



تطوير أساليب إعداد الموازنات للوحدات الاقتصادية في ضوء التغيرات الاستراتيجية

أ. م. د. جليدة عيدان حليجل الذهبية
كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد

الخدمة ومهجية البحث :

لقد انطلقت الفكرة الأولى لإعداد الموازنات في الوحدات الاقتصادية من الموازنة التي تضعها الحكومات لنفقاتها وإيراداتها ، إذ تعد الموازنات من أهم الخطط التي يمول بواسطتها الإنفاق العام للدولة ويشقيه الاستهلاك والاستثماري .

وفي ظل بيئة الأعمال لمعاصرة التي تحيط بها العديد من التغيرات والمتغيرات السريعة والمستمرة والتي أصبحت تشكل تحديات وضغوطات على الوحدات الاقتصادية تستوجب منها الاستجابة لها من خلال انتهاج واحدة أو أكثر من الإستراتيجيات التي تتمثل بمجموعة من الأفعال والخطوات لتحقيق النتائج المنشجمة مع رسالتها وغايتها لأحداث التغيرات الإستراتيجية التي تروم تحقيقها . فلموازنة بعدها وسيلة لتكميم الأهداف لا بد وان يتم عند إعدادها الأخذ بالاعتبار الأهداف الإستراتيجية التي تروم الوحدات الاقتصادية تحقيقها وبما ينعكس في جعلها أكثر كفاية وفاعلية .

هدف البحث :

يهدف البحث إلى بيان أثر التغيرات الإستراتيجية على أساليب إعداد الموازنات للوحدات الاقتصادية وذلك من خلال اقتراح آلية للإعداد تحقق لتوافق والتنسيق بين التغيرات الإستراتيجية وأدائها ونظم وأساليب إعداد الموازنات .

فرضية البحث :

يطلق البحث من فرضية أسلبية مفادها إن الموازنة بعدها وسيلة لتكميم الأهداف لا بد وان يتم عند إعدادها الأخذ بالاعتبار أثر التغيرات الإستراتيجية أو الأهداف التي تروم الوحدات الاقتصادية تحقيقها .

مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث في قصور وعدم كفاية الأساليب المتبعة حالياً لإعداد الموازنات للوحدات الاقتصادية ، لاسيما وإن التركيز الأساسي لعملية إعداد وتنفيذ الموازنة لم يدمقصوراً على النواحي المالية والقانونية والذي يمثل المحور الأساسي للموازنة التقليدية ، والذي كان متلائماً مع الظروف السائدة في القرن التاسع عشر ، وإن تغيرات ومتغيرات البيئة لمعاصرة تتطلب الأخذ بالاعتبار أثر التغيرات الإستراتيجية عند إعداد الموازنات وبما ينعكس في جعل أداء الوحدة الاقتصادية أكثر كفاية وفاعلية من خلال الاستخدام الأمثل لمواردها الاقتصادية المتاحة .



أهمية البحث :

تتأتى أهمية البحث من ضرورة إيجاد التوافق ولتدقيق بين الإستراتيجيات المبتهجة ونظم وأساليب إعداد الموازنات لوحدة الاقتصادية وذلك من خلال تحديد ماتتستطيع الإدارة عمل_____ه (أي عناصر القوة والضعف) وما يجب إن تفعله لاستغلال الفرص المتاحة ومواجهة التهديدات لبينية .

خطة البحث :

تحقيقاً لهدف البحث وفرضيته فقد تضمن الأتى :

أولاً: مدخل في الموازنات والعوامل المؤثرة عليها.

ثانيا: تطور أساليب إعداد الموزونات.

ثالثاً: مفهوم التغيرات الإستراتيجية ومستوياتها وأوتها.

رابعاً: إعداد الموازنات في ظل لتغيرات الإستراتيجية.

خامسا : الاستنتاجات والتوصيات .

أولاً : مدخل في الموازنات والعوامل المؤثرة فيها :

تعتمد فكرة الموازنة أساساً على محاولة وضع تقديرات كمية في ضوء الظروف المستقبلية المتوقعة، إن هذه الفكرة يطبقها الفرد في حياته الخاصة، ولتخذيها الحكومات عد وضعها لموازنتها كما تمارسها الوحدات الاقتصادية العامة والخاصة وبما يتناسب مع طبيعة وظروف كل منها، فهي تمثل تعبير كمي لإجراءات الخطة المقترحة من قبل الإدارة لفترة زمنية محددة في المستقبل (Horgren et al., 2006: 180) إذ إنها تمثل واحدة من أهم أدوات الإدارة التي تقود الشركة باتجاه تحقيق أهدافها وعليه فإن الموازنة تمثل ترجمة هيكلياً للأهداف وتوضيحي خطة عمل مستقبلية ولمدة زمنية مستقبلية محددة.

وبشكل عام فإنه يمكن تقسيم الموازنة إلى عدة أنواع بغض النظر عن طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية (صناعي، تجاري، خدمي) فهناك من يصفها إلى طويلة أو قصيرة الأجل وذلك حسب المدة التي تغطيها (Arnold & Hope, 1990: 281) أو موازنات رئيسة أو

The Master Budget فرعية أو موازنات عينية وموازنات مالية إذ تمثل الموازنة الرئيسية

الترجمة الرهنية الموحدة لمجموعة الموازنات التشغيلية

Operating Budgeting والتي تضم موازنات المبيعات، الإنتاج، التشغيل، الخ، وموازنات المالية

Financial Budgeting التي تضم الموازنة النقدية وموازنة نتائج العمليات

لمتوقعة، وموازنة المركز المالي المتوقع، وكذلك موازنات القرارات الخاصة

Special Decision Budgeting ومثل ذلك موازنات المستوى الخزني والموازنة الرأسمالية.



أما العوامل المؤثرة في عملية إعداد الموازنات فتتمثل بالآتي :

- ١ - الأهداف العامة للمنشأة **Broad Objectives** .
 - ٢ - الأهداف التفصيلية **Specific Goals** لأوجه نشاط المنشأة المختلفة.
 - ٣ - السياسات العامة **General Policies** و لستراتيجيات الإدارة **Management Strategies** .
 - ٤ - الخطط طويلة الأجل **Long-term Plans** و قصيرة الأجل **Short-term Plans** .
 - ٥ - البرامج التفصيلية **Detail Programs** لوضع الخطط موضع التنفيذ.
- وتشمل الأهداف العامة أهدافا اقتصادية شاملة مرتبطة بالخططة العامة للدولة خاصة إذا كانت الوحدة الاقتصادية تدخل في نطاق القطاع العام ، وأهدافها تتحقق بالزبائن والموظفين والملاك .
- أما الأهداف التفصيلية فهي تعبر أكثر تحديدا عن الأهداف العامة وتشمل نوعيات السلع والخدمات التي تتعامل فيها الوحدة الاقتصادية ، والمناطق الجغرافية التي يغطيها النشاط ، ونصيب الوحدة الاقتصادية من مجموع الطلب المتاح في الأسواق ومكونات رأس المال المستثمر (مثلاً نسبة رأس المال المقرض إلى مجموع رأس المال المستثمر ، وبالتالي درجة المخاطرة التي تقررها المنشأة في عمليات الاستثمار) ، والعدد المطلوب تحقيقه على المبيعات ، ومعدل دوران الأصول وما إلى ذلك ، والسياسات العامة والاستراتيجيات تشمل وسائل تنفيذ الأهداف العامة والأهداف التفصيلية ، والخطط طويلة الأجل وقصيرة الأجل تتضمن المشروعات الرأسمالية والقرارات المتعلقة بمختلف أوجه النشاط في الوحدة الاقتصادية لوضع الإستراتيجيات موضع التنفيذ ، أما البرامج التفصيلية فتضع التفاصيل الخاصة بتنفيذ الخطط بشكل كمي أوزمني .

وتحقق الموازنات مجموعة من الأغراض تتمثل بـ :

- ١ - تعدل الموازنة تقنية لترجمة أهداف الوحدة الاقتصادية إلى فقرات مالية (Cheryl et Al, 2001 : 240) .
- ٢ - ربط الأهداف الطويلة الأجل بالأهداف القصيرة الأجل وبالنشاط وتوزيع الموارد أثله مرحلة التخطيط (Needs et. Al, 2002 : 941) .
- ٣ - تبادل الأفكار والمعلومات والأهداف خلال كافة أجزء التنظيم فضلا عن إعدة النظر في الموازنة وما ينشأ عنهما من اتصالات خلال التنظيم ، كل هذا من شأنه تنقادي أو تعارض بين الأهداف والخطط الفرعية للتنظيم ، وبالتالي ضمان إعداد خطة شاملة مثلى يكون من شأنها تحقيق هدف المنظمة بأقصى قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية (الشبخلي، ٢٠٠٧ : ٢١) .
- ٤ - توفر الموازنة تنبيه مسبق وتحدد المسؤولية للظروف المطلوبة لتصحيح الأحدث .
- ٥ - تنسيق الأنشطة بين الأقسام ضمن الوحدة الاقتصادية (Meigset. Al, 2002 : 93) .
- ٦ - إن الموازنة تقدم أداة لرقابية لضمان إن أفراد الوحدة الاقتصادية يعلنون لتحقيق الأهداف التي تساعد في خلق القيمة (Cheryl et. Al, 2001 : 240) .
- ٧ - خلق معايير لتقييم الأداء (Meigs et. Al, 2002 : 932) .
- ٨ - تساعد في تحديد المسؤولية لمراكز التكلفة والربحية والاستثمار .

أما المبادئ العلمية التي تحكم الموازنات فتتمثل بـ:

١- مبدأ الشمول :

يقصد بذلك شمول الموازنة لكافة القطاعات داخل الوحدة الاقتصادية بمعنى جميع إداراتها ومراكز مسؤولياتها ، وبما إن الموازنة تصف الخطة المستقبلية للوحدة الاقتصادية لذلك يجب إن توضع لكافة الأنشطة للوحدة الاقتصادية أي إنها تعطي صورة متكاملة ومتناسقة لأنشطة الإنتاج والتسويق والإدارة وما يتبع ذلك من نفقات رأسمالية وتكاليف للبحوث وتطوير المنتجات بحيث تنضج تماما الأثر التبادلية لكل من هذه الأنشطة على الأخرى ، كما إن الموازنة تعد لكل المستويات الإدارية ومراكز المسؤولية كما هي محددة في الخريطة التنظيمية للمنشأة فهي تعبر عن خطة شاملة لفترة مقبلة وليس خططاً فرعية كل منها قائم بذاته.

٢- مبدأ التوزيع الزمني :

ويقصد بهذا المبدأ توزيع العلميات على مدار فترة الموازنة والتي عادة ما تكون سنة كأن تقسم الموازنات إلى فترات فصلية أو شهرية.

٣- مبدأ التنبؤ :

عرف (Griffin, 1999 : 699) التنبؤ بأنه عملية وضع الفرضيات أو المقدمات المنطقية حول المستقبل التي يمكن إن يستخدمها المديرون في عمليتي التخطيط واتخاذ القرارات . وينظر (Jain & Narang, 1995: 342) إلى التنبؤ بأنه التقييم لاحتمالية وقوع أحداث مستقبلية ، وميزا بينه وبين التقدير حيث أشار الأخير بوصفه تخميناً للأحداث المستقبلية إما على أساس التخمين البسيط (الاجتهاد) أو باتباع الأسس العلمية .

٤- مبدأ المشاركة :

يقصد بالمشاركة إن يكون لكافة المستويات الإدارية داخل الوحدة الاقتصادية دور في عملية إعداد الموازنة بما يحقق الأهداف المرسومة والكفاية .

٥- مبدأ المرونة :

يقصد بمبدأ المرونة مدى قابلية نظام الموازنات على مواجهة الظروف المحيطة أي مدى قدرة نظام الموازنات على التكيف مع الأحداث والظروف المستقبلية التي تعيشها الوحدة الاقتصادية ، ولما كانت الموازنة تتعلق بالمستقبل الذي يتصف بعدم التأكد لذا يجب إن تتسم بالمرونة من حيث إمكانية تعديل أرقام الموازنة بسهولة ويسر مع المحافظة على صلاحياتها كأساس للتخطيط والرقابة مع تغير الظروف والأحوال ومن ثم تصبح أداة المواجهة الحكيمة لتغير الظروف والأوضاع .



ثانياً : تطورا ساليب إعداد الموازنات :

لقد انطلقت الفكرة الأولى لإعداد الموازنات من الموازنة التي تضعها الحكومت لنفقاتها وإيراداتها ، إذ تعد الموازنات من أقدم الأساليب المستخدمة ، فالتاريخ يحدثنا بأن فكرة الموازنة عرقتها حضارات ودول قديمة كحضارة ما بين النهرين (السومرية والبابلية والآشورية) والحضارة الفرعونية ، فقد أشارت مسلة حمورابي في المادة (٣٦) إلى موضوع كيفية تنظيم الضرائب في الخزائن وجبايتها ، كما أشارت مادة أخرى إلى كيفية التصرف بالأموال المتجمعة في خزائنها (الكرخي، ١٩٩٩ : ١٩) ، كما استخدم النبي يوسف (عليه السلام) فكرة الموازنة في مصر الفرعونية التي أعدها لإنتاج القمح في سنوات القحط والرخاء ، كذلك الأمر في الدولة الإسلامية حيث كان الرسول (صلى الله عليه وسلم) يقوم بتقدير الإيرادات (الصدقات ، والزكوات ، والغنائم) ويحدد أولويات صرفها ، كذلك حدد مسؤولا يتولى تقدير وتووين الأنواع المختلفة للإيرادات ، أما فيما يخص النفقات فقد احتفظ الرسول (صلى الله عليه وسلم) بسجلات منظمة وحسب الترتيب الأبجدي لأسماء المسلمين وذرياتهم (الشيخلي، ٢٠٠٧ : ١٣) ، ويرجع أصل مصطلح Budget إلى الكلمة الفرنسية Bagette وتعني حقيبة ، ومع كبر المنشآت ونتيجة لتعدد مشاكل إدارتها ومع التطور التكنولوجي وزيادة حالة عدم التأكد البيئي ، بدأ المسؤولين في المنشآت في مختلف أنحاء العالم استخدام الموازنات للتخطيط والرقابة على أوجه النشاط المختلفة لمنشآتهم ، وفي أول مراحل استخدام الموازنات كانت عبارة عن جداول تقديرية عما هو مطلوب من موارد لتنفيذ خطة معينة ، وكانت هذه الجداول تعد على أساس الخبرة والنتائج المتحققة في الماضي (الفضل وآخرون ، ٢٠٠٧ ، ٢٣١) .

ويرجع بعض المؤلفين الايطاليين أصل فكرة الموازنة إلى جمهوريات البندقية وجنوه وفلورنسا التي وضعت لتنظيم حساباتها جولين ، أحدهما للنفقات والآخر للإيرادات بحيث يتكون منهما الميزان الحسابي بمفهومه البسيط ، ويذهب بعضهم الآخر إلى القول : إن الجرمان ولومبارديين كانوا السباقين لمنح شعبهم حق إقرار الموازنة انطلاقاً من مبدأ السيادة الشعبية .

وقد بدأت بريطانيا بتطبيق فكرة لموازنة منذ سنة ١٧٣٣ م ، حيث انبثقت فكرة إعداد الموازنة للدولة ولسنة مالية مقبلة حيث كان وزير المالية البريطاني يعد تقديرات الموازنة التي يقدمها مجلس العموم البريطاني في حقيبة جلدية وعلى مجلس العموم مراقبة إيرادات ومصروفات الدولة عن طريق اعتماد هذه الموازنة وعلى هذا أصبحت هذه التقديرات تعرف باسم Budget وأنه يجب على البرلمان مراقبة إيرادات ومصروفات الدولة عن طريق اعتماد هذه الموازنة ، ثم انتشرت الفكرة في معظم حكومات العالم ، حيث بدأت فرنسا بأعدادها سنة ١٨٢٠ م ، ثم روسيا سنة ١٨٦٣ م ، وفي الوطن العربي كانت أول موازنة مصرية سنة ١٨٨٠ م إما أميركا فقد طبقها سنة ١٩٢١ م ، ويعد Degazux أول من استخدم لفظ الموازنة التخطيطية وكانت الموازنة التخطيطية كما وصفها عبارة عن جدول بالاحتياجات من الموارد مع توقيت هذه الاحتياجات ولكن استخدام الموازنة التخطيطية كنظام للرقابة يرجع إلى سنة ١٩١٢ .

أما في الوقت الحاضر فقد أصبحت الموازنات أداة للتخطيط الإداري والرقابة ومرشداً لاتخاذ القرارات وتنسيق أعمال المشروع من أجل تحقيق الأهداف، ويرى الكثير من المديرين أنه من دون التخطيط تصبح قرارات الوحدة الاقتصادية مسألة عشوائية، وبذلك فإن الموازنة هي حلقة الوصل بين الخطة وتنفيذها. إن هذا التطور قدم بالمرحل الآتية:

المرحلة الأولى: كانت الموازنة عبارة عن جداول لتجميع الموارد المطلوبة لتنفيذ برنامج معين، حيث كانت الوحدة الاقتصادية تحدد أهداف معينة وتقوم بتجميع الموارد لتنفيذ تلك الأهداف (البرامج) دون لأخذ بنظر الاعتبار الاستخدام الأفضل للمورد أو توقيت تنفيذ تلك الأهداف وبالتالي كانت الوحدة الاقتصادية تهدر الكثير من الفرص ومن هذه الفرص زيادة الربحية والنمو.

المرحلة الثانية: طورت فيها الموازنة بحيث أصبحت تتضمن جدولاً لتوقيت تنفيذ البرامج، حيث كانت الوحدة الاقتصادية تقوم بتحديد توقيت تنفيذ البرامج وذلك وفقاً للخطة الموضوعية وبطريقة تتلاءم مع الأهداف المحددة من قبل الوحدة الاقتصادية، ولكن يعيب على هذه المرحلة هو عدم الاستخدام الأمثل للموارد ونوعية المنتج التي تقدمها الوحدة الاقتصادية.

المرحلة الثالثة: وهي التي أصبحت فيها الموازنات تستخدم مع التكاليف المعيارية، حيث أصبحت الوحدة الاقتصادية في تلك المرحلة تقوم بتقدير (تحديد) التكاليف المتوقعة التي تتحملها الوحدة الاقتصادية بمقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية واستخراج الانحرافات والتي هي إما انحرافات مفضلة أو انحرافات غير مفضلة.

المرحلة الرابعة: وهي التي أصبحت فيها الموازنات تستخدم كوسيلة فعالة للتخطيط الإداري والرقابة والتنسيق بين أنشطة المنشأة المختلفة، وهي مظهر من مظاهر نجاح المنشأة في الوقت الحاضر.

وعليه فإن مراحل التطوير هذه انعكست في إيجاد نماذج من الموازنات والتي تمثل تغيرات جذرية في فلسفة الموازنة العامة للدولة:

١- موازنة البنود (التقليدية):

اتخذت موازنة الدولة منذ نشوئها اتجاهاً رقابياً، وكان الهدف الأساسي لها موجهاً للرقابة على الإنفاق العام، وهذا الأساس يعد طبيعياً للأفكار التي رافقت مفهوم الدولة الحارسة، والتي ينبغي أن يكون برنامجها الاقتصادي محدداً بحدود وظائفها وعلى وفق الأفكار الكلاسيكية التي كانت سائدة في ذلك العصر فقد كان التركيز وفقاً لهذا الأساس من قبل السلطة التنفيذية في تقليل النفقات وزيادة الإيرادات لأقصى حد ممكن للوصول إلى وضع الموازنة التي تجيزها السلطة التشريعية لنفاذ الأثر الاقتصادية التي يمكن أن تترتب على العجز فيها (البغدادي، ١٩٩٨: ٣١).

كانت الموازنة العلة للنولة وما زالت في العديد من الدول أسلوباً لغرض الرقابة المالية والقانونية على الإنفاق الحكومي، لذلك ظهرت واستخدمت كدابة للتغلب على العديد من العيوب الناتجة عن ضعف أساليب الرقابة الداخلية، وحماية الأموال من التلاعب والاختلاس والتأكد من أنها صرفت للأغراض المحددة لها وبالكفاءة المرجوة منها، وإن الإيرادات قد جبيت وفقاً للقوانين والتعليمات المقررة.



وتعرف موازنة البنود بأنها (الوثيقة التي يتم فيها حصو جميع إيرادات الدولة ونفقاتها بشكل مفصل والحصول على اعتمادها من قبل السلطة التشريعية لتتم الرقابة على مصادر الإيرادات وأوجه الإنفاق من قبل السلطة التشريعية ومطسبة لسلطة التنفيذية عن أية تجاوزات مالية لم تعتمد (Donad, 1995: 19).

وقد جاء لهذا النوع من الموازنات العديد من الانتقادات التي من أهمها التركيز فقط على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة وتوفير معلومات وبيانات غير كافية لإغراض التخطيط واتخاذ القرارات والتركيز على جلب المخلات وتبدير الأموال دون الاهتمام بجانب المخرجات وعدم ربطها بالأهداف المحددة فضلاً عن عدم قدرتها على التكيف مع الظروف الغير مستقرة والتغيرات السريعة والمستمرة .

٢- موازنة البرامج والأداء :

لقد ساهمت عوامل عديدة في التفكير بشكل جدي لتغيير أسلوب إعداد المولنة ومن أهم هذه العوامل التي ساعدت على ذلك ما توترب على أزمة لكساد العالمي الكبير في عام ١٩٢٠ من تغيير في الهيكل الاقتصادي والاجتماعي وبني الفلسفة الكثرية التي تقتضي بتدخل الدولة في ترشيد استخدام الموارد الاقتصادية وتخصيصها على مجالات الإنتاج المختلفة فضلاً عن التأثير على مستويات الادخار والاستثمار والعمالة .

وقد ظهرت فكرة موازنة البرامج والأداء كنتيجة لأجهد لتي بذلت في الولايات المتحدة الأمريكية في عام ١٩٥١ ببدأ التطبيق الفعلي لموازنة الأداء في ضوء تقرير لجنة هوفر الأولى (Hover commission) عام ١٩٤٩ ، وفي عام ١٩٥٤ قدم ديفيد نوفيك تقريره المسمى الاقتصادوا الفاعلية متضمناً شرحاً تفصيلياً لكيفية تطبيق موازنة البرامج في وزارة لدفاع الأمريكية وفي عام ١٩٥٥ قامت لجنة هوفر الثانية بدراسة اقتراح ديفيد كذلك دراسة التقدم الحاصل في مجال تطبيق موازنة الأداء مما أدى إلى ظهور مفهوم موازنة البرامج والأداء والذي جيب اهتمام الكثير من الدول ومن ضمنها هيئة الأمم المتحدة التي أصدرت كتيباً بعنوان موازنة البرامج والأداء سنة ١٩٦٥ . (كوشك، ٢٠٠٤: ٤) .

وقد ميز دليل هيئة الأمم المتحدة بين موازنة البرامج وموازنة الأداء حيث يحدد : أن موازنة البرامج تهتم بتبويب موازنات الوحدات الإدارية المختلفة إلى وظائف ومهام ثم برامج رئيسية ثم برامج فرعية (أنشطة) ، يتم الربط بينها وبين البيانات المالية ، أما موازنة الأداء فتقوم بتزويد الإدارة بوسائل القياس الدقيقة ، مثل كلفة الوحدة ، قياس العمل ومعدلات الأداء ، وهذا يتطلب وجود مجموعة من وحدات العمل لا يمكن الوصول إليها إلا بعد تحديد البرامج وفقرعاتها ثم قياس الأداء في سبيل تحقيق أهداف البرنامج . (المبيضان، ١٩٩٩: ١٧٣) ويمكن أيجز الأسس التي تركز عليها موازنة البرامج والأداء بمايلي : (البطريق

وآخرون، ٢٠٠٠: ٥٤٧ (Mc Gil , 2001 : 10)

تحديد البرامج والقطاعات وتحديد أهداف كل منها ، وتصنيفها وفقاً لذلك ، وهي :

- ١ - ربط نظام الحسابات بتصنيف البرامج والنشاطات .
 - ٢ - تجزئة البرامج إلى وحدات أصغر كلما كان ذلك ممكناً واستخدام وسائل القياس للبرامج والأعمال وتقويم الأداء ، ولغرض تطبيق موازنة البرامج والأداء يجب توافر مجموعة من المقومات وكما يلي :
 - ١ - الرغبة الجادة لدى القيادات السياسية والإدارية .
 - ٢ - إعادة تنظيم الجهاز المسؤول عن الموازنة والوحدات الموجودة في لوزارات المختلفة .
 - ٣ - تغيير التوبيخ بحيث يكون تبويهاً على أساس البرامج .
 - ٤ - تحسين وتطوير الحسابات بحيث تكون متوافقة مع التوبيخ على أساس البرامج .
 - ٥ - إصدار دليل تفصيلي يوضح كيفية أعداد تقديرات الموازنة على أسس البرامج .
 - ٦ - تدريب العاملين في دائرة الموازنة كي يستوعبوا المفهوم الجديد والإجراءات الجديدة .
 - ٧ - تطوير مقاييس الأداء والعمل .
 - ٣ - نظام التخطيط - البرمجة - الموازنة :
- بدأ تطبيق هذا النظام في وزارة الدفاع الأمريكية في أوائل الستينات وذلك لغرض تحسين برامج الحكومة والخدمات ، حيث قامت الأجهزة المالية بالولايات المتحدة الأمريكية بأعداد الموازنة وفقاً لهذا النظام عن طريق وضع إطار واضح لاختيار أفضل البدائل لتنفيذ البرامج الحكومية ، والحصول على معلومات وبيانات موثوقة تساعد في قياس الكلفة ومقارنتها بالنتائج المتحققة (حجازي، ١٩٩٧ : ١٨١) .
- وقد عرف هذا الأسلوب بأنه (منهج علمي لاتخاذ القرارات يمكن من قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية وتشجيع استخدامها بصفة مسدّمة ومنظمة في صياغة لسياسات واتخاذ القرارات وتدبير الأموال في وحدات الجهاز الإداري للدولة (حماد، البحر، ١٩٩٠ : ١٢٣) .
- يعتمد هذا النظام على الربط بين ثلاثة عوامل رئيسية هي: (Miller, 1996-1997) .
- أ - التخطيط : وهو سياسة طويلة الأجل، تختص بتحديد الأهداف المطلوب الوصول إليها والنفقات المتوقعة لتحقيقها .
 - ب - البرمجة : وهي تحديد البرامج والمشروعات اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة الإدارية بقصى كفاية فعالية .
 - ت - الموازنة : وهي تخصيص الأموال لتنفيذ البرامج التي تم اعتمادها وفقاً لمصادر التمويل المتاحة .
- مما ورد يمكن القول إن هذا الأسلوب في إعداد الموازنة قد جاء لعلاج نواحي القصور في الأساليب الأخرى ، إذ يعتمد على التكامل بين ثلاثة عوامل رئيسية هي الأهداف المطلوب تحقيقها والتي تتمثل بمرحلة التخطيط ، ووسائل تحقيق هذه الأهداف وذلك عن طريق البرامج والأنشطة والأموال المتاحة لتمويل هذه البرامج والأنشطة والتي يتم تحديدها عن طريق إعداد الموازنة .



٤- موازنة الأساس الصفري :

إن الموحدة الرابعة من مراحل تخطيط الموازنة تمثلت بموازنة الأسس الصفري (ZBB) وتعد من المحاولات الحديثة لإصلاح وتطوير لموازنة العامة للدولة للتغلب على المشكل والمعوقات التي مرت بها لئلا تفسد تخطيط الموازنة الأخرى .

فهو يمثل الأسلوب الذي يتم خلاله تقويم كل برامج المشروعات القلمة منها أو الجديدة من خلال تحليل مجموعة القرارات التي تخص مختلف الأنشطة الحكومية ومقارنة البدائل وتحديد الأولويات وتخصيص الأموال اللازمة للأنفاق عليها .

يرتكز المفهوم الأساسي لأسلوب (ZBB) في محاولة إعادة تقويم جميع البرامج والنفقات كل عام كما لو أنها تعد لأول مرة ، وإن أي ألفاء مقترح يجب أن يراجع ويقرر (H ong ren, et al, 1997: 281) أن هذا المفهوم يختلف ويتناقض مع المفهوم الاعتيادي الذي يكون فيه مستوى معين من الأنفاق مسموحاً به كنقطة شروع ، وإن عملية الموازنة تركب على لطبات لمصروفات إضافية (Maher, 1997: 528) .

إن موازنة الأساس الصفري تتطلب من كل مسؤول تبرير محققات موازنته مبتدأ من الصفر ، وبهذا فهو لا يعطي الأولوية للبرامج والأنشطة تحت التنفيذ والمعتمدة سابقاً على الجديدة منها عند تخصيص الاعتمادات ، بل يجب مراجعة وتقويم البرامج والمشروعات الحالية والجديدة وبشكل منتظم ووفقاً لتحليل لتكاليف والعائد والذي في ضوئه يفترض تخفيض أو إلغاء البرامج والأنشطة تحت التنفيذ إذا تبين من نتائج التحليل بأن كفايتها أو عدها متدن قيساً بالكلفة ، وعليه فإن تطبيقها يتطلب التقويم الشامل والمستمر لفقرات الإنفاق كافة ، ومن ثم تحديد حجم ونوعية التخصيص المطلوبة لتنفيذ برامج السنة المقبلة ، لذا فهي تتصف بالشمول وبمضامين تغطية كافة لبرامج والأنشطة المطلوب إنجازها .

تعتمد الموازنة الصفري على عددين المقصودات التي تمثل مفاهيم وإجراءات على خصة بها وهي : حماد ، البحر ، ١٩٩٠ : ٢٣ : ١٤١١) .

١ - تحديد وحدة لقرار التي يجب أن تكون وحدة تنظيمية تؤدي أنشطة متجانسة ومتكاملة وتتمتع بقدر من الاستقلال والسلطة والرقابة على حيازة أو استخدام الموارد الاقتصادية .

٢ - مجموعات القرار تمثل المجموعات القرارية البنية الأساسية التي تركز عليها باقي مقومات وإجراءات لموازنة الصفري حيث إنها تتضمن المعلومات الأساسية المتعلقة بأهداف البرامج ووصف الأنشطة الرئيسية والفرعية لكل برنامج والمنافع والتكاليف المترتبة على كل منها ومقاييس الأداء فضلاً عن تحديد طرق بيلة لتحقيق الأهداف .

٣ - مستويات الجهد والتمويل : وتعني أعداد بدائل لمستويات الأداء (الجهد) المختلفة الممكنة لإنجاز النشاط وهناك ثلاثة مستويات للجهد والتمويل وكما يلي :

(Swenny . Ra chline, 1981: 649))

- مستوى الحد الأدنى: ويمثل أقل جهد ممكن وضروري لإنجاز النشاط بأبسط صورة ممكنة.

- المستوى الحالي: ويعكس مستوى الجهد والتمويل الذي يكفل إنجاز العمل بالصورة الحالية.

- مستوى كفاية الأداء الأعلى : وبعكس الرغبة في تحسين مستوى الإنجاز وعن طريق زيادة مستويات الجهد والتمويل، وحسب هذا البديل يتوقع زيادة في الناتج وتحسناً في نوعية الخدمات عما هي عليه في المستوى الحالي.

٤- تقويم وترتيب مجموعات القرار : يتم ترتيب مجموعات القرار المقترحة من وحدات القرار وفقاً لأهمية المتوقعة للنشاط في تحقيق الأهداف من خلال معايير الكلفة/ المنفعة ، أو أي معيار مناسب، وتتولى الإدارة العليا عملية المفاضلة والاختيار على أسس المعايير المحددة والتمويل المتوقع.

٥ - مراجعة وتقييم البرامج والأنشطة الجديدة والقائمة ، وفي ضوء المراجعة والتقييم يتم إعداد الموازنات التفصيلية للوحدة كاملة.

مما ورد يمكن القول إن التطور للموازنة العامة للدولة قد أخذ أشكال متعددة استجابة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية واتساع الدور الذي تلعبه الدولة في هذه المجالات فضلا عن الاستجابة للتقدم الحاصل في مجال العلوم الإدارية والسلوكية والحكمة والذي تميز بنشوء العديد من المداخل الحديثة في الإدارة كالمدخل الاستراتيجي واستخدام الأساليب الكمية في إعداد التقديرات الخاصة بالموازنة اخذين بالاعتبار الآثار السلوكية المترتبة على إعداد وتنفيذ ومتابعة تنفيذ الموازنة .

ثالثا : مفهوم التغيرات الإستراتيجية ومستوياتها وأدواتها :

يعد التغيير المحرك الأساسي للتطوير، إذ أنه يمثل استجابة ونتيجة لمؤثرات البيئة سواء كانت داخلية أو خارجية بهدف إحداث توازن للمنظمة مع بيئتها وتحقيق الميزة التنافسية بهدف الاستمرار (الوروي، ١٩٩٨: ٥٠). إن التغيير بشكل علم والإستراتيجي بشكل خاص يعد مظهرًا من المظاهر الصحية للوحدات الاقتصادية سواء كانت صناعية، تجارية، أو خدمية ، إذ أنه يمثل حالة التغيير من وضع إلى آخر.

وتتفق العديد من الآراء إلى أن هناك مجموعة من القوى التي تدفع الوحدات الاقتصادية إلى التغيير، إذ يرى (Thompson, 1999: 670) بأن هناك قوى رئيسة تتطلب إحداث التغييرات الاستراتيجية بـ:

١ - اختفاء تقنيات وظهور وتطور تقنيات أخرى نتيجة لضغوط التغيرات التكنولوجية.

الظروف والإحداث السياسية والاجتماعية والتي تكون خارج سيطرة المنظمة، إنها تؤثر على أداء أعمالها.

٣ - زيادة حجم المنظمات وتعقدتها وتخصصها.

٤- الإدراك الاستراتيجي الواسع وزيادة مهارات المدراء والعاملين.

٥- الاتجاه نحو المنظمات الكبيرة والأسواق التي أصبحت أكبر حجما وذات توجهات عالمية.



إن القوى المذكورة أعلاه تمثل مؤثرات وتشكل ضغوطات على الوحدات الاقتصادية تتطلب الاستجابة لها من خلال إحداث التغييرات والتطور في أداؤها وإنجاز مهامها.
إن التغيير يمكن أن يصنف إلى المستويات أدناه: (Thompson, Ibi d : 671).

- ١ - تغيير القيم والثقة ، نمط الإدارة.
 - ٢ - تغيير الأهداف وإستراتيجية الشركة.
 - ٣ - تغيير الهيكل التنظيمي.
 - ٤ - تغيير إستراتيجيات المنافسة ، والنظم ، وقواعد الإدارة.
 - ٥ - تغيير الإستراتيجيات الوظيفية ، تنظيم لمهام.
- ويرى (Cetro, et.al, 113-114) إن التغيير الإستراتيجي يمكن أن يأخذ أحد الأشكال أدناه :

- ١ - إستراتيجية الاستقرار : **Stable Strategy** وهنا فإن الأمر لا يتطلب مهام جديدة ، أو مهام غير معروفة ، بل هو عملية تكرار للإستراتيجية السابقة ، ويعتمد نجاح التغيير على مراقبة الأنشطة والتأكد من تنفيذها وفقاً للمخطط.
- ٢ - التغيير الإستراتيجي الروتيني **Routine Strategy Channel** ويتمثل بعمليات ضبط ومراقبة الأنشطة التي يتم من خلالها جذب الزبون لغرض الحصول على رضاه.
- ٣ - التغيير الإستراتيجي لمحدود **Limited Strategy Changes** ويسعى هذا النوع إلى إحداث التغيير بشكل محدود وفي مجال معين .
- ٤ - التغيير الإستراتيجي لجذري **Radical Strategy Changes** وهذا ما يتضح في حالات الدمج بين الوحدات الاقتصادية التي تعمل في صناعة واحدة.
- ٥ - إعادة التوجه التنظيمي **Organization Re-direction** ويتضح هذا النوع في عمليات الدمج بين الأنشطة الصناعية المختلفة.

مما ورد يمكن القول إن إحداث أي من التغييرات الإستراتيجية وعند أي مستوى من المستويات يتطلب القيام بمجموعة من الأفعال والخطط لتحقيق النتائج المنسجمة مع الأهداف المطلوب تحقيقها وذلك عن طريق تحديد ما تستطيع الإدارة عمله وما يجب إن تفعله لاستغلال الفرص المتاحة ومواجهة التهديدات البينية ، وهو ما يتمثل بالإستراتيجيات التي يتم تنفيذها عند المستويات المختلفة للمنظمة (العليا ، وحدات الأعمال ، الوظيفية) .
وبشكل علم وكما يرى **Porter** بأن أمام المنظمة ثلاثة أنواع من الإستراتيجيات التنافسية التي يسميها بالإستراتيجيات العامة والتي تتمثل بـ:-

١- إستراتيجية قيادة الكلفة **Cost Leadership Strategy**:

تقوم هذه الإستراتيجية على فرضية أساسية تتمثل في أنه من خلال تخفيض كلف المنظمة وفي كل مجال من مجالات أنشطتها مع المحافظة على مستوى مقبول من النوعية ، فإن المنظمة تستطيع أن تباع منتجاتها أو خدماتها بأسعار رائدة في السوق
(Thompson & Strickland, 1999 : 103).

إن تحقيق ذلك يمكن إن يتم من خلال :

- أ - الاستثمار الأمثل للموارد .
- ب - التركيز على تحقيق الوفورات بكل أشكالها سواء كانت تلك المتأتية من اقتصايات الحجم، أو مذننيات الخبرة والتعلم، أو التكامل العمودي أو غيرها .
- ت - لختيار مواقع التسهيلات بالصورة التي تخفض من كلف الإمدادات الداخلية والخارجية .
- ث - الحد من الإضافات على المنتجات، مع منح رواتب وأجور منخفضة قياساً بالمنافسين .
- إن تحقيق ذلك يجب إن يتم وبالتنسيق مع شروط المحافظة على جودة ما يقدم من منتجات أو خدمات .
- وتحقق إستراتيجية قيادة الكلفة المزايا الآتية :

- ١ - تستطيع الوحدة الاقتصادية من خلال إستراتيجية قيادة الكلفة الهيمنة السوقية الأكبر وذلك من خلال قيامهم ببيع المنتجات والخدمات للزبائن بسعر أقل من منافسين الأمر الذي سينعكس في الربحية العالية التي ستحققها الوحدة الاقتصادية .
- ٢ - إن الوحدة الاقتصادية التي تسيطر على حصة كبيرة في السوق من خلال قيامهم بالإنتاج بأقل التكاليف قد تنعكس حالة تجنب المخاطرة من الزبائن كونهم يفضلون الشراء من الشركات المسيطرة على السوق وذلك لشعورهم بأن تلك الشركات ستبقى في السوق لفترة طويلة بعد شرائهم (Pitts) & Lei, 1996: 92).

وفي المقابل فإن هناك بعض الخاطر المصاحبة لانتهاج هذه الإستراتيجية تتمثل بالآتي (Hitt et Al., 2001 : 160)

- ١ - يتطلب تنفيذ هذه الإستراتيجية مستوى عالي من التقنيات والفعايات التي تعتمد على رأس المال بكثافة، مما يتيح عنه الاستثمار بأصول وتقنيات إنتاج غير مونة مما ينتج عنه التعرض لمخاطرة التقادم بسبب الابتكار التكنولوجي .
- ٢ - إن زيادة التركيز على خفض الكلفة قد يجعل الوحدة الاقتصادية غافلة عن التغيرات الأخرى التي تحدث في السوق، مثل التغيرات والتبدلات في أنواع وطلبات الزبائن أو في التقنيات المستخدمة .
- ٣ - مخاطرة التقليد، إذ إن أساليب خفض الكلفة تنصف بسهولة تقليدها من قبل المنافسين، إن هذه الحالة عندما تحدث فإن الوحدة الاقتصادية يجب إن تجد لطريق لزيادة القيمة التي تقدمها للزبائن .

٢- إستراتيجية التمايز Differentiation Strategy :

وتتمثل هذه الإستراتيجية بمجموعة من الأعمال والأنشطة التي تؤديها الوحدة الاقتصادية لغرض إيجاد منتجات متميزة بخصائص استثنائية لتصبح رائدة في حقل الصناعة (Kottler &).

Armstrong, 1999: ٥٦١.

وتمثل الهدف الأساسي لهذه الإستراتيجية في منح الزبون شيء مختلف أو فريد من نوعه وعليه فإن الافتراض الأساسي لهذه الإستراتيجية يقوم على كون المستهلك مستعد لدفع أسعار اعلي لمنتج متميز بطريقة معينة وهذا ما يمكن الوحدة الاقتصادية من خلق قيمة فائقة وميزة تنافسية (الذهبي، ٢٠٠١: ٧٠).



إن هناك العديد من الأساليب للتمييز ومنها: تصميم مميز للمنتوج ، التنوع والمرونة ، التحسين المستمر ، خدمات متميزة ، استجابة سريعة للتغيرات في التطورات التكنولوجية السريعة وأيا كان الأسلوب المتبع لتمييز المنتج فإن الهدف الأساسي لهذا التمييز والانفراد هو لغرض زيادة القيمة والتي تمثل فرصا لتنفيذ هذه الإستراتيجية ، وذلك من خلال أتباع المداخل الآتية: (الذهبي، ٢٠٠١: ٧٠) .

أ - تخفيض كلفة المشتري .

ب - زيادة رضا المستهلك .

ت - زيادة القيمة المدركة .

وتحقق إستراتيجية التمايز مجموعة من المنافع تتمثل بالآتي : (الذهبي، ٢٠٠١) .

أ - قدرتها في تقليل حساسية الزبون إزاء الأسعار ، وهذا يعني إن الوحدة الاقتصادية يمكنها إن تمر الزيادة في الأسعار إلى المستهلك نتيجة لتمايز المنتجات والخدمات المقدمة .
ب - إن هذه الإستراتيجية القائمة على النوعية يمكن إن تنعكس في زيادة الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية ، وإن هذه التوليفة بين النوعية العالية والحصة السوقية تساهم بشكل كبير في زيادة الربحية .

إما المخاطر التي تواجهها الوحدة الاقتصادية من انتهاز إستراتيجية التمايز هي :

أ - فقدان خاصية التمايز وذلك من خلال تقليد المنتجات وتقديم منتجات مماثلة أو منتجات أفضل (Thomas, ١٩٨٨: ٣٣٥)

ب - من الممكن إن لا يدرك الزبون قيمة المنتج أو الخدمة المميزة وبذلك فهم لا يقومون بتقييمها بشكل جيد (Hit et.al, ٢٠٠١: ١٦٧)

ج - صعوبة المحافظة على السعر الذي يعتبر معيارا بالنسبة للوحدة الاقتصادية المتميزة إذ إن هذا السعر من الصعب تبريره وخصوصا عندما يصبح المستهلك أكثر معرفة بالمنتج والقيمة والمدركة والذي قد يجعله يدرك بأن ما يعده متميز أو يستحق إن يدفع عنه أسعار عالية هو ليس كذلك (Pitts & Lei, ١٩٩٦: ٩٨)

٣ - إستراتيجية التركيز: Focus Strategy

تقوم هذه الإستراتيجية على فكرة تحديد مجال تنافسي محدد في قطاع الصناعة وذلك من خلال التركيز على جزء معين في السوق وقد يكون هذا الجزء مشترتين محددين أو جزء من خط المنتجات، سوفا جغرافيا أو إقليميا ، حيث يكمن جوهر هذه الإستراتيجية في تخصص الوحدة الاقتصادية بمنهج أو بأسلوب لا تتمكن الوحدات الاقتصادية المتميزة أو القائدة في الكلف من تحقيقها وبذلك فإن من الممكن للوحدة الاقتصادية من تحقيق قيمة وربحية عالية (Pitts & Lei, 1996: 99)

وعليه فإن الفكرة الأساسية التي تقوم عليها هذه الإستراتيجية هي التخصص بطريق لا تتمكن الوحدات الاقتصادية القائدة أو المتميزة من تحقيقها .

يمكن إنجاز هذه الإستراتيجية عن طريق بدلين، (الذهبي، ٢٠٠١: ٧٢).

أ - إستراتيجية قيادة الكلفة المركزة **Focused Cost Leadership Strategy**

ب - إستراتيجية التمايز المركزة **Focused Differentiation Strategy**
وتحقق إستراتيجية التركيز المزايا الآتية: (Pitts & Lei, 1996: 101)

أ - قدرة الوحدة الاقتصادية على خدمة قطاع معين من السوق مقابل المنافسين الكبار وهذا ما يحفظها من منافسة المنافسين الكبار الذين لا يستطيعون خدمة هذا القطاع من السوق بكفاءة .

ب - تجنب المنافسة المعتمدة على الأسعار من خلال التركيز والتخصص في جزء أو قطاع معين من السوق .

ت - إمكانية الوحدة الاقتصادية في تحسين مصادر أخرى لإضافة القيمة من خلال تخفيض الكلف أو التمايز أو كلاهما وبالتالي خلق فرص جديدة للوحدة الاقتصادية لتحقيق الأرباح .
ث - القدرة العالية على الاستجابة لأي تغيير يطرأ على حاجات وأذواق الزبائن.

وفي المقابل فإن هنالك بعض المخاطر المصاحبة لانتهاج هذه الإستراتيجية تتمثل بالآتي
(Hit et. al, 2001: 170)

أ - تتمثل إحدى المخاطر الكبيرة لهذه الإستراتيجية بالمخاطرة في كون السوق الضيق قد يتحول تدريجياً بخصائصه باتجاه السوق الواسع مما يقلل من قدرة الوحدة الاقتصادية الدافعية عن جزء السوق .

ب - إن الوحدة الاقتصادية التي تنافس في جميع المجالات (الوحدة الاقتصادية التي تستخدم إستراتيجيات متنوعة) قد تستطيع الدخول إلى هذا الجزء وبالتالي سوف تكون منافس خطير للوحدة الاقتصادية الأخرى .

ت - إن الحاجات الخاصة للزبائن في السوق المحدود قد تصبح مع الزمن متشابهة مع حاجات الزبائن بشكل عام إن هذا سيزيل مزايا إستراتيجية التركيز .

مما ورد يمكن القول بأن هذه الإستراتيجيات تمثل إجراءات اختبارية تنتهجها الوحدات الاقتصادية بناء على تحاليل نتائج القوة والضعف في البيئة الداخلية والفرص والتهديدات الموجودة في البيئة الخارجية ، وذلك للاستفادة من نقاط قوة الوحدة الاقتصادية وتوجيهها لاستثمار الفرص ، وذلك لغرض تحقيق مجموعة من الفوائد فضلاً عن تحقيق الميزة التنافسية .

رابعاً : إعداد الموازنات في ظل التغيرات الإستراتيجية :

في ظل بيئة الأعمال المعاصرة التي تحيط بها العديد من المتغيرات والتغيرات السريعة والمستمرة والتي أصبحت تشكل تحديات وضغوطات على الوحدات الاقتصادية تستوجب منها الاستجابة لها والتي من أبرزها عالمية الأعمال والمنافسة الشديدة فضلاً عن التغيرات السريعة لتكنولوجيا الأعمال .



لذا ولغرض الاستجابة والتكيف مع هذه الظروف والبقاء ضمن دائرة المنافسة وتحقيق النجاح الحاسم فإن كل وحدة من هذه الوحدات الاقتصادية تنتهج إستراتيجيات معينة تتمثل بمجموعة الأفعال والخطط لتحقيق النتائج المنسجمة مع رسالتها وغاياتها وذلك عن طريق تحديد ما تستطيع الإدارة عمله وما يجب أن تفعله لاستغلال الفرص المتاحة ومواجهة التهديدات البيئية

إن الموازنة بعدها وسيلة لتكميم الأهداف لابد وأن يتم عدد إعدادها الأخذ بالاعتبار الأهداف الإستراتيجية التي تروم الوحدات الاقتصادية تحقيقها وبما يعكس في جعلها أكثر كفاية وفاعلية مقارنة بمنافسيها، إذ أن الوحدة الاقتصادية متى ما استطاعت تخفيض كلفها وحافظت على جودة منتجاتها وقدمت ما يعده زبونها ذو قيمة فأنها تكون قد حققت ميزة تنافسية تجعلها متفوقة على منافسيها.

وتأسيسا على ما ذكره فلا بد من تطوير نظم وأساليب إعداد الموازنات، إذ لم يعد التركيز الأساسي فقط على النواحي المالية والقانونية والهدف الرقابي الذي يمثل المحور الأساسي للموازنة التقليدية والذي كان متلائما مع الظروف السائدة في القرن التاسع عشر وذلك انسجاما مع تواضع الهيكل الاقتصادي والاجتماعي للحكومات والوحدات الاقتصادية إذ إن متغيرات وظروف البيئة الأعمال المعاصرة تتطلب أيجاد التوافق والتسويق بين الإستراتيجيات المنتهجة ونظم وأساليب إعداد الموازنات من خلال :

١ - تحديد الأهداف الإستراتيجية للوحدات الاقتصادية :

إن الأهداف الإستراتيجية ما هي إلا مجموعة غايت بعيدة الأمد، تمثل مستويات أداء مطلوب تحقيقها وأن تكون ملائمة لقدرات المنراء ومعارفهم ومهاراتهم وما ينبغي إن تتوفر من موارد واستعدادات عند وحداتهم الاقتصادية.

٢ - إجراء التحليل الإستراتيجي لعوامل البيئة الداخلية المتمثلة بإمكانيات وقدرات الوحدات الاقتصادية المدية والبشرية الحالية والمستقبلية :

يأخذ مفهوم التحليل الإستراتيجي ألوانا مختلفة تعود لاختلاف المجال الذي يهتم به والأغراض المبغاة من وراء ذلك والرؤية المعتمدة في تفسير وتشخيص نتائجه، وكذلك تعدد وتفرد أدوات التحليل التي تستعين بها إدارة الوحدة في تقييم وتقدير حركة محيط الوحدة الاقتصادية الداخلي والخارجي في الماضي والحاضر والمستقبل.

ولا يمكن إن تكون الإستراتيجية ناجحة على مستوى الوحدة الاقتصادية من دون التفهم العميق للعوامل الإستراتيجية داخل الوحدة الاقتصادية التي تعمل أما لدعم أو تقبيد الإستراتيجية، وتشكل تلك العوامل المحيط الذي يتم في إطاره إنجاز العمل كونه جزء من البيئة الداخلية، وعليه فإن تحليل البيئة الداخلية يشكل خطوة مهما وضرورية في اختيار الإستراتيجية المناسبة للوحدة الاقتصادية.

٣ - انتهاء الإستراتيجية الملائمة وتحديد مجموعة الصفات والأفعال المطلوبة المنسجمة مع الرسالة والأهداف الإستراتيجية وبما يجعلها أكثر كفاية وفاعلية بالأداء .

٤ - إعداد الموازنات على أساس الأنشطة المضيفة للقيمة وذلك من خلال :

أ - تبرير الأموال المطلوبة في الموازنة استنادا إلى الأهداف التشغيلية والإستراتيجية للوحدات الاقتصادية والمفصلة على أساس ما تم تحديده من أنشطة ضرورية ذات قيمة

ب - تحديد وتوصيف وحدات الأداء لكل نشاط .

ت - تحليل ودراسة التكاليف المطلوبة لكل نشاط واعتمادا على موجهات الكلفة الخاصة بها التي تتمثل بالعوامل المؤثرة في زيادة أو تخفيض الكلف .

ث - تحديد مصادر التمويل المطلوبة لانجاز كل نشاط طبناء على تحليلات السوق والزيون المستهدف .

ح - تحديد مراكز المسؤولية المكلفة بتنفيذ هذه الأنشطة والمستلزم من الأخرى المطلوبة .

ج - تحديد وسائل الرقابة المطلوبة لتحقيق من كفاية وفعالية التنفيذ للموازنات الموضوعة إجراء لتحسين المستمر وذلك في ضوء نتائج التنفيذ وبما ينسجم مع تحقيق الأهداف الإستراتيجية وذلك من خلال تحديد :

أ . هدف التحسين الذي يتمثل بالعمليات والأنشطة المطلوب تحسينها .

ب . طريقة لتحسين التي تتمثل بتحديد الكيفية التي يمكن انجاز التحسينات بها .

ت . تنفيذ التحسين من خلال اختبار الأسلوب الذي يعد عمليا وملائما للتغيير .

خامسا : الاستنتاجات والتوصيات :

الاستنتاجات :

في ضوء ما تم طرحه في هذا البحث فقد تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات والتي من أهمها :

١ - إن الأساس التقليدي المتبع في إعداد موازنات الوحدات الاقتصادية يحقق الرقابة على الإنفاق ويحدده أنه لا يوفر المعلومات والبـ.بيانات الكافية لأغراض التخطيط واتخاذ

القرارات ، كما أنه يركز على جانب توفير الأموال دون الاهتمام بالمرجعات الأمر الذي لا يمكن منه التعرف على كفاية وفعالية استخدام الموارد الاقتصادية .

٢ - إن أساليب إعداد الموازنات تطورت ملحوظا خلال القرن الماضي ومرت في تلك بمراحل عديدة ارتبطت بالتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والتقدم في مجال العلوم

الإدارية والسلوكية والكمية .

٣ - تحيط بيئة الأعمال المعاصرة بالعديد من التغيرات والمتغيرات السريعة والمستمرة التي

يمكن حصرها بالآتي :

- الأعمال وازدياد حدة المنافسة .

- التقدم في تكنولوجيا المعلومات والصناعة .



- التوجه والتركيز على الزبون.
- التطور في النظم الإدارية ونمو المدخل الإستراتيجي في الإدارة .
- الاعتبارات والتطورات السياسية والاجتماعية والاقتصادية.
- قصور الأنظمة والأساليب المعتمدة في التخطيط والرقابة على توزيع واستخدام الموارد الاقتصادية المتاحة.
- ٤ - اتساع ونمو اثر العديد من القوى التي تتطلب أهداف التغييرات الإستراتيجية مثل اختفاء تقنيات وظهور وتطور تقنيات أخرى ، زيادة حجم المنظمات ، الإدراك الإستراتيجي الواسع والاتجاه نحو المنظمات والأسواق التي أصبحت أكبر حجماً وذات توجهات علمية.
- ٥ - تعد الموازنة السمة الرئيسية لمعظم نظم الرقابة الإدارية، فهي تمثل إحدى الأدوات الرئيسية التي تعتمد عليها الإدارة في التخطيط لاستخدام مواردها المتاحة وبما يساهم في تحقيق أهدافها.
- ٦ - إن ظهور الأساليب الحديثة لتخطيط وإعداد الموازنة يعد محاولة لتلافي أوجه قصور الأسلوب التقليدي بالتمويل الكنزية التي أدت في جزء منها لان تكون عملية تخصيص الموارد سلسة أكثر منها اقتصادية.
- ٧ - تتكون كل وحدة اقتصادية من مجموعة من الأنشطة المترابطة والمتكاملة فيما بينها والتي تمثل مراكز للإنفاق فضلاً عن كونها إحدى المصادر الداخلية للميزة التنافسية وتحقيق النجاح الحاسم .

هيئة النزاهة



التوصيات

في ضوء ما تم طرحه من استنتاجات فإنه يمكن التوصية بالاتي :

- ١ - ضرورة الأخذ بالاعتبار اثر التغيرات ولمتغيرات التي تحدث بالوحدات الاقتصادية وذلك من خلال انتهاز مجموعة من الاستراتيجيات التي تصاغ لتبين ما يجب أن تفعله هذه الوحدات لاستخدام مواردها والوسائل اللازمة لذلك عند إعداد الموازنات.
- ٢ - تطوير أساليب إعداد الموازنات من خلال اعتماد الأساليب الأخرى المتبعة في إعداد الموازنات كموازنة البرنامج والموازنة الاداء أو موازنة التخطيط المبرمجة - الموازنة أو الموازنة ذات الأساس الصرفي وكلا حسب الظروف والحالة وبما يتلاءم مع الأهداف المطلوبة.
- ٣ - الأخذ بالاعتبار اثر جميع ظروف البيئة الداخلية والخارجية عند إعداد الموازنة وعدم التركيز على الجوانب المالية والرقابية فقط وذلك من خلال إيجاد التوافق والتنسيق بين الاستراتيجيات المنتهجة ونظم أساليب إعداد الموازنات واتباع منهجية تقوم على الأسس العلمية والعملية السليمة والملائمة وعدم حصر التركيز فقط على وسائل التنفيذ.
- ٤ - إحداث التغيرات الاستراتيجية وعلى جميع المستويات وبما يتلاءم والأهداف المطلوبة من إعداد الموازنة التي تعد من أهم الخطط التي يمول بواسطتها الإنفاق العام للدولة وبشفافية الاستهلاكي والاستثماري.
- ٥ - توفير معايير للأداء فضلا عن العمل على إيجاد وتحسين التنسيق والاتصالات داخل الوحدة الاقتصادية وبما يساهم في تحقيق الأهداف المطلوبة من الموازنات والذي ينعكس في تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية بدرجة من الكفاءة والفاعلية.
- ٦ - استخدام الأساليب الحديثة لتخطيط وإعداد الموازنة وعدم الاكتفاء بالأسلوب التقليدي فضلا عن اعتماد هيكل للتصنيف والتبويب للعمليات منسجا مع الأهداف والظروف البيئية المحيطة بالوحدات الاقتصادية.
- ٧ - اعتماد منهجية مبنية على الأسس العلمية والعملية السليمة تنطلق من تحديد الأهداف وإجراء التحليل الاستراتيجي وتحليل الأنشطة والعمل على تعزيز المضيئة للقيمة وحذف تلك غير المضيئة منها وبما يمكن من إعداد الموازنات على أساس الأنشطة وتبرير الأموال المطلوبة للموازنة .



المصادر

- ١ - الفضل، مؤيد محمد، ونور، عبد الناصر إبراهيم، والراوي، عبد الخالق مطلق، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الميسرة، ٢٠٠٧ .
- ٢ - الكرخي، مجيد عبد جعفر، الموازنة العامة للدولة، دار الكتب، ١٩٩٩ .
- ٣ - اللوزي، موسى التطوير التنظيمي أساسيات ومفاهيم حديثة: دار وائل للنشر، عمان، ١٩٩٩ .
- ٤ - البطريق، داراز عثمان، يونس احمد البطريق، حامد عبدالراز، سعيد عبد العزيز عثمان، مبادئ المالية العامة، القسم الأول، الدار الجامعية طبع، نشر، توزيع، ٢٠٠٠ .
- ٥ - حجازي، محمد احمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة الثالثة، ١٩٩٧ .
- ٦ - حماد، البحر، احمد هاني حماد، وحصة محمد البحر، أصول المحاسبة الحكومية مع دراسة خاصة لدولة الكويت، ذات السلاسل، الكويت، ١٩٩٠ .
- ٧ - المبيضين، عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، ١٩٩٩ .
- ٨ - البغدادى، صلاح صاحب البغدادى، الموازنة العامة وأسس تخطيطها في الوحدات الاقتصادية الخدمية" أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد، ١٩٩٨ .
- ٩ - الذهبي، جليلة عيدان، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاستثمارية، أطروحة دكتوراه، ٢٠٠١ .

10-Cherly, S., Zimmerman, Jerold L. & Morse, Dale C., Management Accounting-Analysis and Interpretation, 2nd, ed., McGraw-Hill, 2001 .

11-Griffin, Ricky W., Management, 6th, ed., Houghton Mifflin Co., 1999.

12-Horngren, Charles, T., Foster, Georg & Srikant M. Datar, Cost Accounting: A managerial Emphasis, 10th, ed. Printice Hall Inc., 2006.

13-Meiges, Robert F., Williams, Jan R., Haka, Susan F., Bettner, Mark S., & Financial & Management Accounting, 12th, ed., McGraw-Hill, 2002.

14-Needles, Belverd E., Powers, Marian, & Crosson, Susan V., Financial & Management Accounting, Houghton Mifflin co., 2002.



- 16-Hitt, Michel, Ireland, R. Dunane & Robert E Hoskisso, Strategic Management: Compositeness & Globalization, 4th, ed., South West er Publishing, 2000
- 17-Kolter, Philip & Armstrong, Gary, Principles Of Marketing , 8th, ed., Prentice Hill, 1999
- 18-Thompson, Arther, Strackland, A , J., Strategic Management, 9th, ed., Mc Graw-Hill, 1999
- 19-Horngren, Charles, T., Foster, Georg & Srikanth M Datar , Cost Accounting: A managerial Emphasis, 10th, ed. Printice Hall Inc. , 2000
- 20-Jain, S. P. & Narang, K. L., Accounting Theory & Management Accountancy, Kalyani Publisher,
- 21-Maher, Michael, Cost Accounting : Creating Value For Management, 5th, Ed., McGraw-Hill, 1997
- 22-Axelord, Donald, " Budgeting for Modern Government " , New York , 1995.
- 23-Andrews M ., Performance- Based Budgeting Reform: Progress Problems and Pointers, 2002
- 24-McGill R. Performance Budgeting International Journal of Public Service Management , vol. 14, No .5, 2001.
- 25-Miller, G. J., Productivity and Budget Process in Budgeting : Formulation and Execution , 1996.

