الأهداف الموازية وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازية، تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) ومدى توجه مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لخلق هامش المناورة الموازي، كما يُعزى أكثر من نصف هذا التأثير لمحدد المشاركة الموازية الفعالة لوحده، مما يؤكد أهمية تطبيق هذا المحدد في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وكذا المزايا العديدة المنحدرة من تبنى أسلوب التسيير التشاركي؛

- يوجد تأثير سلبي، قوي ومعنوي بين تطبيق محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية مجتمعة (المشاركة الموازنية الفعالة وضوح الأهداف الموازنية وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازنية، تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) ، ومدى توجه مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتأثير على معطيائهم الموازنية، وذلك لجعلها تبدو أكثر ملاءمة، حيث استطاعت أن تفسر هذه المحددات أكثر من نصف الاختلافات الحاصلة في هذا المتغير، كما يعود أكثر من نصف هذا التأثير لمدى المشاركة بفعالية في إعداد أهداف الموازنات التقديرية، وذلك ما يؤكد التأثير المعنوي لتطبيق هذا المحدد على توجه مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبني السلوكيات غير الوظيفية ؛

- يوجد تأثير إيجابي، قوي ومعنوي بين تطبيق محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية مجتمعة (المشاركة الموازنية الفعالة وضوح الأهداف الموازنية وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازنية، تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) ومدى التزام أفراد عينة الدراسة بأهدافهم الموازنية، كما أن ما يقارب النصف من التأثيرات الحاصلة في هذا المتغير السلوكي الوظيفي يعود لمحدد المشاركة الفعالة، وأكثر من ثلث هذا التأثير يعود لمدى وضوح الأهداف المتضمنة في موازناهم التقديرية وقابلية تحقيقها، مما يؤكد ضرورة تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمحدد المشاركة الفعالة لمسيري مراكز مسؤولياتها في إعداد أهداف موازناهم التقديرية، بالإضافة إلى وضوح هذه الأهداف وقابلية تحقيقها، وذلك للرفع من فعاليتها التنظيمية ؛

- يوجد تأثير إيجابي، قوي ومعنوي بين تطبيق محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية مجتمعة (المشاركة الموازنية الفعالة وضوح الأهداف الموازنية وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازنية، تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) ومدى الرضا الوظيفي لمسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية كما يعزى نصف هذا التأثير لمدى مشاركتهم الموازنية الفعالة ؛

- يوجد تأثير إيجابي، قوي ومعنوي بين تطبيق محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية مجتمعة (المشاركة الموازنية الفعالة وضوح الأهداف الموازنية وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازنية، تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) ومدى الالتزام العاطفي لمسيري مراكز المسؤولية بالأهداف التنظيمية، كما يعود التأثير الأهم من بين هذه المحددات لمدى مشاركتهم بفعالية في إعداد أهداف موازناهم التقديرية، وكذا لتردد التغذية العكسية حول انحرافاتهم الموازنية المسجلة ؛

- يوجد تأثير إيجابي، قوي ومعنوي بين تطبيق محددات نظام تسيير الموازنات التقديرية مجتمعة (المشاركة الموازنية الفعالة وضوح الأهداف الموازنية وقابلية تحقيقها، تردد التغذية العكسية الموازنية، تطبيق مبدأ قابلية التحكم، وكذا استخدام العديد من مؤشرات الأداء) ومدى ثقة مسيري مراكز المسؤولية برؤسائهم، كما أن التأثير الدال من بين

هذه المحددات يُعزى لحدد المشاركة الموازنة الفعالة، وكذا محدد وضوح الأهداف الموازنة وقابلية تحقيقها، بالإضافة إلى محدد دورية التغذية العكسية الموازنة التي يتلقونها؛

❖ الاقتراحات:

- حتى تتم الاستفادة من نظام تسيير الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة والقضاء على نواحي القصور التي تحيط باستخدامه، فإنه يجب الاهتمام بالجوانب النفسية والسلوكية للعنصر البشري، وذلك لما لها من تأثير على فعالية المؤسسة الجزائرية، استمراريتها في الحياة الاقتصادية وتطورها؛

- ضرورة توفير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للبيئة الملائمة من أجل الرفع من الالتزام التام لمسيرو مراكز المسؤولية فيها بأهداف موازنتهم التقديرية، وذلك لا يتسنى إلا من خلال تطبيقها للتسيير التشاركي القوي والفعال، فإذا ما اشترك مسيرو مراكز المسؤولية بالمؤسسة بقوة في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية، واقتنعوا بالتوافق التام لمصالحهم مع المصالح التنظيمية، أدى ذلك إلى التزامهم بتحقيق أهدافها، وكان أثره إيجابيا على درجة التزامهم التنظيمي ككل؛

- ضرورة الاعتماد الكلي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية على استخدام المؤشرات المالية وغير المالية عند تقييم أداء مسيريهما، وذلك لإضفاء عامل العدالة عند تقييم أدائهم، مما سيؤدي إلى الرفع من سلوكياتهم الوظيفية، وبالتالي التخلي أو حتى التقليل من توجهاتهم لتبني السلوكيات غير الوظيفية؛

- ضرورة التطبيق الكلي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمبدأ قابلية التحكم عند تقييم أداء مسيريهما، وذلك بتحديد مختلف تأثيرات العوامل الخارجية والداخلية غير القابلة للتحكم أو الرقابة من قبلهم، فعندما يدرك هؤلاء المسكرون بأن تقييمهم مرتبط ارتباطا كليا بنتائج موازنتهم، فإن ذلك سيدفعهم إلى تحسين المقاييس المعتمدة، مما سينعكس إيجابيا على عملية إعداد تقديرات هذه الموازنات مستقبلا؛

- على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أن تقوم بتحسين تردد التغذية العكسية الموازنة التي يتلقاها مسيرو مراكز مسؤولياتها، مما يؤدي بهم إلى بذل مجهودات أكبر وتحسين أدائهم؛

- على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطبيق نظام عادل للحوافز والمكافآت، وإشراك مسيريهما في عملية تصميمه مما يعمل على تنمية روح الإبداع والابتكار لديهم، ويدفعهم نحو البحث عن أدوات أو تقنيات جديدة لتحقيق أداءات أو قيم مضافة، وكذا بذل مجهودات إضافية لتحقيق أكثر مما هم ملتزمون بتحقيقه؛

- على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية توفير المناخ التنظيمي الإيجابي الذي يعزز من وجود عنصر الثقة بين المسيرين ورؤسائهم، وذلك لأهمية تواجد هذا المصدر الاقتصادي في تعزيز نجاح وبقاء المؤسسات، وخاصة في بيئة الأعمال التي أصبحت غير مؤكدة وتنافسية، وكذا للدور الأساسي الذي تلعبه الثقة في وجود علاقات العمل الفاعلة والمنتجة؛
- ضرورة تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مفهومي تعزيز كل من الرضا الوظيفي والالتزام العاطفي للمسيرين كهدفين جديدين من بين أهدافها التنظيمية، وذلك من خلال توفير المحددات الأساسية في نظام تسيير الموازنات التقديرية التي تعمل على الرفع من هذه السلوكيات الوظيفية لديهم، و تنأى بهم عن التوجه لاعتماد السلوكيات غير الوظيفية ؛

❖ حدود وأفاق الدراسة:

نظرا لحداثة موضوع البحث في الجزائر، وانعدام الدراسات الأكاديمية السابقة والمتعلقة بواقع التأثيرات السلوكية الإيجابية والسلبية لنظام تسيير الموازنات التقديرية على مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فلقد كان لهذا البحث العديد من الحدود منها:

- أولاً: أن حجم العينة المستخدم قليل، لذلك ينبغي التوسع في ذلك للحصول على نتائج أكثر دقة في البحوث القادمة ؛
- ثانياً: أن العينة المستخدمة مؤلفة فقط من مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وبالتالي فإن استخدام عينة أكثر شمولية في البحوث المستقبلية سيكون أكثر إفادة ؛
- ثالثاً: المتغيرات المستخدمة في هذه الدراسة قليلة نسبياً، لذلك يمكن إدخال متغيرات سلوكية أخرى، ومن ثم اختبار النماذج المقترحة باستخدام أساليب إحصائية أخرى ؛

على ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج في هذه الدراسة، فإنه يتم اقتراح مجموعة من المواضيع لتشكّل أفاقاً للدراسة، وتتمثل فيما يلي:

- دور المشاركة في إعداد أهداف الموازنات التقديرية في الرفع من أداء مسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- دور العدالة التنظيمية كوسيط بين مشاركة المسيرين في إعداد أهداف موازنتهم التقديرية والتزامهم بالأهداف التنظيمية؛

- تأثير استخدام العديد من مؤشرات الأداء لتقييم أداء مسيري مراكز المسؤولية في الرفع من أدائهم الإداري: الدور الوسيط لمتغير العدالة الإجرائية ؛
- دور سلوك المواطنة التنظيمية (Organizational Citizenship Behavior) في الرفع من الفعالية التنظيمية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؛
- دور الثقة التنظيمية بين أفراد المؤسسة في تحسين مستوى مخرجات العمل الموقفية والسلوكية ؛
- دراسة العلاقة التفاعلية بين الذكاء العاطفي (Emotional Intelligence)، السلوك والمواقف اتجاه العمل لمسيري مراكز المسؤولية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؛
- قياس مدى قدرة العوامل التنظيمية والديموغرافية في التنبؤ بمستوى الالتزام التنظيمي والرضا الوظيفي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؛
- تحليل أثر العلاقة التفاعلية بين المناخ التنظيمي والأداء الوظيفي لمسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؛

قائمة المراجع

1. أبو بكر مصطفى بعيرة، الرقابة الإدارية في المنظمات (مفاهيم أساسية)، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الدول العربية، العدد 273.
2. أحمد حلمي جمعة، المحاسبة الإدارية-التخطيط والرقابة وصنع القرار، ط1، 2011، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن.
3. أحمد صقر عاشور، السلوك الإنساني في المنظمات، ط5، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1997.
4. أحمد عبيد الرشيد، كايد سلامة، درجة الثقة التنظيمية في جامعات الكويت الحكومية والخاصة وعلاقتها بالدافعية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات التربوية والنفسية المجلد 3، العدد 12، تشرين الأول 2015، ص131-162.
5. أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002 / 2003.
6. أحمد نور، فتحي السوافيري، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
7. إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر 2001.
8. إسماعيل حسين، موازنة البرامج والأداء، المفهوم، الفلسفة والأهداف، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، المؤسسة العربية للتنمية الإدارية دمشق، الجمهورية العربية السورية، 25-27، يوليو 2004، ص1-21.
9. إسماعيل عرياحي، اقتصاد المؤسسة، أهمية التنظيم- ديناميكية الهيكل، ط2، ENAP، الجزائر، 1996.
10. إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية - قضايا معاصرة-، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
11. أميرة خضير كاظم، الثقة التنظيمية ودورها في تعزيز الولاء التنظيمي، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 10، العدد 31، 2014 ص227-249.
12. أمين السيد لطفي، التخطيط والرقابة باستخدام الموازنات والمحاسبة، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010/2011.
13. بلمقدم مصطفى وآخرون، دور التنبؤ بالمبيعات في صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة المؤسسة الجزائرية (ملبنة ريو)- الملتقى الدولي حول صنع القرار بالمؤسسة الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 14-15 أبريل 2009، ص1-22.
14. بن زعيط وهيبية، مواي بحرية، الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار، ملتقى حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 14/15 أبريل 2009.
15. بهاء الدين فريد ماضي الزامل، عبد المهدي عباس محمد، مدى إمكانية استخدام موازنة البرامج والأداء في المشاريع الاستثمارية للحكومة المحلية في محافظة البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية العراقية، المجلد 9، العدد 35، 2014، ص135-170.
16. ثابت عبد الرحمن إدريس وجمال الديك محمد المرسى، الإدارة الإستراتيجية (مفاهيم ونماذج تطبيقية)، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2001.
17. جاسم مجيد، أساسيات علم الإدارة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2005.
18. جمال عادل الشرايري، محمد ياسين الرحاحلة، إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة الصفريّة في الوزارات الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 25، العدد 1، 2009، ص501-523.
19. جمال عبد الحميد محمد، الثقة التنظيمية كمتغير وسيط في العلاقة بين في العلاقة بين عدالة التوزيعات وانتشار الفساد الإداري - دراسة تطبيقية على العاملين بالوحدات المحلية بمحافظة المنيا-، مجلة كلية أحمد بن محمد العسكرية للعلوم الإدارية والقانونية، قطر، المجلد 1، العدد 1 ديسمبر 2014، ص111-149.
20. جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1998.
21. حامد كاظم متعب، عامر علي العطوي، دور الثقة التنظيمية في تحسين مستوى مخرجات العمل الموقفية والسلوكية، دراسة تطبيقية في معمل نسيج الديوانية ص1-46.

22. حسن عبد الكريم سلوم و محمد خالد المهائبي، الموازنه العامة للدولة بين الإعداد والرقابة- دراسة ميدانية للموازنة العراقية -، مجلة الإدارة والاقتصاد العراق، العدد 64، 2007 ص92-119.
23. حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة، النظريات، العمليات الإدارية، وظائف المنظمة، ط1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
24. حمدي شحده زعرب، وائل محمد خلف الله، واقع إعداد الموازنات التخطيطية وتنفيذها في الشركات الصناعية في قطاع غزة -دراسة ميدانية- مجلة جامعة الأزهر بغزة، فلسطين، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 10، العدد2-A، 2008، ص 253-299.
25. خالد محمد نبي حمدان، الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي، ط1، دار اليازوني العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
26. خليل محمد حسن الشماع، خضير كاظم حمود، نظرية المنظمة، ط3، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
27. راوية حسن، السلوك التنظيمي المعاصر، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2004، ص14-15.
28. رجاء رشيد عبد الستار، تحليل الانحرافات باعتماد الموازنات التخطيطية كأساس لتقوم الأداء- بحث تطبيقي عن شركة بغداد للمشروبات الغازية-، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجزائر، العدد 63، 2007، ص 207-223.
29. زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
30. زياد محمد عبد، أساسيات علم الإدارة، ط1، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010.
31. زيد عبوي، التنظيم الإداري: مبادئه وأساسياته، ط 1، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
32. سعيد محمد المصري، التنظيم والإدارة، الدار الجامعية، مصر، 2002.
33. صالح بن نوار، فعالية التنظيم في المؤسسات الجزائرية، ط2، مخبر علم اجتماع الاتصال للبحث والترجمة، قسنطينة، الجزائر، 2010.
34. طلال بن عايد الأحمدى، الولاء التنظيمي وعلاقته بالخصائص الشخصية والرغبة في ترك المنظمة والمهنة: دراسة ميدانية للمرضين العاملين في مستشفيات وزارة الصحة بمدينة الرياض، المجلة العربية للإدارة، المجلد 24، العدد 1، القاهرة، مصر، 2004، ص 1-44.
35. عبد الحكيم مصطفى جودة، جمال عبد الرحمن أبو سردانه، تقييم نظام الموازنة التخطيطية في أمانة عمان الكبرى- دراسة ميدانية-، مجلة البصائر، جامعة البتراء الخاصة، الأردن، المجلد 13، العدد 2، 2010، ص 237-292.
36. عبد الرحمان محمد عبد الرحمان بكر، إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني، أطروحة دكتوراه غير منشورة قسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2007.
37. عبد الرزاق الساكني، علي اليوسف، الاتجاهات المعاصرة لتحليل العلاقة بين التكلفة وحجم الربح،-نقطة التعادل- مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد 30، 2012، ص337-361.
38. عبد السلام أبو القحف، أساسيات التنظيم والإدارة، دار الجامعية الجديد لنشر، الإسكندرية، مصر، 2002.
39. عبد الكريم أبو مصطفى، الإدارة و التنظيم (المفاهيم- الوظائف- العمليات)، مجموعة النيل العربية طباعة، نشر وتوزيع، مصر، 2001.
40. عبد الله بن عبد الغني الطجم، طلق بن عوض الله السواط، السلوك التنظيمي- المفاهيم، النظرية، التطبيقات-، ط4، دار حافظ للنشر والتوزيع، السعودية، 2003.
41. عبد المنعم صالح مصطفى المحمود، واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في المؤسسات غير الهادفة للربح في الأردن، المؤتمر العلمي الرابع حول إستراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فلادلفيا، الأردن، 15- 16/03/2005.
42. عبد الناصر نور، مؤيد الفضل، العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل والمنظمة، دراسة محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة العامة الصناعية العراقية والأردنية، مجلة دراسات، صادرة عن عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، الأردن، 2002، ص 372-388.
43. علي رباعية، إدارة المبيعات، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1997.
44. علي شريف وآخرون، الإدارة المعاصرة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2008.
45. علي شريف، محمد سلطان، المدخل المعاصر في مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.
46. علي عباس، أساسيات علم الإدارة، ط3، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
47. علي عبد الرضا الجياشي، إدارة المبيعات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.

48. علي كريم الحفاجي، أثر التحيز في إعداد الموازنات التخطيطية، دراسة تطبيقية من منظور سلوكي في عينة من منشآت الأعمال الصناعية، مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة والإنسانية، المجلد 18 العدد 1، 2010، ص 25-43.
49. غراب رزيقة، تطبيق تقنية " PERT " على العملية الإنتاجية بوحدة المدخرات التابعة للمؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيميائية بسطيف مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 8، 2008، ص 107-139.
50. فرج طريف شوقي، السلوك القيادي والفعالية الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000.
51. فركوس محمد، الموازنات التقديرية، أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001 .
52. فؤاد القاضي، السلوك التنظيمي والإدارة، ط1، دار المعارف، القاهرة، مصر، 2006.
53. كامل بربر، الإدارة عملية ونظام، ط1، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1996.
54. كامل محمد المغربي، السلوك التنظيمي - مفاهيم وأسس سلوك الفرد والجماعة في التنظيم - ، ط 2، دار الفكر للطباعة والنشر، عمان، الأردن 1995.
55. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2001.
56. كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2004.
57. مازن العمري وآخرون، أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة في الأردن وأهمية تلك الموازنات في اتخاذ القرارات الإدارية International Journal of Accounting Research, v 3, Issue, December, 2012, pp19-43.
58. مازن فارس رشيد، الثقة التنظيمية في الأجهزة الحكومية: بعض المحددات والآثار، معهد الإدارة العامة، المجلد 3، العدد 43، رجب 1424.
59. ماهر موسى درغام، إبراهيم محمد الشيخ عيد، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة من وجهة نظر القائمين على إعداد وتنفيذ الموازنات، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، الأردن، المجلد 11، العدد 2، 2008.
60. مجموعة خبراء، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، ط2، الشركة العربية للتسويق والتوريدات، مصر 2013.
61. محمد إسماعيل بلال، السلوك التنظيمي بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2005 .
62. محمد تسيير، المحاسبة الإدارية، ط4، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2007 .
63. محمد جودت محمد فارس، العلاقة بين الثقة التنظيمية والالتزام التنظيمي - دراسة ميدانية على جامعة الأزهر - غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 2، يونيو 2014، ص 165-195.
64. محمد حافظ حجازي، دعم القرارات في المنظمات، ط1، دار الوفاء للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2006 .
65. محمد سامي راضي، وحدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.
66. محمد سعيد سلطان، السلوك الإنساني في المنظمات، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2004.
67. محمد عبيدات و آخرون، إدارة المبيعات، ط3، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1995.
68. محمد فريد الصحن وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، مصر، 2002/2001.
69. مسعد غالب ياسين، الإدارة الإستراتيجية، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2002.
70. مصطفى يوسف كافي وآخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
71. منال طلعت محمود، أساسيات في علم الإدارة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2003.
72. منصور السعيدة، المحاسبة الإدارية، مؤسسة رام، عمان، الأردن، 1993.
73. موسى أحمد السعودي، العلاقة بين الثقة التنظيمية والرضا الوظيفي لدى العاملين في الوزارات الأردنية -دراسة ميدانية-، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 32، العدد 1، 2005 ص 100-114.
74. موسى أحمد خير الدين، محمود أحمد النجار، أثر البيئة الداخلية على الالتزام التنظيمي في المؤسسة العامة للضمان الاجتماعي في المملكة الأردنية الهاشمية، المجلة العلمية، العدد 14، جامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية، 2012، ص 1-46.
75. مؤيد الساعدي وآخرون، علاقة الثقة التنظيمية بإدارة الجودة الشاملة في التعليم العالي- بحث استطلاعي تحليلي في كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الكوفة، مجلة المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، العدد 1، 2012.

76. مؤيد الفضل، نور عبد الناصر، العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل والمنظمة، دراسة محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة العامة الصناعية العراقية والأردنية، مجلة دراسات الجامعة الأردنية، المجلد 29، العدد 2، 2002، ص 372-388.
77. مؤيد سعيد سالم، إدارة الموارد البشرية (مدخل استراتيجي متكامل)، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2001.
78. مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر، التوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2002.
79. ناصر قاسمي، دليل مصطلحات علم الاجتماع، التنظيم والعمل، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
80. ناصر محمد العديلي، السلوك الإنساني و التنظيم، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1993.
81. نضال صالح الحوامدة، الثقة التنظيمية في الدوائر الحكومية- دراسة ميدانية في محافظتي الكرك والطفيلة-، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد جامعة قطر العدد 9، 1998، ص 229-258.
82. نعمة عباس وآخرون، الالتزام التنظيمي وفاعلية المنظمة : دراسة مقارنة في الكليات العلمية والإنسانية في جامعة بغداد، مجلة اتحاد الجامعات العربية، العدد 31، 1996.
83. نعيم إبراهيم الظاهر، الإدارة الإستراتيجية، ط1، عالم الكتب الحديث، الأردن، 2009.
84. نعيم إبراهيم الظاهر، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، ط1، عالم الكتب الحديثة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
85. نور الدين شنوبي، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2005.
86. هاني عرب، أساسيات الإدارة الحديثة، ط1، الجمعية المصرية لنشر المعرفة والثقافة العالمية، مصر، 2006.
87. هشام عمر حمودي، عبد الله حسين صالح، دور الموازنات التخطيطية في تنوع موارد صندوق الزكاة لتحقيق التنمية المستدامة، دراسة ميدانية لصندوق الزكاة والصدقات في محافظة نينوى، المؤتمر العلمي الدولي الثاني حول دور التمويل الإسلامي غير الربحي-الزكاة والوقف- في تحقيق التنمية المستدامة، مخبر التنمية الاقتصادية والبشرية في الجزائر، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 20-21 ماي 2013، ص 1-14.
88. وابل بن علي الوايل، مشاكل إعداد وتنفيذ الموازنات في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية -، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 32، العدد 2، مصر، 1995.
89. وليد ناجي الحيايالي، المدخل في المحاسبة الإدارية، منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، 1991.
90. يوسف عنصر و ناجي لتييم، أهم المحددات السيكوسوسيولوجية المستخدمة في قياس وتشكيل سلوك العمال التنظيمي، مجلة الدراسات والبحوث الاجتماعية -جامعة الوادي، الجزائر، العدد 7، جويلية 2014، ص 124-144.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

1. Ainun Na'im et al., The relationship between multiple measures-based performance evaluation and managerial performance: role of procedural fairness and interpersonal trust, Symposium Nasional Akuntansi Vi Abaya , 16-17 october 2003, pp.CD-Rom.
2. Alain Gintrac, Origine et maîtrise du slack, Gestion 2000, v 29, n 4, 2012, pp 89-102.
3. Allen, N, J & Meyer, J, P, The measurement and antecedents of affective, continuance and normative commitment to the organization, Journal of occupational psychology, v l 63, n 1, 1990, pp 1-18.
4. Andri Arifian Rachmann et al., The influence of budgetary participation on budgetary slack : the role of organizational fairness managerial trust and budget goal commitment, v50, n16, 2012 , pp73-78.
5. Anthony, R, N & Govindarajan, V, Management Control Systems, McGraw-Hill, New York, 2004.
6. Anthony, R, N, Planning and Control Systems: A Framework for Analysis, Boston, MA: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1965.
7. Anthony, R, N, La fonction contrôle de gestion, Éditions Publi-Union, 1993, traduit de : The Management Control Function Harvard Business School Press, 1988.
8. Anthony, R, N, Framework for Analysis, Management Services, March/April, v1, n1, 1964 pp18- 24.
9. Anthony, Robert, N & Govindarajan, V, Management control systems, McGraw Hill/Irwin, 2001.
10. Argyris, Chris , Human problems with budgets, Harvard Business Review, v31, n1, 1953, pp97-110.
11. Argyris, Chris, Organizational leadership and participative management, The Journal of Business, v 28, n 1, 1955, pp 1-7 .

12. Argyris, Chris, The impact of budget on people, School of business and public administration, Cornell University, 1952.
13. Armand Dayan, Manuel de gestion, Edition Ellipes, Paris, France, 1999.
14. Azadeh Rezvani et al., Manager emotional intelligence and project success: the mediating role of job satisfaction and trust International Journal of Project Management , v 34, 2016, pp 1112–1122.
15. Barry Render et al., Quantitative Analysis for Management, 11th edition, Prentice Hall, New Jersey, USA 2012.
16. Bédard, Jean & Maurice, Gosselin, Perspectives de recherche en contrôle, FINCO, Université Laval, v10 2000, pp 67-96.
17. Berland, Nicolas, L'histoire du contrôle budgétaire en France, Thèse de doctorat, Université Paris IX-Dauphine, France, 1999.
18. Besson, Madeleine et al., Les directeurs commerciaux face au processus budgétaire, Comptabilité-Contrôle-Audit, v 10, n 2, 2004, pp 125-153 .
19. Betty, J, Birkenmeier & Pierre-Yves Sanséau, The relationships between perceptions of supervisor, trust in supervisor and job performance: a study in the banking industry, The Journal of Applied Business Research v 32, n 1, January/February 2016, pp 161-172.
20. Blanchette, D & Pilote, C, Influence du raisonnement moral du gestionnaire sur sa création d'une marge de manoeuvre budgétaire, Communication présentée lors du Congrès de l'Association francophone de comptabilité (AFC) , Louvain-la-Neuve Belgique, Mai 2003.
21. Bouquin, Les Fondement du Contrôle de Gestion, DUF, Collection " que sais- je ?", 1994, Paris, France.
22. Brownell, Peter & Dunk, Alan, S, Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: some methodological issues and empirical investigation, Accounting, Organizations and Society, v16, n 8, 1991, pp 693-703.
23. Brownell, Peter , A field study examination of budgetary participation and locus of control, Accounting Review, 1982, pp 766-777.
24. Buchanan Bruce, Building Organizational Commitment: the Socialization of Managers in Work Organizations, Administrative Science Quarterly, v19, 1974, pp 533-46.
25. Busch, T, Slack in public administrations, Managerial Auditing Journal, v17, n3, 2002, pp153-159.
26. Cammann, Cortlandt, Effects of the use of control systems, Accounting, Organizations and Society, v 1, n 4, 1976, pp 301-313.
27. Caroline Selmer , Construire et défendre son budget « Outils méthodes et comportement », Edition Dunod Paris, France, 2001.
28. Chalos, Peter & Poon, Margaret, Participative budgeting and performance: A state of the art review and reanalysis, Advances in Management Accounting, v 10, 2001, pp 171-204.
29. Charles Horngren, Cost Accounting Managerial Emphasis, 5th edition, Englewood Cliffs, Prentice Hall 2000.
30. Chee, W, Chow, et al., Participative budgeting : effects of truth-inducing pay scheme and information asymetrie on slack and performance, The Accounting Review, v 63, n 1, 1988, pp111-122.
31. Chenhall, Robert, H, Authoritarianism and participative budgeting: a dyadic analysis, Accounting Review 1986, pp 263-272.
32. Cherrington, D, J & Cherrington, J, O, Appropriate reinforcement contingencies in the budgeting process Empirical Research in Accounting: Selected Studies, Supplement to Journal of Accounting Research, 1973 pp 225–253.
33. Chiapello, E, Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence: un essai d'organisation de la littérature Comptabilité, Contrôle, Audit, v2, tome 2, septembre 1996, pp51-74.
34. Chong, M, Lau & Ian, R, C, Eggleton, The influence of information asymmetry and budget emphasis on the relationship between participation and slack, v33, n2, Accounting and Business Research, 2003, pp91-104.
35. Chong, M, Lau & Antony, Moser, Behavioral effects of nonfinancial performance measures : the role of procedural fairness Behavioral research in accounting, v20, n2, 2008, pp55-71.
36. Chong, M, Lau, the effect of emphasis on tight budget targets and cost control on production and marketing managers propensity to create slack, British accounting review, v 31, 1999, pp 415-437.
37. Chong, V, K et al., The effects of value attainment and cognitive roles of budgetary participation on job performance Advances in Accounting behavioral research, v 8, 2005, pp 213–233.
38. Chouam Bouchama, Evaluation et choix des investissements, Edition Dar el Gharb, Algérie, 2002.
39. Christopher, k, Bart, Budgeting gamesmanship, The academy of management executive, v2, n4, 1989 pp285-294.
40. Cindy Zawadzky, Indicateurs, acteurs et slack : la gestion de la viabilité hivernale sur les autoroutes Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution, Tunisie, 2006.
41. Claude Alazard & Sabine Sépari, contrôle de gestion, 5^{ème} édition, Edition Dunod, paris, France, 2000.

42. Claude Alazard & Sabine Sépari, contrôle de gestion, 5^{ème} édition, Edition Dunod, paris, France, 2001.
43. Claude Alazard & Sabine Sépari, contrôle de gestion, Edition Dunod, Paris, France, 1996.
44. Collins, Frank, The interaction of budget characteristics and personality variables with budgetary response attitudes, *Accounting Review*, 1978, pp 324-335.
45. Darman, Ardiyanti Baharuddin, the effect of budgetary participation, budget goal clarity, decentralized structure, and public accountability on the performance of regional work units (SKPD) at Gowa District *Scientific Research Journal (SCIRJ)*, v 3, Issue 10, October 2015, pp 22-30.
46. Dave Ketchen & Jeremy Short, *Mastering strategic management*, version 3, Flat work knowledge, 2011.
47. David Cox & Michael Fordon, *As accounting for AQA*, 2nd edition, Osborne books limited, Uk, 2012.
48. David Dugdale & Stephen Lyne, *Budgeting Practice and Organisational Structure*, CIMA Publishing, 1^{ère} édition, 2010.
49. Dickson, J,W, Participation as a means of organizational control, *Journal of management studies*, v 18, n2 1981.
50. Dunk, Alan S & Nouri, Hossein, Antecedents of budgetary slack: A literature review and synthesis, *Journal of Accounting Literature*, v 17,1998.
51. Dunk, Alan S & Nouri, Hossein, Antecedents of budgetary slack: A literature review and synthesis *Journal of Accounting Literature*, 1998, v 17, pp72-96.
52. Edwin, A, Locke et al., goal setting and task performance : 1969-1980, *Psychological Bulletin*, v 90, n 1 1981, pp125-152.
53. Emannuel, R, et al., *Accounting for management control*, 2nd edition, International Thomson, Business Press, London, 1998.
54. Eric Edwin Owusu et al., Assessing the Relationship between Budget Participation and Employees' Performance of Public Universities in Ghana: a Case of University of Education, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, v 4, n1, January 2014, pp 85-95.
55. Eric Flamholtz, Effective organizational control, A framework, applications, and implications, *European Management Journal*, v 14, issue 6, 1996, pp 596-611.
56. Fisher, Joseph, G et al., Using budgets for performance evaluation: Effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack, and performance, *The Accounting Review*, v 77, n 4, 2002, pp847-865.
57. Floyd, S, V & Lane, P, J, Management through the organization, managing role conflict in strategic renewal, *Academy of management review*, v25, pp154-177.
58. Françoise Giraud et al., Justice as a rationale for the controllability principle : a study of managers opinions, *Management accounting research*, v 19, 2008, pp 32-44.
59. Françoise Giraud et al., La position des managers face au principe de contrôlabilité, May2004, pp. CD-Rom.
60. Franz Michael Fischer, *The application of the controllability principle and managers responses- A role theory perspective-*, 1st edition, Gabler Verlag, 2010.
61. Frucot, Veronique & SHEARON, Winston, T, Budgetary participation, locus of control, and Mexican managerial performance and job satisfaction, *Accounting review*, 1991, pp 80-99.
62. Govindarajan, V, & Fisher, J, Strategy, Control systems, and resource sharing: effects on business-unit performance, *Academy of Management journal*, v 33, n2, 1990, pp259-285.
63. Govindarajan, Vijay, Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: Universalistic and contingency perspectives, *Decision Sciences*, v 17, n 4, 1986, pp 496-516.
64. Govindarajan, Vijay, Decentralization, strategy, and effectiveness of strategic business units in multibusiness, *organizations Academy of Management Review*, v 11, n 4, 1986, pp 844-856.
65. Haim Hilman Abdullah et al., Budgetary Slack and Entrepreneurial Spirit : A Test of Government Policy Consistency towards Its Campaigned Programs, *World Journal of Social Sciences*, v 1, n 5, November 2011, pp 175-187.
66. Hamini, A, *Gestion budgétaire, prévision est model comptable*, Edition Berti, Alger, 2001.
67. Hansen, Stephen, C & Van der Stede, Wim, A, Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis *Management Accounting Research*, v15, n4, 2004, pp415-439.
68. Harrison, Graeme, L, Reliance on accounting performance measures in superior evaluative style -the influence of national culture and personality-, *Accounting, Organizations and Society*, v 18, n 4, 1993, pp 319-339.
69. Hartmann, Frank, GH, The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory *Accounting, Organizations and Society*, v 25, n 4, 2000, pp 451-482.
70. Henri Bouquin, *Contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, Presses Universitaires de France « Que sais-je ? », Paris France, 1991.

71. Henri Bouquin, les fondements du contrôle de gestion, 3^{ème} édition, Presses Universitaires de France « Que sais-je ? », Paris France, 2005.
72. Herath, S, K & Indrani, M, W, Budgeting as a competitive advantage: evidence from Sri Lanka, journal of American academy of business, v 11, n 1, 2007, pp 79-91.
73. Hirst, Mark, K, Accounting information and the evaluation of subordinate performance: a situational approach, Accounting Review, 1981, pp 771-784 , p 776-777.
74. Hofstede, G, Contrôle Budgétaire – les règles du jeu, Editions Hommes et Techniques, Paris, France 1977.
75. Hofstede, Geert, H, The game of budget control: how to live with budgetary standards and yet be motivated by them, Van Gorcum & Company, USA, 1967, p181.
76. Hopwood, Anthony G, An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation, Journal of accounting research, 1972, pp 156-182.
77. Hopwood, Anthony, G, Accounting and Human Behaviour, Haymarket, London, US, 1974.
78. Ida Haryanti Binti Mohd Noor & Radiah Othman, budgetary participation: how it affects performance and commitment, Accountancy business and the public interest, 2012, pp 53-73
79. Jack Forget, Gestion budgétaire : Prévoir et contrôler les activités de l'entreprise, Edition d'organisation Paris, France, 2005.
80. Jaworski, Bernard, J & Young, S, Mark, Dysfunctional behavior and management control: An empirical study of marketing managers, Accounting, Organizations and Society, v 17, n 1, 1992, pp 17-35.
81. Jean Lochard, La gestion budgétaire outil de pilotage des managers, Edition d'organisation, Paris, France 1998.
82. Jean-Philippe Denis, Retour sur les principes d'articulation entre contrôle et stratégie –Une perspective Ago-Antagoniste, Perspectives en Management Stratégique, tome IX, France, 2003, pp 317-343.
83. Jose', R, Goris, Effects of trust in superiors and influence of superiors on the association between individual-job congruence and job performance/satisfaction, Journal of Business and Psychology, v17, n3 Spring 2003, pp 327-343.
84. Joseph, N, Roge, Gary, F, Linn, Performance evaluation: the effect on the propensity to create budgetary slack, Developments In business simulation & experiential exercises, v22, 1995.
85. Julien Batac & David Carsus, les interactions contrôle/apprentissage organisationnel dans le cas d'une municipalité comptabilité et connaissances, France, May 2005, pp.cd-rom.
86. Kaplan, R, S & Norton, D, P, The balanced scorecard: measures that drive performance. Harvard Business Review, January – February 1992, pp 71-79.
87. Kary Lukka, Budgetary biasing in organizations : Theoretical framework and empirical evidence Accounting, Organizations and Society, v13, n 3, 1988, pp281-301.
88. Katarzyna Cieslak, Thomas Kalling, Reasons behind contemporary use of budgets, paper for NEF conference in Bergen, 9-11 august, 2007.
89. Kazem Olabode Faleti et al., Budgetary and management control system for improved efficiency in public sector, the implications of » Babariga-Style » budgeting approach, Scholarty journal of business administration, v 4, n2, February 2014, pp44-52.
90. Ken Milani ,The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes : a field study, The Accounting Review, v 50, n 2, 1975, pp 274-284.
91. Kenis, Izzettin, Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance, Accounting Review, v54, n4, 1979, pp707-721.
92. Kenneth Odour Adongo & Ambrose Jagongo, Budgetary Control as a Measure of Financial Performance of State Corporations in Kenya, International Journal of Accounting and Taxation, v1, n1, December 2013, pp38-57.
93. Killian Osikhena Ogiedu & James Odia, Relationship between budget participation, budget procedural fairness organizational commitment and managerial performance, Review of public administration and management, v1, n3, 2013, pp252-269.
94. Kren, Leslie, Effects of uncertainty, participation and control system monitoring on the propensity to create budget slack and actual slack created, Advances in Management Accounting Journal, 2003, v 11, pp 43-167.
95. Langevin, Pascal & Mendoza, Carla, How can organizational justice moderate the unethical behaviors induced by budgeting systems, European Accounting Association, 33rd Annual Congress, Istanbul, Turkey 19-21 May, 2010, pp1-27.
96. Langevin, P, & Naro, G, Contrôle et comportements: une revue de la littérature anglo-saxonne In Identification et maîtrise des risques: enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion Contrôle et Comportement, 2003, pp. CD-Rom.

97. Langevin, Pascal & Naro, Gérald, Contrôle et comportements: une revue de la littérature anglo-saxonne In: Identification et maîtrise des risques: enjeux pour l'audit, La comptabilité et le contrôle de gestion 2003, pp. CD-Rom.
98. Larbi, A, Analyse financière de l'entreprise et décisions à court terme, institut des sciences économiques Université d'Oran, Algérie.
99. Lau, Chong, M & Buckland, Christen, Budgeting - the role of trust and participation: a research note, Abacus, v 37, n 3, 2001, pp 369-388.
100. Lau, Chong, M & Tan, Jeng, J, the impact of budget emphasis, participation and task difficulty on managerial performance: a cross-cultural study of the financial services sector, Management Accounting Research, v 9, n 2, 1988, pp 163-183.
101. Lau, Chong, M & Tan, Sharon LC, the effects of participation and job-relevant information on the relationship between evaluative style and job satisfaction, Review of quantitative finance and accounting, v 21, n 1, 2003, pp 17-34.
102. Lau, Chong, M & TAN, Sharon, LC, The importance of procedural fairness in budgeting, Advances in Accounting, v 21, 2005, pp 333-356.
103. Laura, Francis-Gladney & Harold, T, Little, Does organization - mandated budgetary involvement enhance managers' budgetary communication with their supervisors, Advances in Management Accounting Emerald Group Publishing Limited, 2004, pp 167-182.
104. Lawrence, B, Sawyer, La pratique de l'Audit Interne, Edition Publi-union, IFACI, Paris , France, 1996 .
105. Leach-Lopez, M, A, et al, Differences in the role of job-relevant information in the budget participation-performance relationship among US and Mexican managers: a question of culture or communication, Journal of management accounting research, v19, n1, 2007, pp 105-136.
106. Levitt, B, & March, J, G, Organizational learning, Annual review of sociology, v14, n1, 1988, pp 319-338.
107. Lincoln, James, R & Kalleberg, Arne, L, Work organization and workforce commitment : A study of plants and employees in the US and Japan, American Sociological Review, v50, n6, 1985, pp 738-760 .
108. Lindquist, T. M, Fairness as an antecedent to participative budgeting: Examining the effects of distributive justice, procedural justice and referent cognitions on satisfaction and performance, Journal of Management Accounting Research, v7, 1995, pp 122-147.
109. Lindsay, R, Murray & Ehrenberg, Andrew, SC, The design of replicated studies, The American Statistician, v 47, n 3, 1993, pp 217-228.
110. Locke, E., A & Schweiger, D, M, Participation in decision-making: One more look, Research in organizational behavior, v 1, n10 , 1979 , pp 265-339.
111. Locke, Edwin, A, Toward a theory of task motivation and incentives, Organizational behavior and human performance, 1968, v 3, n 2, pp 157-189.
112. Loning, H et al., Le Contrôle de Gestion: Organisation et Mise en Œuvre, 2^{ème} édition, Edition Dunod Paris, France, 2003.
113. Lowe, E. A & Shaw, Richard, Wright, An analysis of managerial biasing: evidence from a company's budgeting process, Journal of Management Studies, v5, n 3, 1968, pp 304-315.
114. MacIntosh, N, B, Management accounting and control systems: An organizational and behavioral approach, John Wiley & Sons, New York, USA, 1994.
115. Magner, Nace et al, The interactive effect of budgetary participation and budget favorability on attitudes toward budgetary decision makers: A research note, Accounting, Organizations and Society, v 20, n 7-8 1995, pp 611-618.
116. Magner, Nace, et al., Testing a model of cognitive budgetary participation processes in a latent variable structural equations framework, Accounting and Business Research, v 27, n1, 1996, pp 41-50.
117. Maiga, A, S & Jacobs, F, A, Budget participation influence on budget slack: The role of fairness perceptions, trust and goal commitment, Journal of Applied Management Accounting Research, v5, n1 2007, pp 39-58.
118. March, J, G & Simons, H, A, Organizations, Wiley, New York, USA, 1975.
119. María Gilabert-Carrerasa & David Naranjo-Gilb, Trust in superiors and dysfunctional behaviors : an experimental study on budgetary slack, Journal of positive management, v5, n1, 2014, pp54-66 .
120. Mariel Jougoux & Yves- Fredeic Livian, Management et contrôle de gestion, Edition Foucher, France 2008/2009.

121. Martijn Schoute & Elke Wiersma, The relationship between purposes of budget use and budgetary slack *Advances in Management Accounting*, v 19, 2011, pp75-107 .
122. Mason Carpenter et al., *Management principles*, Flat World Knowledge, 1st edition, 2009.
123. Merchant, K. A, Budgeting and the propensity to create budgetary slack, *Accounting, Organizations and Society*, v 10, n2 1985, pp 201-210.
124. Merchant, Kenneth A, *Modern management control systems: text and cases*, Upper Saddle River, NJ : Prentice Hall, 1998.
125. Merchant, Kenneth, A, The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance, *Accounting Review*, 1981, pp 813-829.
126. Merchant, Kenneth, A & Manzoni, Jean-Francois, The achievability of budget targets in profit centers: A field study, *Readings in Accounting for Management Control*, Springer US, v64, issue 3, July 1989, pp 496-520.
127. Merchant, Kenneth, A & Van Der Stede, Wim, A, *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*, Pearson Education, 2007.
128. Merchant, Kenneth, A, The effects of financial controls on data manipulation and management myopia, *Accounting Organizations and Society*, v 15, n 4, 1990, pp 297-313.
129. Merchant, Kenneth, A, & Bruns, William J, Measurements to cure management myopia. *Business Horizons*, 1986, v 29, n 3, pp 56-64.
130. Merchant, Kenneth, A, Budgeting and the propensity to create budgetary slack, *Accounting, Organizations and Society*, v10, n2, 1985, pp 201-210.
131. Meyer, J, P & Allen, N, J, A three-component conceptualization of organizational commitment, *Human resource management review*, v 1, n1, 1991, pp 61-89.
132. Meyer, J, P & Allen, N, J, *Commitment in the workplace: theory, research and application*, Thousand Oaks, USA, 1997.
133. Meyer, J, P & Allen, N, J, *Commitment in the workplace: theory, research and application*, Thousand Oaks USA, 1997.
134. Mia, Lokman & Winata, Lanita, Job satisfaction of the Chinese and Javanese managers in Indonesia: the role of ethnic culture, *International Journal of Business Research*, v 7, Issue 4, July 2007, pp 86-92.
135. Michael Burkert et al , Application of the controllability principle and managerial performance: The role of role perceptions, *Management Accounting Research*, v 22, n 3, 2011, pp 143-159.
136. Michael Burkert et al., application of the controllability principal and managerial performance : the role of role perceptions, *Management accounting research*, v 22, 2011, pp143-159.
137. Michael Gervais, *Contrôle de gestion*, 7^{ème} édition, Edition Economica, Paris, France, 2000.
138. Michael, Wilhelmi & Brian, H, Kleiner, *New Developments In Budgeting* , *Management Research News* v18, 3/4/5, 1995, pp78 – 87
139. Milani, K, The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes : a field study, *The Accounting Review*, v 50, n 2, 1975, pp 274-288.
140. Miroir-LAIR, Isabelle, *L'évolution de la pratique du budget comme outil de communication financière* Thèse de doctorat Conservatoire national des arts et métiers-CNAM, France, 2012.
141. Moez Essid, Les mécanismes de contrôle de la performance globale : le cas des indicateurs non financiers de la RSE , thèse de doctorat en gestion, université Paris-Sud, - faculté Jean Monnet, France, 2006.
142. Mohamed Onsi , Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack, *The accounting review* v 48, n3, 1973 pp535-548 .
143. Nguyen Tan Hon, Véronique, *Débats et conflits lors de l'élaboration du budget*, Thèse de doctorat, Jouy-En Josas, HEC, France, 2008.
144. Nienaber, A, M , et al., A qualitative meta-analysis of trust in supervisor-subordinate relationships, *Journal of Managerial Psychology*, v 30, n 5, 2015, pp507 – 534.
145. Norbert Guedj, *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, 3^{ème} édition, Edition d'organisation, Paris, France, 2000.
146. Nouri, H, & Parker, R, J, The interactive effect of budget-based compensation, organizational commitment, and job involvement on managers' propensities to create budgetary slack, *Advances in Accounting*, 1996 v 14, pp 209-222.
147. Nouri, Hossein, Using organizational commitment and job involment to predict budgetary slack: A research note, *Accounting, Organizations and Society*, v 19, n 3, 1994, pp 289-295.
148. Ogunjuboun, F, I, *Costing and quantitative techniques*, VI publishers, Nigeria, 2009.
149. Orla O'dwyer et al., A conceptual frame work for understanding clan control in its project teams proceedings of the 21st European conference on information systems, Utrecht University, The Netherlands 7-01- 2013, pp1-12.

150. Otley, David, T, Budget use and managerial performance, *Journal of accounting research*, Accounting Research Center, Booth School of Business, University of Chicago, Wiley, v 16, n 1, Spring, 1978, pp 122-149.
151. Ouchi, W, G, A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms, *Management Science*, v25, n9, 1979, pp 833-848.
152. Ouchi, W, G, Markets, bureaucracies, and clans, *Administrative science quarterly*, v 25, 1980, pp 129-141.
153. Ouchi, W, G, The Relationship Between Organizational Structure and Organizational Control *Administrative Science Quarterly*, v 22, n1, 1977, pp 95-113.
154. Parker, R, J & Kyj, L, Vertical information sharing in the budgeting process, *Accounting Organizations and Society*, v 31, n 1, 2006, pp 27-45.
155. Parker, Robert, J & KYJ, Larissa, Vertical information sharing in the budgeting process, *Accounting Organizations and Society*, v 31, n 1, 2006, pp 27-45.
156. Pascal Langevin et Carla Mendoza, L'effet du contrôle par les résultats sur l'engagement organisationnel affectif : Le rôle médiateur de la justice procédurale perçue, *Comptabilité -Contrôle – Audit*, Tome 20, n1 2014, pp 13-42.
157. Patricia Casey Douglas & Benson Wier, Integrating ethical dimensions into a model of budgetary slack creation, *Journal of business ethics*, v28, n3, 2000, pp267-277.
158. Periasamy, P, A text book of financial, cost and management accounting, Himalaya publishing house India, 2010.
159. Pierre Zearmati & Fabrice Mocellin, *Pratique de la gestion des stocks*, 7^{ème} édition, Edition Dunod, Paris France, 2005.
160. Popi Fauziati, The impact of participation of budget setting on the job satisfaction of employees and the performance of local government (empirical study at Daerah Istimewa Yogyakarta), *International conference competitiveness of economy in the global market (ICCE)*, Bung Hatta University Press Indonesia, 2012, pp 463-476.
161. Prudence, Julien, La maîtrise du slack budgétaire: une analyse autour des théories de la déviance et de la criminologie: Le cas d'une entreprise de distribution, Thèse de doctorat en sciences de gestion Université Paris Dauphine-Paris IX, France, 2009.
162. Rahmi Yucel & Mehmet Gunluk, Effects of budgetary control and justice perceptions on the relationship between budgetary participation and performance, *Journal of global strategic management*, v 1, n2, 2007 pp82-94.
163. Riahi, Belkaoui, A, *Behavioral accounting: the research and practical issues*, Quorum books, USA, 1989.
164. Robbins, S, *Organizational behavior*, Prentice-Hall, Inc, 2003.
165. Robert, J, Swieringa & Robert, H, Moncur, the relationship between manager's – oriented behavior and selected attitude position, size and performance measures, *Journal of accounting research*, v 10, 1972 pp194-209.
166. Schiff, Michael & Lewin, Arie, Y, Where traditional budgeting fails, *Financial Executive*, v 36, n 5, 1968 p51-62.
167. Shields, J, F & Shields, M, D, Antecedents of participative budgeting, *Accounting, Organizations and Society*, v23, n1, 1998 pp 49-76.
168. Sholihin Mahfud & Chong M, Lau , The intervening effects of procedural fairness and interpersonal trust on the relationship between multiple measures-based performance evaluation and managers job satisfaction, *Gadjah Mada, International Journal of Business*, v 5 , n3, 2003, pp321-343 .
169. Sholihin, Mahfud et al., The relationship between multiple measures-based performance evaluation and managerial performance: role of procedural fairness and interpersonal trust, Elsevier Publishing, v 14 September 2004, pp 235-262.
170. Sim, B, Sitkin et al., *organizational control*, Cambridge university press, 1st Ed, 2010.
171. Simons, Robert, Analysis of the organizational characteristics related to tight budget goals, *Contemporary Accounting Research*, v 5, n 1, 1988, pp 267-283.
172. Simons, Robert, Planning, Control, and Uncertainty: a process view, *Accounting and management: Field study perspectives* 1987, pp 339-362.
173. Soohee, Kim, participative management and job satisfaction, lessons for management leadership, *Public Administration Revue*, v 62, n2 , pp 231-241.
174. Sponem Samuel, Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises: proposition d'une typologie et analyse des déterminants, Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine, Paris IX, France 2004.
175. Steers, Richard, M, Antecedents and outcomes of organizational commitment, *Administrative science quarterly*, 1976, pp 46-56.

176. Swieringa, Robert, J & Moncur, Robert, H, Some effects of participative budgeting on managerial behavior, National Association of Accountants, 1975.
177. Tony Davila & Marc Wouters, Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack, Accounting, Organizations and Society, v 30, 2005, pp587-608.
178. Turner, K, L & Makhija, M, V, The Role of Organizational Controls in Managing Knowledge, Academy of Management Review, v1, n1, 2006, pp197-217.
179. W, J, Bruns & John, H, Waterhouse, budgetary control and organization structure, journal of accounting research, v13, n2, 1975, pp 177-203.
180. W, Li, X, Nan & Z, Mo, Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance, Management and Service Science (MASS), International Conference on Wuhan, China 24-26 Aug 2010, pp 1-5.
181. Weitzman, Martin L, The new Soviet incentive model, The Bell Journal of Economics, 1976, pp 251-257.
182. Wentzel, Kristin, The influence of fairness perceptions and goal commitment on managers' performance in a budget setting, Behavioral research in Accounting, v14, n 1, 2002, pp 247-271.
183. Wim, A, Vanderstede, The relationship between two consequences of budgetary controls : budgetary slack creation and managerial short-term orientation, Accounting, Organizations and Society, v25, 2000, pp 609-622.
184. Wood, F & Alan, S, Business Accounting , 9th edition, Prentice Hall, New York, USA, 2002.
185. Wright, P, Pringle & C, Kroll, M, Strategic management (text and cases), Allyn and Bacon, 1992.
186. Young, S, Mark, Participative budgeting: The effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack, Journal of accounting research, 1985, pp 829-842

Website:

- ❖ www.strategic-control.24xls.com, strategic management: formulation and implementation, Ryszard Barnat, 13/05/2015.
- ❖ www.smallbusiness.chron.com, advantages and disadvantages of a line- item budget, Chris joseph, 13/09/2014.

❖ www.infotechaccountants.com، منتديات محاسبة دوت نت، وظائف وأنواع الموازنات التخطيطية، أبو بكر نور، 2015/08/20

الملاحق

الملاحق

الملحق رقم: (01) قائمة الأساتذة المحكمين

الجامعة	الدرجة العلمية	الأستاذ
جامعة قاصدي مرباح / ورقلة	أستاذ التعليم العالي	زرقون محمد
فرحات عباس / سطيف 01	أستاذ التعليم العالي	ملياني عبد الحكيم
جامعة سعد دحلب / البليلة 02	أستاذة محاضرة (أ)	تواتي مریم
جامعة محمد شريف مساعدي / سوق أهراس	أستاذ محاضر (أ)	أولاد زاوي عبد الرحمان
جامعة محمد بوضياف / المسيلة	أستاذ محاضر (ب)	بو عبد الله صالح
جامعة قاصدي مرباح / ورقلة	أستاذ محاضر (أ)	عراية الحاج
جامعة الجزائر 01	أستاذ محاضر (أ)	عكة عبد الغني
جامعة قاصدي مرباح / ورقلة	أستاذ محاضر (أ)	مناصرة رشيد

الملحق رقم: (02)

استمارة الدراسة الميدانية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة-

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

إستبيان

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان الإحصائي، وذلك في إطار الإعداد لأطروحة الدكتوراه تحت عنوان:

" تأثير نظام الموازنات التقديرية على سلوك المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "

"L'impact de système budgétaire sur le comportement des managers dans les entreprises algériennes"

تحت إشراف أ.د. دبي علي

يهدف هذا الإستبيان إلى التعرف على تأثير مختلف خصائص نظام الموازنات التقديرية (مثل المشاركة في إعداد الموازنة التقديرية، وضوح الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية وقابلية تحقيقها، تطبيق مبدأ قابلية التحكم ومبدأ التغذية العكسية) على سلوك وتصرفات المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والذين يتم عادة تقييم أدائهم على أساس تحقيق النتائج المقدره في الموازنة، وما يترتب عليه ذلك من نتائج إيجابية (مثل المكافأة، الترقيـة...إلخ) أو حتى نتائج سلبية.

نرجو أن تتم الإجابة على الاستبيان من طرف كل رئيس مركز مسؤولية أي كل مسؤول عن تحقيق الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليته (chef de centre de responsabilité) : مدير فرع، مدير وحدة، مدير قسم أو مصلحة، مسير.

كما يمكنكم الإجابة على الإستبيان إلكترونيا وذلك بإتباع الرابط التالي:

<https://goo.gl/forms/VB31qqKNo6PMsXoe2>

نرجو أن تتم الإجابة بكل دقة وتمعن، مع العلم أن إجاباتكم ستحظى بالسرية التامة وستستخدم لأغراض علمية بحتة.

سنتكون إجاباتكم موضع اهتمامنا، لذلك نأمل منكم التفضل بوضع إشارة (X) في الخانة المناسبة.

الملاحق

La participation					1- محور المشاركة في إعداد الموازنات التقديرية
موافق تماما Tout à fait d'accord	موافق D'accord	نوعا ما موافق Moyennement d'accord	غير موافق En désaccord	غير موافق تماما (بئانا) Tout à fait en désaccord	العبارات
					أشارك في تحضير الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي. Je suis impliqué dans l'élaboration de budget de mon centre de responsabilité.
					مشاركتي في إعداد الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي مؤثرة. Ma participation dans l'élaboration de budget de mon centre de responsabilité est influente.
					مديري يشرح لي بوضوح التعديلات التي تتم على الموازنة لتقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي. Mon supérieur hiérarchique me donne les explications des changements qui touchent le budget de mon centre de responsabilité.
					مديري يطلب رأيي باستمرار عند البدء في تحضير الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي Mon supérieur hiérarchique me demande en permanence mon avis lors de l'élaboration de budget de mon centre de responsabilité.
					أشارك في المناقشات المتكررة والمتعلقة بالموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي مع الإدارة العليا. Je participe dans des discussions avec la direction sur le budget de mon centre de responsabilité.
					تشكل اقتراحاتي جزءا كبيرا من محتوى الموازنة التقديرية المعتمدة رسميا من طرف الإدارة العليا لمركز مسؤوليتي. Mes propositions constituent une partie importante dans le budget final adopté par la direction.
La clarté et l'applicabilité d'atteindre les					2- محور وضوح الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية وقابلية تحققها objectifs budgétaires
موافق تماما Tout à fait d'accord	موافق D'accord	نوعا ما موافق Moyennement d'accord	غير موافق En désaccord	غير موافق تماما Tout à fait en désaccord	العبارات
					الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي واضحة ومحددة تماما. Les objectifs définissent dans le budget de mon centre de responsabilité sont claires et bien déterminés.
					أفهم تماما أي من الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي والتي لديها أولوية التحقيق (الهامة). Je connais bien les objectifs prioritaires parmi l'ensemble des objectifs de budget de mon centre de responsabilité .

الملاحق

					<p>الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي قابلة للتحقيق.</p> <p>Les objectifs définissent dans le budget de mon centre de responsabilité sont réalisables.</p>
					<p>الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي صعبة وتحتاج إلى مجهود لبلوغها.</p> <p>Les objectifs définissent dans le budget de mon centre de responsabilité sont difficiles à atteindre et ils demandent un effort exceptionnel.</p>
Le feedback budgétaire					3- محور إعلام مسؤول مركز المسؤولية بالانحرافات الموازنة
موافق تماما Tout à fait d'accord	موافق D'accord	نوعا ما موافق Moyennement d'accord	غير موافق En désaccord	غير موافق تماما Tout à fait en désaccord	العبارات
					<p>يعلمني مديري باستمرار بمدى توفيقني في تحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي.</p> <p>Mon supérieur hiérarchique m'informe sur mes réalisations qui concernent l'exécution de budget de mon centre de responsabilité.</p>
					<p>مديري يبلغني بصفة مستمرة ودورية بمستوى الانحرافات المسجلة -الفرق بين النتائج الفعلية والمقدرة في الموازنة -</p> <p>Mon supérieur hiérarchique m'informe régulièrement sur les écarts budgétaires de mon centre de responsabilité.</p>
					<p>تقييم وإعلام مديري لي يساعدي كثيرا في إنجاز مهامي الوظيفية على أكمل وجه.</p> <p>Etre évalué et informé par mon supérieur hiérarchique m'aide beaucoup à accomplir mes tâches.</p>
L'application du principe de contrôlabilité					4- محور تطبيق مبدأ قابلية التحكم
موافق تماما Tout à fait d'accord	موافق D'accord	نوعا ما موافق Moyennement d'accord	غير موافق En désaccord	غير موافق تماما Tout à fait en désaccord	العبارات
					<p>أكلف بتحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي دون تحمل تأثير كل العوامل الخارجية التي لا يمكنني مراقبتها والتحكم فيها.</p> <p>Les objectifs budgétaires de mon centre de responsabilité sont fixés en isolant tous les facteurs externes incontrôlables.</p>
					<p>أكلف بتحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي دون تحمل تأثير كل العوامل الداخلية التي لا يمكنني مراقبتها والتحكم فيها.</p> <p>Les objectifs budgétaires de mon centre de responsabilité sont fixés en isolant tous les facteurs internes incontrôlables.</p>

الملاحق

					<p>يتم تقييم أدائي من طرف الإدارة العليا دون تحلي مسؤولية تأثير كل العوامل الخارجية التي لا يمكنني مراقبتها والتحكم فيها.</p> <p>La direction évalue ma performance en neutralisant les facteurs externes incontrôlables.</p>
					<p>يتم تقييم أدائي من طرف الإدارة العليا دون تحلي مسؤولية تأثير كل العوامل الداخلية التي لا يمكنني مراقبتها والتحكم فيها.</p> <p>La direction évalue ma performance en neutralisant les facteurs internes incontrôlables.</p>
L'évaluation à travers les multiples indicateurs de					5- محور التقييم باستخدام العديد من مؤشرات الأداء performance
موافق تماما Tout à fait d'accord	موافق D'accord	نوعا ما موافق Moyennement d'accord	غير موافق En désaccord	غير موافق تماما Tout à fait en désaccord	العبارات
					<p>يقيم مسؤولي المباشر أدائي باستخدام المؤشرات المالية وغير المالية.</p> <p>Mon supérieur hiérarchique évalue ma performance à travers les indicateurs financiers et non financiers.</p>
					<p>تحتل المؤشرات المالية الأولوية في تقييم أدائي.</p> <p>Les indicateurs financiers sont prioritaires dans l'évaluation de ma performance.</p>
					<p>تحتل المؤشرات غير المالية الأولوية في تقييم أدائي.</p> <p>Les indicateurs non financiers prennent une place importante dans l'évaluation de ma performance.</p>
Le slack budgétaire					6- محور اعتماد هامش مناورة موازني
موافق تماما Tout à fait d'accord	موافق D'accord	نوعا ما موافق Moyennement d'accord	غير موافق En désaccord	غير موافق تماما Tout à fait en désaccord	العبارات
					<p>الأهداف المحددة رسميا في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي دائما ما تكون سهلة التحقيق.</p> <p>Les objectifs budgétaires dessinés officiellement pour mon centre de responsabilité sont souvent faciles à réaliser</p>
					<p>غالبا ما تكون النتائج المحققة فعليا أكبر بكثير من المقدرة في الموازنة الخاصة بمركز مسؤوليتي (انحراف ايجابي).</p> <p>Souvent les résultats dépassent les prévisions de budget de mon centre de responsabilité.</p>
					<p>تردني دائما ردود فعل ايجابية من الإدارة العليا نتيجة تحقيقي لنتائج جيدة.</p> <p>Je reçois les félicitations de mon supérieur hiérarchique grâce à mes résultats positifs.</p>
					<p>بحكم الراحة المالية التي أتمتع بها في تسيير عملي، يحتل تحقيق الأهداف المقدره لمركز مسؤوليتي أولويتي مقارنة بالتحكم في التكاليف.</p> <p>Vue la situation financière confortable, la réalisation des objectifs budgétaires sont prioritaires par rapport à la maîtrise des coûts.</p>

الملاحق

					أبحث دائما عن أدوات وتقنيات تمكنني من تحقيق هامش مناورة في تنفيذ الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي. Je cherche toujours à gagner de marge de manœuvre dans la réalisation de budget de mon centre de responsabilité.
Data manipulation					7- محور التأثير على المعطيات الموازنية
موافق تماما Tout à fait d'accord	موافق D'accord	نوعا ما موافق Moyennement d'accord	غير موافق En désaccord	غير موافق تماما Tout à fait en désaccord	العبارات
					عند تحقيقي لنتائج أقل مما هو محدد لي في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي (نتائج سلبية)، فإنني أقوم بالتعديلات اللازمة لجعل التقارير Lorsque les écarts sont négatifs, j'essaie de modifier les rapports pour être convenable.
					إدراج بعض التعديلات على النتائج المحققة هو أمر ضروري. L'inclusion de certains ajustements aux résultats obtenus est essentielle.
L'engagement des objectifs budgétaires					8- محور الإلتزام بالهدف المحدد في الموازنة التقديرية
موافق تماما Tout à fait d'accord	موافق D'accord	نوعا ما موافق Moyennement d'accord	غير موافق En désaccord	غير موافق تماما Tout à fait en désaccord	العبارات
					أعتبر الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي وكأنها أهدافي الخاصة، لذلك أصر وألتزم الإلتزاما كليا بتحقيقها. Je considère les objectifs budgétaires comme mes propres objectifs, et je m'engage pleinement pour les réaliser.
					عمليا، أولى أهمية بالغة لتحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي. Réellement, je donne une importance à la réalisation des objectifs budgétaires de mon centre de responsabilité.
					أسعى وأكافح باستمرار لتحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي. Je fais tous que je peux pour réaliser les objectifs budgétaires de mon centre de responsabilité.
					دائما ما أعتد خطط تنفيذ تصحيحية لتدارك التأخر المسجل في تحقيق الأهداف المحددة في الموازنة التقديرية الخاصة بمركز مسؤوليتي. J'adopte souvent des plans correctifs pour rattraper sur la réalisation des objectifs budgétaires de mon centre de responsabilité.

الملاحق

La satisfaction au travail					9- محور الرضا الوظيفي
موافق تماما Tout à fait d'accord	موافق D'accord	نوعا ما موافق Moyennement d'accord	غير موافق En désaccord	غير موافق تماما Tout à fait en désaccord	العبارات
					ظروف عملي في هذه المؤسسة ملائمة تماما. Les conditions de travail dans mon entreprise sont très confortables.
					أقدم كل ما لدي من جهد وقدرات لهذه المؤسسة. Je me donne à fond pour cette entreprise
					أحب وأرغب دائما في العمل بهذه المؤسسة. Je tiens toujours à travailler dans cette entreprise.
					عموما، أنا راضي عن عملي بهذه المؤسسة . Globalement, je suis satisfait de mon travail dans cette entreprise.
L'engagement effectif					10- محور الإلتزام العاطفي
موافق تماما Tout à fait d'accord	موافق D'accord	نوعا ما موافق Moyennement d'accord	غير موافق En désaccord	غير موافق تماما Tout à fait en désaccord	العبارات
					أعتبر أن مشاكل المؤسسة هي بمثابة مشاكلي الخاصة. Je considère les problèmes de l'entreprise comme mes propres problèmes.
					أكون جد سعيد بإمضاء بقية مشواري المهني بالمؤسسة الحالية. Je serai heureux de finir ma carrière professionnelle dans l'entreprise actuelle.
					أشعر بأنني مرتبط عاطفيا بالمؤسسة الحالية. Je me sent affectivement très lié à cette entreprise
					هذه المؤسسة لديها معنى شخصي كبير بالنسبة لي. Cette entreprise me présente beaucoup de chose pour moi.
					أشعر بانتماء قوي اتجاه المؤسسة الحالية وأفرادها. Je me sent une forte appartenance à cette entreprise et son staff.
La confiance au supérieure hiérarchique					11- محور الثقة بالرئيس
موافق تماما	موافق	نوعا ما موافق	غير موافق	غير موافق تماما	العبارات
					رئيسي المباشر هو نوع من الأشخاص الذي أرغب دائما أن يكون لي صديق مثله. Mon supérieur hiérarchique est de type préféré que j'aime qu'il soit un ami.
					رئيسي المباشر يتباهى بعلمي وإنجازاتي أمام عمال المؤسسة. Mon supérieur hiérarchique félicite mes résultats devant les employés de l'entreprise.

الملاحق

					رئيسي المباشر يدافع عني أمام العمال الآخرين إذا قمت بخطئ غير مقصود في عملي. Mon supérieur hiérarchique me défend devant les autres lorsque que je mis des erreurs involontaires.
					تعجبي بكفاءات ومهارات رئيسي المباشر في أداء عمله. J'apprécie les compétences de mon supérieur hiérarchique
					سيقوم رئيسي المباشر بالدفاع عني إذا تعرضت لانتقاد لاذع من قبل عمال آخرين بالمؤسسة. Mon supérieur hiérarchique me défend lorsque je suis critiqué par les autre employés.

Les informations générales

12- محور المعلومات العامة

Comment s'appelle votre entreprise? ما اسم المؤسسة التي تعملون بها؟

Quel est le secteur d'activité de cette entreprise?

ما نوع القطاع الذي تعملون فيه؟

قطاع خاص
Secteur privé

قطاع عام
Secteur public

Quel est le type d'activité de cette entreprise?

ما هو نوع نشاط مؤسستكم؟

خدمي
De services

إنتاجي
Productif

Quelle est l'année de création de cette entreprise? متى تم تأسيس مؤسستكم؟

Quel est le nombre des employés?

كم عدد العمال في المؤسسة؟

> 50 عامل (Employés)

Entre 50-100 employés

ما بين 50-100 عامل

Entre 100-200 employés

ما بين 100-200 عامل

< 200 عامل (Employés)

Quel est le nombre de filiales? كم عدد فروعها؟

الملاحق

Quel est votre niveau scolaire?

- ما هو مستواكم الدراسي؟

Secondaire	ثانوي	<input type="checkbox"/>
Universitaire	جامعي	<input type="checkbox"/>
Etudes supérieures	دراسات عليا	<input type="checkbox"/>

Quelle est votre fonction? ما نوع وظيفتكم؟

Combien d'années d'ancienneté vous avez?

- كم عدد سنوات عملك في هذه المؤسسة؟

Moins de 5 ans	أقل من 5 سنوات	<input type="checkbox"/>
Entre 5-10 ans	ما بين 5-10 سنة	<input type="checkbox"/>
Entre 10-20 ans	ما بين 10-20 سنة	<input type="checkbox"/>
Plus de 20 ans	أكثر من 20 سنوات	<input type="checkbox"/>

Combien avez-vous d'années de travail dans la fonction actuelle?..... كم عدد سنوات عملك في الوظيفة الحالية؟

Moins de 5 ans	أقل من 5 سنوات	<input type="checkbox"/>
Entre 1-5 ans	ما بين 1-5 سنوات	<input type="checkbox"/>
Plus de 10 ans	أكثر من 10 سنوات	<input type="checkbox"/>

- متى تم اعتماد نظام الموازنات التقديرية بمؤسستكم؟.....

Quand était l'adoption du système de la gestion budgétaire dans votre entreprise?.....

- ما نوع البرنامج المستخدم في تسيير نظام الموازنات التقديرية بالمؤسسة؟.....

Quel est le logiciel utilisé pour la gestion budgétaire dans votre entreprise?

Quel est le centre de responsabilité qui vous dirigez?..... ما هو مركز المسؤولية الذي تسييره؟

شكرا جزيلاً لتعاونكم

الملاحق

الملحق رقم: (03)

مجموعة الشركات التي تم التبرص فيها أو التواصل معها

المقر الاجتماعي	النشاط الأساسي	إسم المؤسسة
سطيف	صناعة اللوالب والسكاكين والصنابير	مؤسسة BCR
مفتاح / البليدة	إنتاج وتسويق الإسمنت	المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر Gica
عين الكبيرة / سطيف	إنتاج وتسويق الإسمنت	شركة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK
سطيف	صناعة البلاستيك والمطاط	مؤسسة ENPC
المسيلة	الصناعات الغذائية	مؤسسة مطاحن الحضنة
سطيف	الصناعات الغذائية	مجمع الرياض ERAD
عين الكبيرة / سطيف	صناعة اللواحق الصناعية والصحية	مؤسسة SAKIAK
العلمة / سطيف	أجهزة القياس والمراقبة	مؤسسة AMC
المسيلة	الحليب ومشتقاته	ملبنة الحضنة
سطيف	الصناعات الإلكترونية	مؤسسة Brandt
سطيف	الصناعات الإلكترونية	مؤسسة IRIS SAT
برج بوعريبيج	الصناعات الإلكترونية	مجمع بن حمادي
سطيف	الصناعات الإلكترونية	مؤسسة ENIE
برج بوعريبيج	الصناعات الإلكترونية	مؤسسة CRISTOR
برج بوعريبيج	الصناعات الإلكترونية	مؤسسة COBRA
سطيف	المنتجات الكهروكيميائية	مؤسسة ENPEC
برج بوعريبيج	الصناعات الإلكترونية	مؤسسة Géant
المديرية الجهوية / سطيف	إنتاج وتوزيع الطاقة	مجموعة سونلغاز
المديرية الجهوية / سطيف	النشاطات البريدية و الخدمات المالية البريدية	مجمع اتصالات الجزائر
برج بوعريبيج	الصناعات الورقية	مؤسسة التوضيب و فنون الطباعة EMBAG

الملاحق

الملحق رقم: (04)

نتائج التحليل العاملي لمتغيرات الدراسة

1-4 نتائج التحليل العاملي لمتغير مدى المشاركة الموازية الفعالة

Qualités de représentation

Composante	Initiales	Extraction
1	1,000	,659
2	1,000	,690
3	1,000	,799
4	1,000	,729
5	1,000	,681
6	1,000	,727

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	4,284	71,399	71,399	4,284	71,399	71,399
2	,463	7,711	79,110			
3	,449	7,487	86,597			
4	,342	5,705	92,302			
5	,280	4,659	96,961			
6	,182	3,039	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante
	1
1	,812
2	,830
3	,894
4	,854
5	,825
6	,853

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

2-4 نتائج التحليل العاملي لمتغير مدى وضوح الأهداف المحددة في الموازنات التقديرية وقابلية تحقيقها

Qualités de représentation

Composante	Initiales	Extraction
1	1,000	,743
2	1,000	,782
3	1,000	,806
4	1,000	,769

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

الملاحق

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	3,100	77,509	77,509	3,100	77,509	77,509
2	,399	9,979	87,488			
3	,322	8,040	95,529			
4	,179	4,471	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante
	1
1	,862
2	,885
3	,898
4	,877

Méthode d'extraction :
Analyse en composantes
principales.
a. 1 composantes
extraites.

3-4 نتائج التحليل العاملي لمتغير تردد التغذية العكسية الموازنة

Qualités de représentation

Composante	Initiales	Extraction
1	1,000	,852
2	1,000	,916
3	1,000	,836

Méthode d'extraction : Analyse en
composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,604	86,794	86,794	2,604	86,794	86,794
2	,267	8,899	95,693			
3	,129	4,307	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante
	1
1	,923
2	,957
3	,914

Méthode d'extraction :
Analyse en composantes
principales.
a. 1 composantes extraites.

4-4 نتائج التحليل العائلي لمتغير مدى تطبيق مبدأ قابلية التحكم

Qualités de représentation

Composante	Initiales	Extraction
1	1,000	,686
2	1,000	,693
3	1,000	,813
4	1,000	,667

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,858	71,453	71,453	2,858	71,453	71,453
2	,707	17,685	89,138			
3	,269	6,720	95,858			
4	,166	4,142	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante
	1
1	,828
2	,833
3	,901
4	,816

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

5-4 نتائج التحليل العائلي لمتغير مدى التقييم باستخدام العديد من مؤشرات الأداء

Qualités de représentation

Composante	Initiales	Extraction
1	1,000	,790
2	1,000	,181
3	1,000	,734

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	1,705	56,837	56,837	1,705	56,837	56,837
2	,925	30,847	87,684			
3	,369	12,316	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante
	1
1	,889
2	,425
3	,857

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

6-4 نتائج التحليل العاملي لمتغير مدى اعتماد هامش المناورة الموازي

Qualités de représentation

Composante	Initiales	Extraction
1	1,000	,715
2	1,000	,878
3	1,000	,858
4	1,000	,882
5	1,000	,882

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	4,214	84,286	84,286	4,214	84,286	84,286
2	,355	7,090	91,376			
3	,189	3,785	95,161			
4	,150	2,997	98,159			
5	,092	1,841	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante
	1
1	,845
2	,937
3	,926
4	,939
5	,939

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

الملاحق

7-4 نتائج التحليل العاملي لمتغير مدى التأثير على المعطيات الموازنة

Qualités de représentation

Composante	Initiales	Extraction
1	1,000	,930
2	1,000	,930

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	1,861	93,048	93,048	1,861	93,048	93,048
2	,139	6,952	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante
	1
1	,965
2	,965

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

8-4 نتائج التحليل العاملي لمتغير مدى الالتزام بالأهداف المحددة في الموازنات التقديرية

Qualités de représentation

Composante	Initiales	Extraction
1	1,000	,517
2	1,000	,859
3	1,000	,896
4	1,000	,840

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	3,112	77,807	77,807	3,112	77,807	77,807
2	,586	14,641	92,448			
3	,202	5,062	97,510			
4	,100	2,490	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

الملاحق

Matrice des composantes^a

	Composante
	1
1	,719
2	,927
3	,947
4	,917

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.
a. 1 composantes extraites.

9-4 نتائج التحليل العاملي لمتغير مدى الرضا الوظيفي

Qualités de représentation

Composante	Initiales	Extraction
1	1,000	,872
2	1,000	,906
3	1,000	,916
4	1,000	,909

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	3,603	90,079	90,079	3,603	90,079	90,079
2	,179	4,475	94,554			
3	,128	3,211	97,765			
4	,089	2,235	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante
	1
1	,934
2	,952
3	,957
4	,953

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.
a. 1 composantes extraites.

10-4 نتائج التحليل العاملي لمتغير مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية

Qualités de représentation

Composante	Initiales	Extraction
1	1,000	,819
2	1,000	,901
3	1,000	,924
4	1,000	,917
5	1,000	,910

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

الملاحق

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	4,472	89,431	89,431	4,472	89,431	89,431
2	,268	5,353	94,785			
3	,126	2,514	97,299			
4	,082	1,645	98,943			
5	,053	1,057	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Matrice des composantes^a

	Composante
	1
1	,905
2	,949
3	,961
4	,958
5	,954

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

11-4 نتائج التحليل العاملي لمتغير مدى الثقة بالرئيس

Qualités de représentation

Composante	Initiales	Extraction
1	1,000	,624
2	1,000	,838
3	1,000	,752
4	1,000	,878
5	1,000	,879

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	3,971	79,413	79,413	3,971	79,413	79,413
2	,512	10,247	89,661			
3	,310	6,204	95,864			
4	,142	2,840	98,704			
5	,065	1,296	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

الملاحق

Matrice des composantes^a

	Composante
	1
1	,790
2	,916
3	,867
4	,937
5	,938

Méthode d'extraction :
Analyse en composantes
principales.
a. 1 composantes
extraites.

الملحق رقم: (05)

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي

1-5 إجابات أفراد عينة الدراسة حول متغير المشاركة الموازية الفعالة

Statistiques

Composante	1	2	3	4	5	6
N Valide	120	120	120	120	120	120
Manquant	0	0	0	0	0	0
Moyenne	3,98	3,79	3,73	3,86	3,66	3,69
Variance	,773	,788	1,025	,896	1,034	1,139

2-5 إجابات أفراد عينة الدراسة حول متغير وضوح الأهداف الموازية وقابلية تحقيقها

Statistiques

Composante	1	2	3	4
N Valide	120	120	120	120
Manquant	0	0	0	0
Moyenne	3,80	3,85	3,81	3,88
Variance	,867	,918	,812	,749

3-5 إجابات أفراد عينة الدراسة حول متغير تردد التغذية العكسية الموازية

Statistiques

Composante	1	2	3
N Valide	120	120	120
Manquant	0	0	0
Moyenne	3,59	3,64	3,70
Variance	1,000	,938	,783

الملاحق

4-5 إجابات أفراد عينة الدراسة حول متغير واقع تطبيق مبدأ قابلية التحكم

Composante		1	2	3
N	Valide	120	120	120
	Manquant	0	0	0
	Moyenne	3,36	3,23	2,98
	Variance	,719	,651	,562

5-5 إجابات أفراد عينة الدراسة حول متغير مدى استخدام العديد من مؤشرات الأداء

Composante		1	2	3	4
N	Valide	120	120	120	120
	Manquant	0	0	0	0
	Moyenne	3,40	3,40	3,21	3,27
	Variance	,595	,595	,721	,735

6-5 إجابات أفراد عينة الدراسة حول متغير مدى اعتماد هامش المناورة الموازي

Composante		1	2	3	4	5
N	Valide	120	120	120	120	120
	Manquant	0	0	0	0	0
	Moyenne	2,24	2,12	2,21	2,19	2,13
	Variance	1,294	,827	,839	,929	,839

الملاحق

7-5 إجابات أفراد عينة الدراسة حول متغير مدى التأثير على المعطيات الموازنة

Statistiques			1	2
Composante				
N	Valide		120	120
	Manquant		0	0
	Moyenne		2,13	2,10
	Variance		,839	,645

8-5 إجابات أفراد عينة الدراسة حول متغير مدى الالتزام بالأهداف الموازنة

Statistiques					
Composante		1	2	3	4
N	Valide	120	120	120	120
	Manquant	0	0	0	0
	Moyenne	3,73	3,83	3,75	3,71
	Variance	1,025	,947	1,063	,965

9-5 إجابات أفراد عينة الدراسة حول متغير مستوى الرضا الوظيفي

Statistiques					
Composante		1	2	3	4
N	Valide	120	120	120	120
	Manquant	0	0	0	0
	Moyenne	3,62	3,68	3,65	3,58
	Variance	,759	,843	,818	,917

10-5 إجابات أفراد عينة الدراسة حول متغير مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية

Statistiques						
Composante		1	2	3	4	5
N	Valide	120	120	120	120	120
	Manquant	0	0	0	0	0
	Moyenne	3,64	3,55	3,51	3,57	3,54
	Variance	1,055	1,006	,840	,752	,671

الملاحق

11-5 إجابات أفراد عينة الدراسة حول متغير مدى الثقة بالرئيس

Statistiques

Composante		1	2	3	4	5
N	Valide	119	120	120	120	120
	Manquant	1	0	0	0	0
Moyenne		3,00	3,46	3,50	3,43	3,39
Variance		1,220	,805	,639	,836	,761

الملحق رقم: (06)

نتائج اختبار فرضيات الدراسة

Corrélations

		اعتماد هامش المناورة الموازني	التأثير على المعطيات الموازنية	الالتزام بالأهداف الموازنية	الرضا الوظيفي	الالتزام العاطفي	الثقة في الرئيس
المشاركة الموازنية الفعالة	Corrélation de Pearson	-,691**	-,709**	,783**	,753**	,769**	,726**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	120	120	120	120	120	119
وضوح الأهداف الموازنية	Corrélation de Pearson	-,579**	-,606**	,739**	,687**	,699**	,722**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	120	120	120	120	120	120
تردد التغذية العكسية الموازنية	Corrélation de Pearson	-,576**	-,576**	,647**	,617**	,644**	,648**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	120	120	120	120	120	120
تطبيق مبدأ قابلية التحكم	Corrélation de Pearson	-,544**	-,533**	,513**	,539**	,480**	,472**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	120	120	120	120	120	120
استخدام العديد من مؤشرات الأداء	Corrélation de Pearson	-,328**	-,417**	,410**	,357**	,387**	,379**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	120	120	120	120	120	120

الملاحق

اعتماد هامش المناورة الموازني	Corrélation de Pearson	1	,815**	-,672**	-,608**	-,659**	-,633**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000
	N	120	120	120	120	120	120
التأثير على المعطيات الموازنية	Corrélation de Pearson	,815**	1	-,744**	-,664**	-,692**	-,713**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000
	N	120	120	120	120	120	120
الالتزام بالأهداف الموازنية	Corrélation de Pearson	-,672**	-,744**	1	,845**	,852**	,811**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000
	N	120	120	120	120	120	120
الرضا الوظيفي	Corrélation de Pearson	-,608**	-,664**	,845**	1	,909**	,799**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000
	N	120	120	120	120	120	120
الالتزام العاطفي	Corrélation de Pearson	-,659**	-,692**	,852**	,909**	1	,823**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000
	N	120	120	120	120	120	120
الثقة في الرئيس	Corrélation de Pearson	-,633**	-,713**	-,811**	-,799**	-,823**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	120	120	120	120	120	120

** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملاحق

الملحق رقم: (07)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد

1-7 نتائج تحليل الانحدار المتعدد: مدى اعتماد هامش المناورة الموازي

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	participation, clarté, feedback, controlabilité, multiple indicateurs ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : slack budgétaire

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,713 ^a	,508	,487	,71649169

a. Prédicteurs : (Constante), participation, clarté, feedback, controlabilité, multiple indicateurs.

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	60,477	5	12,095	23,561	,000 ^b
	Résidus	58,523	114	,513		
	Total	119,000	119			

a. Variable dépendante : slack budgétaire

b. Prédicteurs : (Constante), participation, clarté, feedback, controlabilité, multiple indicateurs.

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	-1,216E-16	,065		,000	1,000
	Participation	-,530	,120	-,530	-4,414	,000
	Clarté	-,030	,118	-,030	-,252	,802
	Feedback	-,166	,104	-,166	-1,591	,114
	Controlabilité	-,138	,090	-,138	-1,531	,129
	multiple indicateurs	-,034	,078	-,034	-,440	,661

a. Variable dépendante : slack budgétaire

2-7 نتائج تحليل الانحدار المتعدد: مدى التأثير على المعطيات الموازنة

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	participation, clarté, feedback, controlabilité, multiple indicateurs ^b	.	Introduire

- a. Variable dépendante : data manipulation
b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,727 ^a	,529	,508	,70109401

- a. Prédicteurs : (Constante), participation, clarté, feedback, controlabilité, multiple indicateurs.

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	62,965	5	12,593	25,620	,000 ^b
	Résidus	56,035	114	,492		
	Total	119,000	119			

- a. Variable dépendante : data manipulation
b. Prédicteurs : (Constante), participation, clarté, feedback, controlabilité, multiple indicateurs.

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	-7,132E-17	,064		,000	1,000
	Participation	-,530	,117	-,530	-4,519	,000
	Clarté	-,020	,115	-,020	-,171	,864
	Feedback	-,092	,102	-,092	-,899	,371
	Controlabilité	-,097	,088	-,097	-1,097	,275
	multiple indicateurs	-,088	,076	-,088	-1,149	,253

- a. Variable dépendante : data manipulation.

الملاحق

3-7 نتائج تحليل الانحدار المتعدد: مدى الالتزام بالأهداف المحددة في الموازنات التقديرية

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	participation, clarté, feedback, controlabilité, multiple indicateurs ^b	.	Introduire

- a. Variable dépendante : engagement obj budgétaires
 b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,811 ^a	,658	,643	,59764779

- a. Prédicteurs : (Constante), participation, clarté, feedback, controlabilité, multiple indicateurs

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	78,281	5	15,656	43,833	,000 ^b
	Résidus	40,719	114	,357		
	Total	119,000	119			

- a. Variable dépendante : engagement obj budgétaires.
 b. Prédicteurs : (Constante), participation, clarté, feedback, controlabilité, multiple indicateurs .

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	1,263E-16	,055		,000	1,000
	participation	,498	,100	,498	4,979	,000
	clarté	,259	,098	,259	2,637	,010
	feedback	,149	,087	,149	1,713	,089
	controlabilité	,054	,075	,054	,723	,471
	multiple indicateurs	,019	,065	,019	,286	,775

- a. Variable dépendante : engagement obj budgétaires

4-7 نتائج تحليل الانحدار المتعدد: مدى الرضا الوظيفي

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variabes introduites	Variabes éliminées	Méthode
1	participation, clarté, feedback, controlabilité, multiple indicateurs ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : satisfaction

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,772 ^a	,597	,579	,64881953

a. Prédicteurs : (Constante), participation, clarté, feedback, controlabilité, multiple indicateurs

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	71,010	5	14,202	33,737	,000 ^b
	Résidus	47,990	114	,421		
	Total	119,000	119			

a. Variable dépendante : satisfaction

b. Prédicteurs : (Constante), participation, clarté, feedback, controlabilité, multiple indicateurs.

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	5,835E-18	,059		,000	1,000
	Participation	,506	,109	,506	4,658	,000
	Clarté	,168	,107	,168	1,573	,118
	Feedback	,144	,094	,144	1,524	,130
	Controlabilité	,043	,082	,043	,533	,595
	multiple indicateurs	,033	,071	,033	,466	,642

a. Variable dépendante : satisfaction

الملاحق

5-7 نتائج تحليل الانحدار المتعدد: مدى الالتزام العاطفي بالأهداف التنظيمية

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	participation, clarté, feedback, controlabilité, multiple indicateurs ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : engagement affectif

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,793 ^a	,629	,613	,62205990

a. Prédicteurs : (Constante), participation, clarté, feedback, controlabilité, multiple indicateurs.

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	74,887	5	14,977	38,705	,000 ^b
	Résidus	44,113	114	,387		
	Total	119,000	119			

a. Variable dépendante : engagement affectif.

b. Prédicteurs : (Constante), participation, clarté, feedback, controlabilité, multiple indicateurs.

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	7,181E-17	,057		,000	1,000
	Participation	,550	,104	,550	5,284	,000
	Clarté	,169	,102	,169	1,658	,100
	Feedback	,211	,091	,211	2,330	,022
	Controlabilité	,096	,078	,096	1,233	,220
	multiple indicateurs	,005	,068	,005	,076	,939

a. Variable dépendante : engagement affectif.

6-7 نتائج تحليل الانحدار المتعدد: مستوى الثقة بالرئيس

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	participation, clarté, feedback, controlabilité, multiple indicateurs ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : trust

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,777 ^a	,604	,587	,64274125

a. Prédicteurs : (Constante), participation, clarté, feedback, controlabilité, multiple indicateurs

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	71,318	5	14,264	34,527	,000 ^b
	Résidus	46,682	113	,413		
	Total	118,000	118			

a. Variable dépendante : trust.

b. Prédicteurs : (Constante), participation, clarté, feedback, controlabilité, multiple indicateurs .

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	-,008	,059		-,129	,897
	participation	,376	,111	,373	3,380	,001
	Clarté	,321	,106	,322	3,018	,003
	Feedback	,239	,094	,240	2,556	,012
	controlabilité	-,104	,081	-,104	-1,276	,205
	multiple indicateurs	-,015	,070	-,015	-,215	,830

a. Variable dépendante : trust

الملخص:

تهدف هذه الدراسة لتسليط الضوء على تأثيرات نظام تسيير الموازنات التقديرية على سلوكيات المديرين الجزائريين سواء الوظيفية منها أو غير الوظيفية، لاسيما من خلال الافتراض بأن مدى التطبيق الفعلي للمحددات الأساسية لهذا النظام يؤثر ايجابيا وسلبيا على توجهاتهم السلوكية.

وبغرض اختبار صحة الارتباطات المفترضة تم اعتماد منهجية مزدوجة (استكشافية وميدانية)، واستخدام الاستبيان الإحصائي كأداة أساسية لجمع بيانات الدراسة، وذلك من خلال جمع بيانات عينة مكونة فقط من مسيري مراكز المسؤولية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والتي تُحضر وتراقب مدى التنفيذ الفعلي للموازنات التقديرية المعتمدة رسميا فيها.

أظهرت نتائج هذه الدراسة بأن هناك تأثيرات سلوكية قوية لمختلف هذه المحددات الضرورية في نظام تسيير الموازنات التقديرية وبالتالي جاءت لتؤكد الأصول النظرية السابقة، ولكن في ميدان بحث مغاير، مما يضيفي على هذه النتائج أهمية بالغة لكونها تتيح للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية فهم سلوكيات مسيريها، وبالتالي إمكانية توجيهها باتجاه تحقيق أهدافها التنظيمية.

الكلمات المفتاحية: محددات، نظام الموازنات التقديرية، السلوكيات، وظيفية، غير وظيفية، مسيروا مراكز المسؤولية، المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

Abstract:

This study aims to provide some insight into the budgetary process influences on behaviors of Algerian managers, whether functional ones or non-functional, particularly through the assumption that the extent of the actual application of the requisite determinants of this process affect positively and negatively their behavioral tendencies.

And for the purpose to test the validity of the supposed correlations, have been adopting double methodology (exploratory and field study), by using of statistical questionnaire as an essential tool to collect study data, and that through the collection of a sample data from only managers of responsibility centers in a group of Algerian economic companies, which prepared and controlled the extent of actual implementation of its adopted official budgets.

The results of this study showed that there are strong behavioral effects of these various essential determinants of the budgetary process, and therefore came to confirm the previous literature, but in a different field of research, thus gives a great importance for these findings because it allows the Algerian economic companies to understand the behaviors of their managers, and therefore the possibility to be directed toward the achievement of organizational goals.

Keywords: determinants, the budgetary process, behaviors, functional, non-functional, managers of responsibility centers, Algerian economic companies.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ