

الفصل الثانى

الميزانية التقديرية كأداة رقابية فعالة

(١) مفهوم الموازنة وأهدافها:

الموازنة هى خطة كمية للعمل تساعد فى التنسيق والرقابة على عمليات تدبير الموارد واستخدامها على مدى فترة معينة من الزمن ويعتبر تخطيط الأرباح والرقابة على الموازنة ركنين هامين من أركان العملية الإدارية والهدف العام من الموازنة هو تعظيم الأرباح فى الأجل الطويل عن طريق تخطيط حاجات المستقبل والتنسيق بين المدخلات وعمليات الرقابة والمعاونة على تحقيق أغراض الربحية والسيولة.

كذلك تيسر الموازنة عمليات الرقابة وذلك عن طريق توفير توقعات محددة فى مرحلة التخطيط تفيد فى الحكم على ما يتم من أنجازات وبفضل الأنجاز الذى يتم وفق الموازنة ذلك الأنجاز الذى تم فى الماضى حيث قد يحول هذا الأنجاز الأخير دون التمييز بين درجات عدم الكفاءة من جانب ومن جانب آخر تعتبر الظروف فى حالة تغير مستمرة بحيث لا يصح الأنجاز الماضى كأداة لها وزنها من أدوات الرقابة المالية.

وهناك موازنات طويلة الأجل وأخرى قصيرة الأجل ويتوقف إختيار الفترة الزمنية المناسبة على أهداف المنشأة بإستخدام المعلومات فى الموازنة ومدى دقتها وطبيعة نشاط المنشأة وأخيرا طول دورة الإنتاج ويجب أن تكفى الحد الأدنى لفترة الموازنة لتغطية موسمية على الأقل وتعتبر الموازنة السنوية هى النمط السائد.

وهناك جانبان للموازنة الجارية السنوية أولهما موازنة البرامج أو النشاطات وهى تشير الى العمليات التى سيتم أنجازها خلال السنة القادمة من حيث الإيرادات المتوقع تحقيقها مقابل التكاليف التى ستنفقها المنشأة والثانية موازنة المسئولية وهى التى تترجم الخطة السنوية فى صورة مسئوليات فردية.

(تعتبر هذه الموازنة أساسا أداة من أدوات الرقابة) تشير إلى مستوى الأداء المستهدف لمقارنته بمستوى الأداء المحقق.

ومما يميز بين النوعين من الموازنة هو أن موازنة البرامج تعتبر ناتجا من نتاج مرحلة التخطيط بينما تعتبر موازنة المسؤولية نقطة البداية لمرحلة الرقابة كما لا يوجد ارتباطا بين موازنة البرنامج والهيكل التنظيمي للمنشأة بينما لا بد من وجود ذلك الارتباط في حالة موازنة المسؤولية.

ونتيجة لذلك لا بد من أن تترجم الخطة وتتخذ شكلا رقابيا قبل البدء في التنفيذ مع تعميم هذه الصورة على كافة المعنيين حتى تتضح الرؤى لدى الأفراد بشأن ما هو متوقع منهم أنجازه.

(٢) وهناك أساليب أساسيان لأعداد الموازنة أولهما الموازنة

الدورية :-

وتتضمن أعداد الخطة للسنة المالية التالية على أن يتم إعادة النظر في أضييق الحدود خلال السنة الثانية والموازنة المستمرة تتضمن أعداد خطة سنوية تجريبية تنقسم الى خطط ربع سنوية يشمل الربع الأول تفصيلا شهريا ثم الربع الثاني والثالث تفصيلا أقل والرابع يكون مجملا وفي هذا تطويع للموازنة وفقا للظروف المتغيرة.

ويمكن وأيجاز المتطلبات الأساسية التي يجب توافرها لتصبح الموازنة ذات فائدة كبيرة فيما يلي:-

- التركيز على الأهداف حيث تعتبر الخطة وسيلة وليست غاية.
- التعرف على مسلك التكاليف وأتجاهها ويعتبر في هذا الخصوص بمعرفة تحليل العلاقة بين التكلفة وحجم الإنتاج والأرباح.
- المرونة بمعنى أنه يمكن تطويع الموازنة وفقا للمتغيرات الهامة في ظروف التشغيل.
- مساندة الإدارة العليا وتأييدها أمران ضروريان بأعتبار الموازنة أداة

أن أحد الأغراض التي تستهدفها عملية الموازنة هي توضيح الأهداف وبيان العلاقات المتشابكة بين مختلف قطاعات الأعمال ويعتبر ذلك في حد ذاته دافعا ومحركا. ومن الأسباب المألوفة لأخفاق الموازنة تلك الأسباب التي ترتبط بالافتقار الى الدوافع واستخدام تلك الموازنات كأداة للضغط والقهر فإذا تركز الاهتمام دائما على رقابة التكاليف وإذا ضغطت الموازنات من حين الى آخر دون تشاور مع أولئك المسئولين عن تحقيقها فسوف تحول هذه العوامل جميعا دون تنمية روح الفريق في السعى لتحقيق الأهداف المشتركة والعامه.

(5) مفهوم الميزانيات التقديرية كأداة للرقابة:

تساعد الميزانيات التقديرية إدارة المشروع في أداء وظائف التخطيط والتنسيق فهي تساعد في التخطيط والتنسيق عن طريق اعداد الخطة أما الرقابة فتتحقق عن طريق التأكد من تنفيذ الخطة.

وحيث أن الخطة في أحسن حالاتها تعتبر تقديرا للمستقبل، وعلى ذلك فمهما كانت الأساليب المستخدمة في أعدادها أساليب علمية فلا بد وأن تحوى قدرا من عدم الدقة (معامل خطأ) إذ أنه لا يمكن لأى أسلوب علمى معروف حتى الآن أو لأى من رجال الأعمال أن يقدروا تماما ما سيحدث في المستقبل على وجه الدقة. لذا يجب أن يكون هناك شيء من السماح.

وعلى هذا فلا يجب أن تؤخذ الخطة على أنها نموذج جامد للرقابة، بل يجب أن تحوى قدرا من المرونة عن طريق (معدلات السماح)، وتفيد معدلات السماح هذه في ناحيتين :

أولهما : تعالج عدم دقة الموازنة - المتمثلة في معامل الخطأ - الناتجة عن قصور الأساليب العلمية للتنبؤ بالمستقبل تنبؤا كاملا ودقيقا.

ثانيهما : تمثل أساسا موضوعا لقياس الانحرافات وتحديد أهميتها وبذلك تكون أساسا لتحقيق مبدأ الإدارة بالاستثناء.

هذا ولاتوجد معدلات سماح نمطية لكل الصناعات والأحوال والظروف

المشروعات بل يجب أن تحدد معدلات السماح أحصائيا وكذا يجب أن تأخذ في الحسبان ظروف الصناعة والمشروع ودرجة دقة التقدير وخبرة منفذى الخطة وكل الظروف الأخرى.

وعلى هذا فيمكن لمعدلات السماح أن تختلف من صناعة لأخرى ومن مشروع لأخر ومن قسم لأخر وهكذا.

وينحصر غرض الرقابة بعد ذلك فى اكتشاف الانحرافات ومراقبتها. وفى رأينا أن المشروع يكون تحت رقابةٍ مديرية إذا ماتحقق شرطين بالنسبة للانحرافات وهما أن تكون الانحرافات صغيرة فى مداها ، وأن تكون الانحرافات ذات اتجاه محكوم .

ولقياس صغر الانحرافات موضوعيا يمكن تطبيق معدلات السماح، أما التحكم فى اتجاهات الانحرافات فينتج عنه انحرافات معوضة بالسالب والموجب بحيث تعوض بعضها البعض حتى يكون المجموع الجبرى للانحرافات فى نهاية الموازنة صغيرا حتى يقترب من درجة الصفر.

وتصبح الرقابة على الانحرافات بهذا المعنى تطبيقا لمبدأ الإدارة بالاستثناء، ولاشك أن الرقابة على الانحرافات تصبح مسئولية الادارة التنفيذية المسئولة عن تنفيذ الخطة فى حين أن حصر هذه الانحرافات وكتابة التقارير عنها تصبح مسئولية المحاسب أو مدير الموازنة.

وزيادة على ذلك فإن الرقابة على الانحرافات يمكن أن تحدث فى مرحلتين:

أولهما : كرقابة أثناء التنفيذ بمحاولة الانحراف قبل حدوثه بمحاولة تنفيذ الخطة دون انحراف.

وثانيهما: كرقابة بعد التنفيذ بمحاولة تقليل أثر الانحرافات عن طريق اتخاذ القرارات الادارية المناسبة لتجنب حدوث هذه الانحرافات فى الفترات المقبلة.

وعلى هذا فمزايا الموازنة التخطيطية كأداة للرقابة الادارية لايمكن أن

تتحقق ألا إذا أستخدم المديرون التنفيذيون بيانات الخطة وبيانات التقارير الإدارية إذ أن وظيفة الرقابة تصبح تحقيق الخطة عن طريق منع الانحرافات من الحدوث أو التقليل من أثرها إذا حدثت.

والتحليل المنطقي للنظرية يتطلب أولا أن يفهم المديرون مسئولين عن التنفيذ للخطة وأهدافها فهما كاملا بلغتهم العادية (وليس بلغة المحاسب الفنية). وأهم من ذلك هو أن يفهموا ويقدرُوا مدى المجهود الذى يجب أن يبذله كل منهم لتحقيق الخطة ولاشك أن مدى الحاجة الى الشرح والفهم تعتمد أساسا على ظروف كل مشروع والدرجة التعليمية التى وصل اليها المديرون المختصون ولاشك أيضا أن هذا يعتمد على قدرة المحاسب على تقدير وجهة نذر الإدارة فى فهم مشاكل المشروع وعلى علاقته الشخصية بهم وعلى استعداداه لشرح الموازنات والتقديرات والانحرافات للمديرين المختلفين حتى يفهم هؤلاء المديرون أن المحاسب يقدم خدمة إيجابية لهم تساعدهم على حل مشاكل أقسامهم. وهذا يلغى النظرة التقليدية للمحاسب على انه يبحث عن أخطاء المديرين التنفيذيين ليبلغها أولا بأول الى الإدارة العليا للمشروع. ولاشك أن هذه النظرة التقليدية تساعد على سوء العلاقات بين المحاسب والمديرين التنفيذيين وكذا على عدم معاونته لهم. فيجب أنن أن يغير المحاسب من نظرة المديرين له حتى يقتنعوا بأنه يقدم لهم خدمة إيجابية لانقل عن التى يقدمها للإدارة العليا.

وبالطبع سيزداد مدى الشرح عند المستويات الإدارية الدنيا إذ أن هذه المستويات عادة ما تصل إلى مراكزها نتيجة للخبرة. ويتعلق بهذه لخطوة أيضا أن ترتبط التقارير الدورية بالخطة ويجب أن توضح المشاكل الرئيسية والانحرافات المهمة ويجب أن يفهمها كل المديرين الذين يستخدمونها. ويجب أن يكون مستوى الشرح مطابقا لمستوى تعلم المديرين المختلفين.

والخطوة التالية فى الرقابة هى أن يستخدم كل مدير مسئول عن تنفيذ جزء من الخطة بيانات الخطة والتقارير الدورية. ويجب هنا أن نميز بين استخدام المدير للبيانات وأستخدام رئيسة المباشر لها.

يجب أن يستخدم المدير البيانات بغرض تحقيق الخطة وعلى هذا الأساس فاستخدام المدير للبيانات يكون على مرحلتين.

أولاً: بعد أعداد الخطة فى محاولة منع الانحراف من الحدث قبل أن يحدث أو أثناء حدوثه.

ثانياً: بعد التنفيذ الفعلى بمحاولة تحديد المشاكل الرئيسية ومحاولة علاجها لتجنب حدوث الانحرافات فى المستقبل. وعلى هذا يكون هذا رقابة بعد حدوث الانحراف فى حين أن الاستخدام الأول رقابة قبل أو أثناء حدوث الانحراف.

والمرحلة الثانية من الاستخدام ماهى ألا تقييم موضوعى للمرحلة الأولى من الاستخدام فهى تقييم لمدى الجهد الذى بذله المدير فى تحقيق الموازنة. من هذا يتضح أن استخدام المديرين لبيانات الموازنة هى استخدام قبل وأثناء وبعد حدوث الانحراف.

ويجب أن نؤكد هنا أن الرقابة قبل أو أثناء حدوث الانحراف تكون أكثر فاعلية من الرقابة بعد حدوث الانحراف حيث أن المدير المسئول لا يستطيع أن يتحكم فى انحراف قد حدث فعلا كل ما يستطيعه فى هذه المرحلة هو تقييم الجهد المبذول لتحقيق الموازنة وتحديد المشاكل الرئيسية ومعالجتها لتجنب حدوث مثل هذا الانحراف فى المستقبل.

وليس معنى ذلك أن الرقابة بعد حدوث الانحراف هى رقابة غير فعالة على الإطلاق وذلك لأنها مرحلة مهمة من مراحل الرقابة إذا أن هذه المرحلة تكون الأساس الذى يبنى عليه المدير قرارة الإدارى أو إجراءه المصحح. ولاشك أن القرار المصحح فى هذه الحالة ربما كان تعديل بعض بنود الموازنة نفسها وذلك إذا ما تغيرت بعض الظروف التى تجعل تحقيق الموازنة أمراً صعباً أو مستحيلاً. وفى معظم الحالات تكون القرارات أو الإجراءات المصححة لمعالجة المشاكل الرئيسية حتى يستطيع المدير مقابلة أو موازنة أو تغطية الانحرافات التى حدثت والتي تكون فى غير صالح المشروع. وهذا يتطلب أن تقسم فترة

الموازنة الى فترات أصغر، فمثلا تقسم السنة الى شهور ويحاول مدير فى كل شهر أن يعالج المشاكل التى حدثت لتجنبها فى الشهر التالى وهكذا حتى يحقق الخطة فى نهاية الموازنة أى فى نهاية العام.

من هذا كله يتضح أن الرقابة قبل وأثناء وبعد حدوث الانحراف ضرورية ومكاملة لبعضها البعض.

أما الرؤساء المباشرين فاستخدامهم للبيانات يكون بغرض متابعة المديرين التنفيذيين لتحقيق الخطة. وعلى هذا الأساس فهم يستطيعون أن يستخدموا البيانات بعد حدوث الانحراف كأساس لتحديد المسئولية ومتابعة المدير المسئول بغرض مساعدته على حل المشاكل الرئيسية الموجودة فى القسم حتى يتجنب حدوث هذا الانحراف فى المستقبل.

وأستخدامهم لبيانات الموازنة قبل حدوث الانحراف هو أستخدام فى حدود ضيقة إذ أنه لايمكن أستخدامها لتحقيق الموازنة ذاتها حيث أن ذلك مسئولية المدير التنفيذى ولكن يكون أستخدامهم لها بغرض توجيه ومساعدة المديرين التنفيذيين لتحقيق الخطة أو الموازنة.

ولاشك أن أستخدام المدير والرئيس المباشر لبيانات الموازنة والتقارير الدورية يعتمد على فهمهم لمدى وطريقة هذا الأستخدام. وهذه ولاشك إحدى مسئوليات المحاسب أو مدير الموازنة.

وهكذا نجد أن مسئولية المحاسب تنحصر فى تقديم وتحليل البيانات وشرح مضمونها للمديرين المسئولين عن التنفيذ فى المراحل المختلفة السابق ذكرها وتكون مسئولية المديرين هى أتخاذ القرارات بناء على هذه المعلومات لتحقيق الخطة أما الرؤساء المباشرين فتنحصر مسئولياتهم فى تحديد المشاكل الرئيسية ومتابعة المديرين المسئولين عنها لمحاولة علاجها وتجنب حدوثها فى المستقبل.