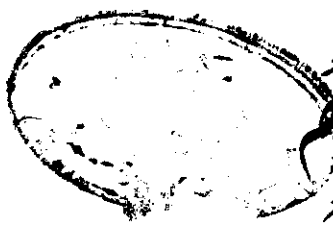


# استخدم نظريتنا المحاسبية في التقرير لعملاء المولدين التخطيطية

«دراسة تطبيقية على إحدى شركات هيئة القطاع العام  
للصناعات الغذائية» شركة مصر للألبان والأغذية»  
رسالة مقدمة لدى صول على درجة الماجستير في المحاسبة

مقدمة من  
حسن علي محمد الشافعي  
المعيد بقسم المحاسبة والمراجعة بالكلية  
بشرف



ليلى فتيحة الله لبله

أستاذ بقسم المحاسبة والمراجعة بالكلية

سعد يرحا فاضل

أستاذ بقسم الأحصاء والرياضة والتأمين بالكلية



قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا  
عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ

سُورَةُ الْبَقَرَةِ - آيَةُ ٢٢ -



## لجنة المناقشة والحكم

الأستاذ الدكتور : **سعد بن حازم بنت حمير** مستر فأوريساً  
أستاذ بقسم الاحصاء والرياضة والتأهيلية بالكلية

الأستاذ الدكتور : **ليلى فتح الله إبراهيم** مستر فأ  
أستاذ بقسم المحاسبة والمراجعة بالكلية

الأستاذ الدكتور : **محمد الدين علي محمد** عضواً  
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة بالكلية

السيد التميمي : **محمد فهد العطار** عضواً  
رئيس مجلس إدارة شركة مصر للألبان والأغذية

لَعَلَّاهُ

|               |                            |
|---------------|----------------------------|
| براً واحساناً | لِي لِي وَلِي وَلِي        |
| حباً وتقديرًا | زوجه                       |
| عطفًا وحنانًا | لِبَنَاتِي سَائِي وَلِيْنَ |

# شكر وتقدير

بعد حمد الله العلي القدير وشكره على اتمام هذا البحث، أتقدم بخالص الشكر، وأسمى آيات التقدير الى الأستاذة الدكتورة ليلي فتح الله ، فلقد كان لتشجيعها الدائم أكبر الأثر في استكمال هذا البحث، ولها أدين بالكثير في حياتي العملية والعلمية.

كما أتقدم بخالص شكرى وتقديرى الى الأستاذة الدكتورة سعدية حافظ منتصر، التي أولتني برعايتها وتشجيعها لي منذ اللحظة الأولى التي بدأت بها دراساتي بالكلية، ولنصائحها وارشاداتها القيمة.

وبشرفني أن أسجل جزيل الشاء وعظيم التقدير للدكتور كمال الدين على، على تفضله بقبول الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة، له مني أسمى آيات التقدير والعرفان، وجزاه الله عنى خير جزاء.

كما أتوجه بالشكر العميق والعرفان بالجميل الى الأستاذ محمد فهمي العطار، لما أبداه من اهتمام بالرسالة، وتفضله بقراءة البحث والموافقة على الاشتراك في المناقشة واقتطاع جزءا من وقته لحضور هذه المناقشة.

كما يسرني أيضا أن أتقدم بالشكر الى كل من عاون في اخراج هذا البحث سواء بالجهد أو الفكر.

ورغم ما بذلته من جهد في هذا البحث، الا أنني لا أدعي أنه خلا من كل عيب، فالكمال لله وحده، وفوق كل ذى علم عليم، وأسأل الله التوفيق والهداية، كما أرجوه سبحانه وتعالى خير الجزاء.

الباحث

طبيعة المشكلة:

الموازنة التخطيطية هي تعبير عيني وفيمي عن التوقعات الخاصة بأهداف المنشأة ومواردها والتي تتم بتعدد المستويات الإدارية وتعارض الأهداف ونقص المعلومات وعدم التأكد وتفاوت تأثير المستويات الإدارية المختلفة.

وللموازنة التخطيطية وظائف متعددة فهي أداة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء والتحفيز والتنسيق وتوصيل المعلومات . فالموازنة التخطيطية أداة للتخطيط بأعتبارها تمثل خطة عينية وقيمة وتتضمن الأهداف المختلفة للمنشأة والمستويات المتوقعة لهذه الأهداف ، بالإضافة الى أن إعداد الموازنة التخطيطية يتضمن المفاضلة بين البدائل المختلفة وتقييم تلك البدائل واختيار البديل أو مجموعة البدائل المناسبة . كما أن إعداد الموازنة التخطيطية يدعو الإدارة إلى التفكير في المستقبل والتخطيط لمواجهة ما قد يحتويه من عقبات أو صعوبات تحول دون تحقيق الأهداف والتعرف على الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف والعمل على تدبيرها .

والموازنة التخطيطية أداة للرقابة وتقييم الأداء حيث إن النتائج الفعلية يتم قياسها في ضوء مستويات الأداء المستهدفة الواردة بالموازنة ، كما يتم تحديد الانحرافات على ضوء مقارنة النتائج الفعلية بالمخططات وتحليل هذه الانحرافات إلى مسبباتها وحسب مراكز المسؤولية عنها حتى يمكن للإدارة اتخاذ الإجراءات التي تكفل تفادي تكرار حدوث الانحرافات غير المرغوب فيها مستقبلا وتشجيع انحرافات الكفاية والعمل على استثمار مسبباتها .

ويمكن أن تستخدم الموازنات التخطيطية لتحفيز الأفراد وحثهم على

(ب)

تحقيق أهداف المشروع من خلال توجيههم لتحقيق الأهداف الكمية التي تشملها الموازنة وتحفيزهم لتحقيق تلك الأهداف بوسائل مختلفة أهمها الربط بين تحقيق أهداف الموازنة ونظام الحوافز .

وتفيد الموازنة التخطيطية في تنسيق أوجه النشاط المختلفة بالمنشأة فهي أداة للتنسيق بين أنشطة المبيعات والإنتاج والتمويل وغيرها من الأنشطة مما يؤدي إلى التناسق والتكامل والتوافق بين هذه الأنشطة وتغادي النظرية الجزئية للأمور .

وتعد الموازنات التخطيطية أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط والسياسات التي تم الاتفاق عليها للفترة المقبلة إلى المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة .

ومن أمثلة المعلومات التي يتم توصيلها من خلال الموازنات التخطيطية كمية المبيعات الواجب تحقيقها وكمية الإنتاج المستهدفة والحد الأقصى للمبالغ التي تنفق على الإعلان والدعاية خلال فترة الموازنة .

إلا أنه يلاحظ أن كثير من المنشآت تعد موازنة تخطيطية شاملة واحدة تخدم أغراض التخطيط والتحفيز والرقابة وتقييم الأداء والتنسيق وتوصيل المعلومات . بالرغم من أن هناك تعارضاً بين إعداد الموازنة من أجل التحفيز وبين إعدادها من أجل الرقابة وتقييم الأداء، فإذا أعدت الموازنة التخطيطية من أجل تدبير الاحتياجات والموارد متضمنة تقديرات طموحة فإنها تلائم أغراض التحفيز ولكنها تكون أقل ملائمة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء .

وفي سبيل حل مشكلة التعارض بين أهداف الموازنة فإنه يجب عدم

(ج)

التضحية بهدف على حساب هدف آخر، فلا يجب التضحية بإمكانيات الموازنة في الرقابة وتقييم الأداء من أجل التحفيز، وفي نفس الوقت لا يجب التضحية بإمكانيات الموازنة في التحفيز من أجل الرقابة وتقييم الأداء.

والمتتبع للتطبيق العملي<sup>(١)</sup> يلاحظ أن معظم شركات القطاع العام في مصر تهتم بالجانب التحفيزي عند إعداد موازنتها التخطيطية أكثر من اهتمامها بالجانب الرقابي حيث يتم وضع تقديرات متفائلة بحيث تحث المسؤولين على تحقيقها وبالتالي فهي وإن كانت تفي بمتطلبات التحفيز إلا أنها لا تفي بمتطلبات الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة.

ويرى الباحث أهمية الدور التخطيطي والرقابي بالنسبة للدور التحفيزي للموازنة التخطيطية، لذلك يقترح الباحث تقدير انحرافات التحفيز المقدرة بالموازنة التخطيطية المحفزة وبإستبعادها من موازنة التحفيز نصل إلى موازنة تخدم أهداف الرقابة.

ويهدف البحث إلى تقدير ذلك القدر من انحرافات التحفيز على مستوى الوحدة الإقتصادية ككل والتي تمثل موارد متفاوض عليها بين أعضاء الوحدة طبقاً لأسلوب نظرية المباريات .

---

(١) انظر علي سبيل المثال:

- الميزانيات العمومية ، تقارير تقييم الأداء لشركة مصر للألبان والأغذية . للسنوات المالية من عام ٨٤/٨٣ إلى ٨٨/٨٧ .
- الميزانيات العمومية ، تقارير تقييم الأداء لشركة النيسل للأدوية للسنوات المالية من عام ٨٤/٨٣ إلى ٨٨/٨٧ .

(د)

وإتباع أسلوب المشاركة فى إعداد الموازنات التخطيطية بالرغم من إيجابياته فى أشباع رغبات التقدير عند الأفراد ودفعهم لمحاولة تنفيذها إلا أن من أهم سلبياته هو إعطاء فرصة للمشاركين للتأثير على تقديرات الموازنة لصالحهم عن طريق إعداد معايير متحيزة ، أى تراخى فى التقديرات.

وهكذا نجد أن هناك صراعاً سوف يحدث بين الإدارة والمنفذين عند إعداد الموازنة التخطيطية . فبينما تحاول الإدارة إعداد معايير متفائلة لحث العاملين على تنفيذ الموازنة، وبالتالي تكوين انحرافات تحفيز نجد أن الأفراد يحاولون إعداد معايير متحيزة لحماية أنفسهم من النقد الذى يوجه إليهم عند استخدامها فى تقييم آدائهم.

ويعتبر أسلوب نظرية المباريات من أهم الأساليب الكمية التى تساعد فى تخصيص موارد معينة على مجموعة من الأعضاء التى تتنافس فيما بينها على تلك الموارد وذلك بطريقة منطقية وفريدة وقابلة للتبرير النظرى.

وبالتالى يمكن تخصيص ذلك القدر من انحرافات التحفيز على أعضاء الوحدة بطريقة عادلة ، وبإستبعادها من موازنة التحفيز يمكن التوصل إلى الموازنة الرقابية المقترحة.

وطبقاً لهذا الحل المقترح تكون لدينا العلاقة الآتية :-

$$م_z - ف_z = م_r$$

حيث :

|     |   |                                          |
|-----|---|------------------------------------------|
| م_z | — | موازنة التحفيز .                         |
| ف_z | — | الانحرافات المقدرة فى الموازنة للتحفيز . |
| م_r | — | موازنة الرقابة .                         |

-----

### فروض البحث :

- ١ - يفترض البحث أن هناك تعارضاً بين إعداد الموازنة من أجل التحفيز وبين إعدادها من أجل الرقابة وتقييم الأداء .
- ٢ - تحقق الموازنات المشاركة في إعدادها الكثير من المزايا ومع ذلك فإن نجاح المشاركة يعتمد على تساوى القوة التفاوضية للمشاركين فى إعدادها .
- ٣ - إن عدم تساوى القوة التفاوضية للمشاركين فى إعداد الموازنة يؤدي الى عدم الدقة فى التقديرات .
- ٤ - يمكن استخدام أسلوب نظرية المباريات كأحد الأساليب الكمية السلوكية فى علاج مشكلة التعارض بين هدفى التحفيز والرقابة عند إعداد الموازنة عن طريق تقدير إنحرافات الموازنة للتحفيز لكل قسم من الأقسام الإنتاجية بطريقة منطقية وعادلة واستبعادها من موازنة التحفيز لتصل إلى موازنة تستخدم أغراض الرقابة .

### أهداف البحث :

- ١ - توضيح بعض أوجه القصور التى تشوب الموازنة فى مجالى التخطيط والرقابة . وفى مجال التخطيط تظهر مشكلة تعدد الأهداف وتعارضها وفى مجال الرقابة تظهر الحاجة إلى الدقة فى تحديد القيمة الحقيقية للانحرافات لزيادة فاعلية العملية الرقابية .
- ٢ - عدم تجاهل دور الموازنة كأداة للرقابة وتقييم الأداء ودورها التحفيزى والذى قد يتعارض مع الدور الرقابى .
- ٣ - التوفيق بين الأهداف المختلفة للموازنة وإبراز العلاقة بين الموازنة المحفزة وموازنة الرقابة وذلك من خلال استخدام الانحرافات المقدره فى

الموازنة أو ما يطلق عليه الباحث انحرافات التحفيز أو تراخى الموازنة أو تحيز الموازنة.

### حدود البحث:

- ١ - ينصب البحث على معالجة مشكلة التعارض بين أهداف الموازنة الجارية دون التعرض لمشاكل الموازنة الاستثمارية فهي تخرج عن نطاق هذا البحث .
- ٢ - يعالج البحث جانباً من جوانب المحاسبة وهو تطوير إعداد الموازنة لأغراض الرقابة عن طريق تقدير انحرافات الموازنة للتحفيز . لذلك سيركز الباحث على النواحي والمشاكل المحاسبية وليدة تلك الظروف وكيفية استخدام الأسلوب المقترح في علاج تلك المشاكل دون التعمق في النواحي الرياضية التي تبعدنا عن الهدف الأساسي للبحث .
- ٣ - تنصب الدراسة التطبيقية على " شركة مصر للألبان والأغذية" وقد اختار الباحث هذه الشركة على سبيل إيضاح إمكانية استخدام أسلوب نظرية المباريات في تقدير انحرافات الموازنة للتحفيز وذلك بالتطبيق على موازنة برنامج الإنتاج بالكميات .
- ٤ - يتعرض البحث للتعارض بين هدفى الرقابة والتحفيز ولم يتعرض للتعارض بين هدفى التخطيط والتحفيز .

### منهج البحث :

- يعتمد هذا البحث فى منهجه على الأسلوبين الآتيين:-
- أسلوب الدراسة النظرية التحليلية والهدف من استخدامه هو عرض وتحليل أطار المشكلة بشكل مفصل وبيان كيفية استخدام أسلوب نظرية المباريات فى علاجها .

(ز)

- أسلوب الدراسة التطبيقية والهدف منه هو بيان كيفية استخدام أسلوب نظرية المباريات في إعداد موازنة برنامج الإنتاج لشركة مصر للألبان والأغذية ومحاولة استكشاف المشاكل والاعتبارات التي يمكن أن تتواجد والمتعلقة بموضوع البحث وإيجاد أنسب الحلول لها .

#### خطة البحث :

يتكون البحث من ثلاثة أبواب كما يلي :-

#### الباب الأول :

ويتكون من فصلين حيث يتناول الفصل الأول ماهية الموازنة التخطيطية ودورها في مجالات التخطيط والتحفيز والرقابة ومشكلة التعارض بين أهداف الموازنة التخطيطية والأساليب المتاحة لعلاجها .

أما الفصل الثاني فيتناول تقييم الأساليب المتاحة لإعداد الموازنات التخطيطية حيث يتناول الأسلوب التقليدي لإعداد الموازنة التخطيطية ثم الأساليب الكمية ثم المنهج السلوكي .

#### الباب الثاني :

يتناول الأسلوب المقترح لعلاج مشكلة التعارض في أهداف الموازنة وذلك من خلال فصلين حيث يتناول الفصل الأول تراخي الموازنة التخطيطية وعلاقته بأسلوب نظرية المباريات ويشمل هذا الفصل مفهوم تراخي الموازنة كأهم سلبية المشاركة والمتغيرات المؤثرة على تكوين هذا التراخي وكذلك

(ج)

مفهوم القوة وعلاقته بأسلوب نظرية المباريات أما الفصل الثاني فيتناول أسلوب نظرية المباريات ودالة قيم شابلي ويشتمل على طبيعة أسلوب نظرية المباريات ودالة قيم شابلي كأحد حلول نظرية المباريات وأخيراً أثر استخدام دالة قيم شابلي في إعداد الموازنة التخطيطية .

### وأخيراً الباب الثالث :

---

وهو دراسة تطبيقية لإعداد موازنة برنامج الإنتاج المقترحة لأغراض الرقابة وذلك بشركة مصر للألبان والأغذية ويتكون هذا الباب من فصلين حيث يتناول الفصل الأول تقدير التحيز المتوقع في موازنة برنامج الإنتاج بالشركة محل البحث . أما الفصل الثاني فيختص بإعداد الموازنة الرقابية المقترحة باستخدام دالة قيم شابلي وذلك من خلال بناء الدالة المميزة لمباراة تخمين تحيز الموازنة ثم تطبيق دالة شابلي وإعداد الموازنة المقترحة .

## فهرست المحتويات

### استخدام نظرية المباريات في تطوير إعداد الموازنة التخطيطية

صفحه

|                        |                                                       |    |
|------------------------|-------------------------------------------------------|----|
| <u>الباب الأول:</u>    | ماهية الموازنة التخطيطية وأساليب إعدادها              | ٣  |
| <u>الفصل الأول :</u>   | ماهية الموازنة التخطيطية ومشاكل إعدادها               | ٤  |
| <u>المبحث الأول :</u>  | مفهوم الموازنة التخطيطية وخصائصها وأنواعها            | ٥  |
| <u>المبحث الثاني :</u> | دور الموازنة التخطيطية في مجالات التخطيط              |    |
|                        | والتحفيز والرقابة                                     | ١٦ |
| <u>المبحث الثالث :</u> | تقييم الأساليب المتاحة لعلاج مشكله التعارض            |    |
|                        | بين هدفى التحضير والرقابه                             | ٢٩ |
| <u>الفصل الثانى:</u>   | تقييم الأساليب المتاحة لإعداد الموازنات التخطيطية     | ٣٧ |
| <u>المبحث الأول :</u>  | الأسلوب التقليدى لإعداد الموازنة التخطيطية            | ٣٩ |
| <u>المبحث الثانى:</u>  | الأساليب الكمية                                       | ٤٣ |
| <u>المبحث الثالث:</u>  | المنهج السلوكى                                        | ٥٦ |
| <u>الباب الثانى:</u>   | الأسلوب المقترح لعلاج مشكلة التعارض فى أهداف الموازنة | ٦٣ |
| <u>الفصل الأول:</u>    | تراخى الموازنة وعلاقته بأسلوب نظرية المباريات         | ٦٤ |
| <u>المبحث الأول :</u>  | تراخى الموازنة كأهم سلبيات المشاركة                   | ٦٥ |
| <u>المبحث الثانى:</u>  | المتغيرات المؤثرة على التراخى فى التقديرات            | ٧١ |
| <u>المبحث الثالث :</u> | مفهوم القوة وعلاقته بأسلوب نظرية المباريات            | ٧٨ |
| <u>الفصل الثانى:</u>   | أسلوب نظرية المباريات - دالة قيم شابلى                | ٨٧ |
| <u>المبحث الأول :</u>  | طبيعة أسلوب نظرية المباريات                           | ٨٨ |
| <u>المبحث الثانى :</u> | دالة شابلى كأحد حلول نظرية المباريات                  | ٩٦ |