

أثر التكامل بين الموازنة التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي

نيفين محمد إبراهيم^(١) - حسين محمد عيسى^(٢) - عمرو حسين عبد البر^(٢)
بسنت عادل الزيايدي^(٢)

(١) كلية الدراسات العليا والبحوث البيئية، جامعة عين شمس ٢ كلية التجارة، جامعة عين شمس

المستخلص

يهدف هذا البحث الى قياس أثر التكامل بين الموازنة التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي اعتماداً على اجابات عينة الدراسة وعلى البيانات التي تمت من خلال استمارة الاستبيان وهي الاداة المستخدمة والتي تم توزيعها على عينة من بعض المعاهد العليا الخاصة، واختبار الفروض احصائياً، وخلص البحث الى أن التكامل بين الموازنة التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن يؤدي إلى تطوير كفاءة التخطيط والرقابة وتحسين تقييم الأداء الشامل بما يعزز الاستدامة المالية والبيئية للمؤسسات، ويتم تحقيق الأداء البيئي المستدام من خلال تضمين مؤشرات الأداء البيئي (كالحد من التلوث، وتحسين كفاءة استهلاك الموارد) ضمن بطاقة الأداء المتوازن، وتم تحسين الأداء البيئي ومراعاة الالتزامات البيئية في التخطيط والرقابة. وأوصى الباحثون بضرورة تطوير نظم معلومات متكاملة من خلال استخدام نظم معلومات متكاملة تجمع بين الموازنات التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن لتسهيل عمليات الرقابة وتقييم الأداء، والاهتمام بتدريب الكوادر الإدارية وتدريب المسؤولين الماليين ومديري الأداء على كيفية إعداد موازنات متكاملة تربط بين الأبعاد المالية والبيئية.

الكلمات المفتاحية: الموازنة التخطيطية- بطاقة الأداء المتوازن - التخطيط- الرقابة- الأداء المالي والبيئي.

المقدمة

تلجأ المنظمات إلى العديد من الأساليب الإدارية، ويُعد من أبرزها استخدام الموازنات التخطيطية، والتي تُعد بمثابة خطة تفصيلية متكاملة تُترجم سياسات المنظمة وأهدافها وعملياتها المستقبلية إلى صورة كمية ومالية. وتُعد هذه الموازنات أداة فعّالة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، حيث يتم إعداد موازنات فرعية لمختلف الأنشطة، يتم تنسيقها في موازنة موحدة تشمل كافة المستويات الإدارية. وتبرز أهمية هذه الموازنات في كونها وسيلة رقابية مهمة، تتيح للمنظمة مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، مما يساعد على اكتشاف الانحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب، بما يضمن المحافظة على كفاءة الأداء وتحقيق الأهداف المنشودة. (السياغي، ٢٠٠٧).

وتعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة استراتيجية فعّالة تستعين بها المنظمات في العصر الحالي باعتبارها عملية التقييم التي تعكس توازناً بين عدد من العناصر العامة، والمشاركة للأداء المؤسسي؛ فهي تعتمد على الموازنة بين المؤشرات المالية وغير المالية، والأهداف البعيدة والقصيرة الأجل، وللتأكيد على أهمية بطاقة الأداء المتوازن فنجدها من أهم إفرزات الباحثين كمنهج في تقييم الأداء الشامل؛ وذلك بغرض التعرف على مدى نجاح المنظمات في الوصول إلى أهدافها، وتحقيق المنفعة لأصحاب العلاقة من مساهمين، وإدارة، وعاملين، وعملاء، ومؤسسات المجتمع المدني، وغيرها، ولما لذلك من دور في الوصول إلى أداء مالي وبيئي متميز (أبو بكر وآخرون، ٢٠٢٣).

يواجه قطاع المعاهد العليا الخاصة كثير من الضغوطات لتلبية المتطلبات ومواكبة التطورات، ومواجهة التحديات التي تحتم عليه بذل جهود كبيرة لتحسين جودة الخدمات المقدمة، وتحقيق رضا العملاء، ولضمان البقاء

والاستمرارية في ظل الظروف البيئية المتغيرة فلا بد أن تتسلح هذه المنظمات بالأداء المالي والبيئي الجيد؛ لما له من دور مهم، واستراتيجي في تعظيم قيمة المنظمة، ويعد من أهم الركائز الأساسية التي تقوم على خلق التوازن بين مصالح الأطراف المتعاملة مع المنظمة، وما بين ترسيخ الصورة طويلة الأجل للمنظمة، ويتضح أن الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، والتحسين المستمر للعمليات الداخلية، وتبني رؤى استراتيجية واضحة نحو الإبداع والابتكار تقود أي منظمة إلى طريق النجاح (عمرو وآخرون، ٢٠٢٢).

تبرز أهمية البحث في إبراز أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي في المعاهد العليا الخاصة، وأهمية التكامل بينها وبين بطاقة الأداء المتوازن وذلك من أجل التعرف على مدى إدراك إدارات تلك المعاهد لمدى تطبيق الموازنات التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن، ومدى استخدام القواعد والأسس العلمية في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي من خلال الموازنات التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن.

بناء على ما تقدم، وفي ظل التحديات التي تواجه قطاع التعليم الجامعي الخاص والمتمثل في المعاهد العليا الخاصة، وترسيخاً لمكانة هذا القطاع بدوره الملحوظ في تحقيق التنمية المستدامة على مختلف الأصعدة والمجالات، وتوفير الخدمة التعليمية والإدارية الجيدة لهذا القطاع مقارنة بالقطاعات الأخرى، واستجابة لتوصيات ومقترحات الدراسات السابقة بإجراء المزيد من الدراسات المتعلقة بالموازنات التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن، وكذلك تناول مجالات جديدة وبيان التكامل فيما بينهم وأثره على تقييم الأداء المالي والبيئي.

مشكلة البحث

تُعد الموازنة التخطيطية من أبرز أدوات التخطيط والرقابة على التنفيذ في مختلف المنظمات، حيث تؤدي دوراً محورياً في رفع كفاءة الأداء المالي. وقد أظهرت الدراسات أن بطاقة الأداء المتوازن بدأت كأداة لقياس الأداء المالي وغير المالي، ثم تطورت لتصبح أداة شاملة تُستخدم في التخطيط والتقييم على حد سواء، سواء في الجوانب المالية أو غير المالية. ومن هنا نشأت فكرة هذا البحث، التي تتمحور حول تحقيق التكامل بين الموازنة التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن، خاصة في مجال المؤشرات البيئية - سواء كانت تتعلق بالبيئة الداخلية أو الخارجية - وكذلك فيما يتعلق بالرقابة على التنفيذ.

ومع تطور بطاقة الأداء المتوازن، برزت أهمية دمج المؤشرات المالية مع غير المالية في عملية قياس الأداء، إلا أن الدراسات السابقة لم تتناول الربط المباشر بين الموازنة التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن، وهو ما شكّل مدخلاً جديداً لهذا البحث، حيث تتمثل الفكرة الجوهرية في ربط الاستراتيجية بمجموعة متنوعة من المؤشرات المعتمدة في القياس. ويتجلى هذا التكامل على مستويين:

١. المستوى الأول يظهر من خلال المحاور الأربعة أو الخمسة الأساسية التي تتكون منها بطاقة الأداء المتوازن (مثل الأداء المالي، رضا العملاء، العمليات الداخلية، والتعلم والنمو).
٢. أما المستوى الثاني فينعكس من خلال الخريطة الاستراتيجية، التي توضح العلاقات المتبادلة بين المؤشرات المالية وغير المالية.

تبين أن هناك فجوة بحثية لم تتطرق له أي دراسة سابقة لبيان أثر التكامل بين الموازنة التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي، وإن كانت هناك بعض الدراسات تناولت دراسة الموازنات التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن وتقييم الأداء كل على حده ألا أنها لم تتناول أثر التكامل بين الموازنة التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن حيث ان دور بطاقة الأداء المتوازن يستخدم في التقييم والرقابة سواء مالي أو غير مالي بحيث أعتبر البعد البيئي من أبعادها غير المالية، لذا سوف تقوم تلك الدراسة بسد تلك الفجوة.

أسئلة البحث

١. هل يمكن تحقيق التكامل بين الموازنات التخطيطية وبطاقة الأداء بحيث يمكن الحفاظ على الموارد المتاحة منذ بداية التخطيط مروراً بالتنسيق والرقابة المالية والحفاظ على الموارد؟
٢. كيف يمكن اجراء التكامل بين الموازنات التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن؟
٣. هل هناك أثر للتكامل بين الموازنات التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن على كفاءة استخدام الموارد ؟
٤. ما هي علاقة التخطيط في كل من الموازنات وبطاقة الاداء المتوازن بخصوص الموارد المتاحة في المنظمات؟
٥. هل هناك دور لبطاقة الأداء المتوازن في التخطيط والرقابة والتقييم الاداء الشامل؟

فروض البحث

قام الباحثون بصياغة الفروض التالية، بهدف اختبارها والتحقق من صحتها:

الفرض الأول: توجد علاقة ارتباط جوهري بين الموازنة التخطيطية والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي.

الفرض الثاني: توجد علاقة ارتباط جوهري بين بطاقة الأداء المتوازن والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي.

الفرض الثالث: توجد علاقة ارتباط جوهري بين بطاقة الأداء المتوازن والموازنة التخطيطية وتقييم الأداء المالي والبيئي.

أهداف البحث

١. التحقق من امكانية التكامل بين الموازنة التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن و دراسة أثره التكامل بين الموازنة التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي.
٢. ايضاح كيفية تحقيق الربط بين عملية التخطيط باستخدام الموازنات التخطيطية وبطاقة الاداء المتوازن لكي يتم الحفاظ على الموارد المتاحة للمنظمات.
٣. بيان أثر التكامل بين الموازنات التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن على كفاءة استخدام الموارد
٤. تحديد علاقة التخطيط في كل من الموازنات وبطاقة الاداء المتوازن بخصوص الموارد المتاحة في المنظمات.
٥. تحديد دور كل من الموازنة التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي.

أهمية البحث

يمكن تحديد الأهمية النظرية والتطبيقية على النحو التالي:

١. **الأهمية النظرية:** تكمن أهمية هذه البحث في عملية الربط والتكامل ومحاولتها للتعرف على أثر الاستخدام الأمثل للموازنات التخطيطية ومحاولة دراسة أثر التكامل بين الموازنات التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن.

٢. **الأهمية التطبيقية:** تقديم الاقتراحات والتوصيات للإدارة العليا بمؤسسات المعاهد العليا الخاصة قيد الدراسة بأهمية عملية الربط والتكامل بالموازنات التخطيطية واستخدامها كأداة فعالة في ضبط وتقييم الأداء الذي بدوره ينعكس إيجاباً على الكفاءة المالية والإدارية البيئية.

مصطلحات البحث

الموازنات التخطيطية: هي خطة كمية ومالية لاستغلال الموارد المتاحة للمنظمة خلال فترة محدودة في المستقبل (السياغي، ٢٠٠٧).

الموازنات التخطيطية (إجرائياً): يقصد بها الوثائق أو الخطط المالية التي تُعدها المؤسسة بشكل دوري، والتي تتضمن تقديرات الإيرادات والمصروفات لفترة مالية مستقبلية محددة، ويتم تحليلها من خلال مدى التزام الإدارات بها، ومدى انعكاسها على تحقيق الأهداف المالية المخططة.

بطاقة الأداء المتوازن: هي نظام شامل لتقويم الأداء أثناء التنفيذ يقوم على أساس تحويل الأهداف الاستراتيجية إلى مقاييس مالية وغير مالية؛ حيث تسعى إلى زيادة الفلسفة المؤسسية لدى العاملين وبناء معارف تنظيمية تساعدهم في تحسين قدراتهم على اختراق عوامل النجاح في مختلف مجالات نشاط المنظمة" (علي، ٢٠٠٩).

بطاقة الأداء المتوازن (إجرائياً): هي أداة إدارية تستخدمها المؤسسة لقياس وتقييم الأداء عبر أربعة أبعاد رئيسية: المالي، العملاء، العمليات الداخلية، والتعلم والنمو، ويتم قياسها من خلال استبيان مخصص يتضمن بنوداً تغطي كل بُعد، ويُوزع على عينة من العاملين بالمؤسسة.

التخطيط: هو عبارة الجهود المبذولة لتحقيق المنظمة المستقبلية وغاياتها ونتائجها المستقبلية التي تسعى لتحقيقها في إطار سياسة محددة وفق الأهداف الموضوعية. (Rathnam et al., 2014).

التخطيط (إجرائياً): هو العملية التي تقوم بها الإدارة لتحديد الأهداف المستقبلية ووضع البرامج والإجراءات اللازمة لتحقيقها، ويتم قياسه عبر مدى وجود خطط مكتوبة، وأسلوب تحديد الأهداف، ومستوى مشاركة الأقسام المختلفة في التخطيط، كما يتضح من خلال استجابات أفراد العينة على محاور الاستبانة المتعلقة بالتخطيط.

الرقابة: هي التأكد من سلامة الإجراءات المتعلقة بالعمليات المالية أثناء القيام بتنفيذ خطة المنظمة بالإتفاق أو بالإيرادات، وهي تسهم بالتحقق من الاستخدام الأمثل للاعتمادات التي يتم إقرارها للأهداف المحددة (شكري، ٢٠٠٩).

الرقابة (إجرائياً): هي العمليات التي تُمارسها الإدارة بهدف مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، ومعالجة الانحرافات، ويُقاس من خلال مدى استخدام تقارير دورية، مؤشرات أداء، وآليات تصحيح، كما يظهر في نتائج الاستبيان.

الأداء المالي: هو التشخيص السليم للصحة المالية من أجل معرفة ما إن كانت المنظمة لديها القدرة على توليد قيمة والصمود في المستقبل من خلال الاعتماد والارتكاز على عدة إجراءات مالية كإعداد الميزانيات وجدول حسابات النتائج والجداول الملحق (الخطيب، ٢٠١٠).

الأداء المالي (إجرائياً): يُقصد به مدى قدرة المؤسسة على تحقيق نتائج مالية إيجابية تُقاس بمؤشرات مثل: الربحية، معدل العائد على الاستثمار، السيولة، ومستوى الالتزام بالموازنة، ويتم استخلاصه من تقارير مالية وتحليل ردود العينة على بنود الاستبانة ذات العلاقة.

الأداء البيئي: هو عبارة عن كفاءة أنظمة الإدارة البيئية التي تعتمد عليها المنظمات الاقتصادية في حماية البيئة من خلال سياسات بيئية تركز على الأنشطة الإنتاجية بغرض الحد من أثارها السلبية على البيئة والمجتمع وأهمها التلوث (بو قطف، ٢٠٠٩).

الأداء البيئي (إجرائياً): يشير إلى مدى التزام المؤسسة بتطبيق ممارسات صديقة للبيئة، مثل تقليل الانبعاثات، إدارة النفايات، والامتثال للقوانين البيئية، ويتم قياسه باستخدام مؤشرات محددة ضمن استبيان موجه للعاملين، وتحليل الوثائق البيئية الخاصة بالمؤسسة (إن وجدت).

الدراسات السابقة

تناول الباحثون العديد من الدراسات السابقة المرتبطة بمتغيرات البحث من خلال استعراض اهم الاهداف والنتائج والتوصيات التي توصلت اليها هذه الدراسات والتي جاءت كالتالي:

- **دراسة (Yahya, 2022)** فقد اهتمت ابتكار نموذج لتخصيص مخاطر الشراكة دمج مخاطر الانقطاع (مثل العقوبات وتذبذب أسعار العملات) والقيود على ميزانية الحكومة في معادلة نسبة تقاسم المخاطر بين الحكومة والمستثمرين، وهو ما لم يسبق أن تم تناوله في الأدبيات سابقاً بعمل نموذج يهدف الى التعريف باستمرارية المستثمرين ووضع المخاطر في الحكومة بشكل منطقي من خلال الموازنات التخطيطية، وجاءت اهم النتائج مع زيادة مخاطر الانقطاع: تتخفض درجة المنفعة العامة (General utility)، منفعة الحكومة، وجهود المستثمر، إعادة تصميم منحى تقاسم المخاطر ينبغي للحكومة ضبط نسبة الضمان بما يوازن بين تحملها للمخاطرة وتشجيع المستثمرين على بذل الجهد، خصوصاً في ظل مخاطر الانقطاع.
- **دراسة (حسن وآخرون، ٢٠٢٣)** قد اهتمت بالتعرف على استطلاع آراء العاملين في جامعة سامراء بشأن مدى فعالية نظام الموازنة المطبق حالياً في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، ومدى توافر المقومات اللازمة لتطبيق موازنة البرامج والأداء كمقترح لتفعيل الرقابة وتقييم الأداء في جامعة سامراء محل التطبيق، استخدام منهج دراسة حالة استكشافية لتحليل آراء العاملين في جامعة سامراء بشأن مدى فعالية النظام الموازناتي الحالي في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرار، بالإضافة إلى مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق موازنة البرامج والأداء كأداة لتعزيز الرقابة وتقييم الأداء، وتوصلت الى خلص الباحثون إلى أن الموازنة التقليدية في الجامعة تعاني من قصور جوهري، حيث: لا توفر رقابة كافية على جودة الخدمات المقدمة، يضع دورها في متابعة وتقييم الأداء المؤسسي.

لم تساهم بفاعلية في ترشيد الإنفاق الحكومي، أوصت الدراسة بضرورة التحول السريع إلى موازنة البرامج والأداء.

- **دراسة (Aqabna et al., 2023)** وقد اهتمت بدراسة ممارسة إعداد الموازنة التخطيطية ، وإعادة النظر في الموازنة خلال أزمة كوفيد-١٩ حول ممارسة الموازنة للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، هذه الموازنة كعمل يجب أن تتبعها تلك الشركات، وخلصت الدراسة الى تعزيز المرونة التنظيمية فقد سمحت الموازنة المرنة (Rolling Budget) بالتحديث المستمر للخطط حسب تغير الوضع الصحي أو قرارات الحكومة، تحولت من وثيقة سنوية إلى أداة "ديناميكية" قابلة للتعديل شهرياً أو فصلياً، ضبط التكاليف وتحسين الكفاءة، ساعدت الموازنة على مراجعة بنود المصروفات بدقة، جرى التركيز على خفض التكاليف الثابتة وتحويلها إلى متغيرة قدر الإمكان.

- **دراسة (Rabia, 2023)** وهدفت الى تنفيذ منهج بطاقة الأداء المتوازن كحل استراتيجي لدمج الاستدامة في إدارة الأداء. ومن خلال الدمج الفعال لمقاييس وأهداف الاستدامة إلى جانب مقاييس الأداء التقليدية، يمكن للمنظمات مواصلة أهدافها مع مبادئ التنمية المستدامة، دمج الاستدامة في نظام إدارة الأداء فهدف البحث إلى تطبيق نموذج الـ Balanced Scorecard كأداة استراتيجية لدمج أهداف الاستدامة—شاملة للجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية—بالإضافة إلى مؤشرات الأداء المالية التقليدية في إدارة الأداء التنظيمي، وخلص البحث الى تحسين التواصل مع أصحاب المصلحة من خلال ربط القيادة الاستراتيجية لأهداف الاستدامة ببطاقة الأداء عزز من تفاعل أصحاب المصلحة، بما في ذلك الموظفين، العملاء، والمجتمع، من خلال إبراز الأهداف غير المالية جنباً إلى جنب مع الأداء المالي.
 - **دراسة (Priscila et al., 2024)** وقد اهتمت بتقديم بطاقة أداء متوازنة تم تطويرها بالاشتراك مع المستخدمين لرصد العدالة في الحد من مخاطر الكوارث والقدرة على الصمود، إدراج الأبعاد الزمنية فقد أدخل بعداً زمنياً يشمل مرحلتين ما قبل الطوارئ (التنبؤ، التقييم، الوقاية، الجاهزية) ومرحلة الطوارئ الفعلية (الاستجابة، التعافي)، مما يعزز دقة تحليل الأبعاد العدالية عبر دورة إدارة المخاطر، وخلصت الى أولوية العدالة في مراحل ما قبل الطوارئ، من خلال التركيز على التنبؤ والتقييم والوقاية، يصبح بالإمكان تحديد نقاط ضعف العدالة قبل وقوع الخطر فعلياً، وليس بعده فقط.
 - **دراسة (aria, 2024)** قد اهتمت بالتأثير الفردي والتفاعلي لثلاث استراتيجيات بيئية، أي إدارة الموارد البشرية البيئية، وسلسلة التوريد البيئية، والإنتاج والعمليات الخضراء، على نتائج الشركات البيئية والدور الوسيط المحتمل الذي تلعبه لجنة الاستدامة التابعة لمجلس الإدارة، التحقق من تأثير لجنة استدامة المجلس: تُدرس اللجنة كعنصر ممكن أن يوسط العلاقة بين تطبيق الاستراتيجيات البيئية وتحسين النتائج البيئية، المقارنة بين الشركات المالية وغير المالية: تم استخدام عينة ضخمة من ٢,٣٢٥ شركة مدرجة في أوروبا خلال الفترة من ٢٠١٠ إلى ٢٠٢٠، بهدف استكشاف الفروق المحتملة بين القطاعين، وخلصت الى التكامل بين الاستراتيجيات البيئية يُعزز الأداء البيئي: جميع الاستراتيجيات البيئية الثلاث تعمل بشكل مشترك ومتربط لتعزيز النتائج البيئية للشركات، فروق بين الشركات المالية وغير المالية: الأثر التفاعلي للاستراتيجيات البيئية يختلف تبعاً للطبيعة القطاعية للشركة - سواء كانت مالية أو غير مالية، مما يشير إلى خصائص تنظيمية مختلفة تؤثر في النتائج البيئية.
- أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:**
- الاهتمام بتكامل الأدوات الإدارية: جميع الدراسات تسعى إلى دمج أدوات التخطيط والرقابة لتحقيق أهداف استراتيجية وبيئية (مثل: BSC، الموازنة، الاستراتيجيات البيئية).
 - التركيز على الأداء البيئي والمالي: تتفق معظم الدراسات على أن الأداء المؤسسي المتكامل لا يُقاس فقط مالياً، بل يجب أن يشمل أبعاداً بيئية واجتماعية وتنموية.
 - دور الأدوات في تحسين الرقابة: سواء من خلال الموازنات، BSC، أو لجان الاستدامة، هناك تركيز واضح على تعزيز الرقابة وتقييم الأداء داخل المؤسسات.
 - البعد المؤسسي والقطاعي: الدراسات غالباً ما تطبق على مؤسسات تعليمية، صناعية، مالية، أو شركات مدرجة، وهي سياقات مؤسسية يمكن مقارنتها.

أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

- الإطار النظري: تركز على دمج أداة تقليدية (الموازنة) مع أداة حديثة (BSC) لتحقيق أداء شامل معظم الدراسات تناولت أداة واحدة فقط (مثل BSC أو لجنة الاستدامة أو الموازنة بمفردها)
- طبيعة العلاقة المدروسة: تبحث في أثر التكامل بين الأداتين على التخطيط والرقابة والأداء البيئي والمالي، دراسات مثل دراسة (aria, 2024) درست علاقة الاستراتيجيات البيئية ولجان الاستدامة بالأداء دون التركيز على التكامل
- نطاق المؤشرات: تتناول مؤشرات مالية وبيئية بوضوح، وتركز على التقييم الرقابي والتخطيطي بعض الدراسات مثل دراسة (Rabia, 2023) ركزت أكثر على أداء الاستدامة الاستراتيجي وليس الرقابة المباشرة
- السياق التطبيقي: غالباً ما تُطبق على الجامعات أو بيئات إدارية محلية بعض الدراسات استُخدمت في سياقات دولية أو شركات أوروبية مدرجة مثل Rabia Priscila, Aqabna
- منهجية الدراسة: قد تعتمد منهجاً تطبيقياً بالاستبيانات أو التحليل الميداني، بعض الدراسات (مثل Rabia , Aqabna) استخدمت بيانات طويلة أو تحليل إحصائي متقدم لآلاف الشركات.

الإطار النظري والمفاهيمي للبحث

أولاً: الموازنات التخطيطية: تُعد الموازنات التخطيطية من الموضوعات الجديدة في مجال الدراسات المحاسبية المعاصرة وهي من المعايير الدولية التي تشكل أطر النظم الأساسية للمعاملات الاقتصادية باعتبارها من الوسائل والأدوات التي تتخذ لتنفيذ وإعداد الموازنة العامة للدولة وهي بالطبع تعتبر من الأسس التي يعتمد عليها في الحد والمعالجة للمعوقات التي تظل عقبة في تطور النظام المالي للمنظمات والمنظمات وأشكالها المختلفة بموجب تصنيفاتها الجديدة وإجراءاتها المتباعدة.

١- **مفهوم الموازنة التخطيطية:** وقد عُرِفَت الموازنة التخطيطية بأنها أسلوب فني يستخدم التخطيط بأسلوب قائم على الموضوعية، وهدفه القيام بإيجاد المعلومات التي لها علاقة بتكلفة ومنفعة كل بديل من بدائل متاحة، من أجل الوصول للأهداف بكفاءة وبفاعلية (Rathnam et al., 2014).

ويتطلب إعداد موازنة تخطيطية ناجحة ودقيقة مجموعة من المتطلبات الأساسية تتمثل في الأساليب الإدارية الضرورية ذات التأثير الفعال على نظام الموازنة التخطيطية، وهذه المتطلبات تتمثل في مجموعة من الخطوات والمراحل (مكي وآخرون، ٢٠٠٠) كما يلي:

١. تكوين لجنة الموازنات.

٢. مرحلة الدراسة.

٣. مرحلة الإقرار.

٤. مرحلة التنفيذ.

٥. مرحلة المتابعة.

وتُعد الموازنة التخطيطية ملخصاً للموازنات الفرعية والخاصة بكافة أنشطة المنظمة ويختلف الإطار العام للموازنة الشاملة باختلاف نوعية وحجم المنظمة، وتتكون الموازنة الشاملة من الآتي (السياغي، ٢٠٠٧):

١- الموازنة التشغيلية. ٢- الموازنات المالية.

٢- **مبادئ الموازنات التخطيطية:** تعتمد المنظمات على مبادئ وأسس تعمل على تحقيق الأهداف بصورة علمية منظمة، وتقوم الموازنات التخطيطية على مجموعة من تلك الاسس والمبادئ التي تمثل الركيزة الاساسية لإعداد أي موازنة بالقدر الذي يؤدي الى نجاحها ويحقق أهدافها وذلك كما يلي (مكي وآخرون، ٢٠٠٠):

١. مبدأ تحديد الأهداف.
٢. مبدأ الشمول.
٣. مبدأ المرونة.
٤. مبدأ الواقعية والاستخدام الأفضل للإمكانات المتاحة.
٥. مبدأ قابلية للتحقيق.
٦. مبدأ الربط بين الموازنة ومراكز المسؤولية.

ثانياً: التخطيط والرقابة وتقييم الأداء باستخدام الموازنات

يقوم قطاع المعاهد الخاصة بالعديد من الانشطة التي تتطلب التخطيط والتنسيق بين الخطط، وتُعد الموازنة التخطيطية الأداة التي من خلالها يمكن تحقيق فعالية التخطيط، كذلك تحقيق فعالية الرقابة عن الانشطة التي تمارسها المنظمة للتأكد من أنها تتم في حدود الخطط الموضوعة، وتوضح الباحثة أن الموازنة ترصد وتعكس نتائج قرارات التخطيط التي تتعلق بالتسعير وتقديم الخدمات وهيكل التكاليف، وكذلك توزيعات أرباح الاستثمارات الجديدة، وبشكل آخر يمكن ان تمثل الموازنة الطريق المرسوم للمنظمة لبلوغ أهدافها، وعليه فإذا تم اعدادها وتنفيذها بطريقة صحيحة باعتبارها اداة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء فإن ذلك يؤدي الى تحقيق اهداف المنظمة بصورة فعالة.

وتحتاج عملية التخطيط لمقومات تعتبر من الأساسيات أبرزها وجود معلومات يتم توفيرها من خلال القيام ببحوث متنوعة، وتحتاج لأفراد يمتلكون التدريب والوعي بطروف المنظمة مع تواجد أسلوب التخطيط الذي يعتبر أسلوب في التفكير والتدبير والتوقيت السليم، وخطة للمستقبل لأنه نظرة من الماضي والحاضر لرسم صورة المستقبل على أساس ما يمكن إحداثه من التطوير في البناء الاقتصادي والاجتماعي والثقافي للمجتمع، وفي حجم الموارد ووسائل تعبئتها واستخدامها، فهذه التخطيط أساساً هو وضع أهداف ورسم الخطط التي توصل إلى تلك الأهداف سواء كان منها بعيد المدى أو متوسط أو قصير المدى في ضوء الإمكانيات المتاحة والمستقبلية لتحقيق هذه الأهداف (Fan et al., 2009).

وتبرز أهمية النظام الرقابي بأنه أداة من الأدوات التي تساعد الإدارة على معرفة التنفيذ الجيد للسياسات التي يتم وضعها من اجل حماية الأموال العامة من التلاعبات ومن سوء استخدامها، وهو يستدعي التقييم المستمر للنظام من اجل معرفة وبيان نقاط الضعف وتصحيحها وعلاجها باستمرار (Parker, 2011).

وتُعد الرقابة بمثابة أجهزة إنذار للتعرف على الأخطاء والانحرافات في الأداء ، إذ تسعى هذه الرقابة لمنع ارتكاب الأخطاء أو إساءة استعمال الأموال العامة والموارد وحمايتها من الضياع والاختلاس، وكلمة رقابة تعني الإشراف والفحص والتفتيش والمراجعة والتحقق، ويمكن تعريفها بأنها " التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة والقاعدة المقررة "، أما موضوعها يتلخص في بيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقييمها ومنع تكرارها، وهي تعني أيضاً وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق من أن العمل يسير وفقاً للأهداف المرسومة بكفاية وفي الوقت المحدد لها (حماد، ٢٠٠٤).

وتستخدم الإدارة مستويات الأداء وقياسه بموازنات تخطيطية كأسس لتقييم أداء الإدارات العليا بالمنظمة طالما أن مستويات الأداء تم إعدادها وفقا لمعايير علمية مدروسة وسليمة وواضحة، كما يمكن ربط نظام الحوافز مع تحقيق أهداف واردة بموازنات تخطيطية بحيث يتم منح الأفراد بالمنظمة المكافآت والحوافز إذا ما تم تحقيق تلك الأهداف، وكذلك القيام بمعاينة الأفراد إذا لم يتم تحقيق الأهداف الناجم عن التقصير أو الإهمال، وعلى ذلك تُعد الموازنة التخطيطية أداة في يد الإدارة تساعد على أداء وظائفها الإدارية المختلفة المعروفة وهي التخطيط والتنظيم والرقابة والتوجيه والتنسيق والاتصال وتقييم الأداء وهو المرحلة الأخيرة.

ثالثاً: بطاقة الأداء المتوازن

تُعد بطاقة الأداء المتوازن أحد الأساليب الإدارية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي، وتوجهت العديد من المنظمات الى تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن وخاصة في قطاع التعليم الجامعي الخاص والمتمثل في المعاهد العليا الخاصة، وتوصلت العديد من الدراسات السابقة إلى أن تطبيق هذا الأسلوب أو الأداة قد حقق نتائج جيدة سواء في المنظمات الربحية أو غير الربحية؛ مما جعل العديد منها التوجه نحو تطبيقه سواء في التخطيط أو تقييم الأداء، وتعمل بطاقة الأداء المتوازن في محاولة لخلق قيمة للمنظمة؛ وذلك من خلال ربط العناصر التي تتكون منها المنظمة بطريقة متكاملة وشاملة بالفرص الحالية والمستقبلية، وتمكينها من مواجهة التحديات، والتغلب عليها، وتوجه المنظمة التركيز على الكيفية التي تؤدي إلى تحسين أدائها، والوصول إلى التميز والإبداع في بيئة الأعمال الحديثة (Chow et al., 1997).

وقد عرفها (Na Jong et al., 2020) بأنها "المهارات والمعرفة والنظم التي يحتاجها الموظفون مثل التعلم والنمو للابتكار وخلق القدرات والجدارات الاستراتيجية المناسبة وعمليات الأعمال الداخلية لتمكينهم من تقديم خدمة قيمة للسوق وتعزيز قيمة المساهمين".

وتظهر أهمية بطاقة الأداء المتوازن في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي من خلال (Yang et al., 2007):

١. تعمل البطاقة بمثابة حجر الأساس للنجاح الحالي والمستقبلي للمنظمة، عكس المقاييس المالية التي تفيد بما حدث في الماضي ولا تشير إلى كيفية الاستفادة منها في تحسين الأداء مستقبلاً.
٢. تعمل على ربط إستراتيجية المنظمة بعيدة المدى مع نشاطاتها قريبة المدى.
٣. تعمل البطاقة على تشخيص وتحديد صورة عملية لمجالات جديدة ينبغي أن تتميز بها المنظمة لتحقيق أهداف العمل والمنظمة.
٤. التركيز على ما الذي يجب عمله لزيادة تقدم الأداء وتعمل كمظلة للتنويع المنفصل لبرامج المنظمة مثل الجودة وإعادة التصميم وخدمة العميل.
٥. توضيح الرؤية الإستراتيجية وتحسن الأداء وتضع تسلسلاً للأهداف وتوفر التغذية العكسية للإستراتيجية وتربط المكافآت بمعايير الأداء.
٦. تعطي بطاقة الأداء المتوازن المعايير المالية ملخص مهم لأداء العاملين والإدارة وفي نفس الوقت تلقي الضوء على مجموعة مقاييس أكثر عمومية وتفاعلاً وترابطاً بين العميل والعمليات الداخلية والعاملين وأداء النظام لتحقيق نجاح مالي طويل الأمد.

رابعاً: أثر التكامل بين الموازنات التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن

توفر الموازنات التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن إطار عمل استراتيجي للقرارات اللامركزية على مستوى الأقسام، وتقدم عوامل الأداء الأساسية والتي تخبر الإدارة ما إذا كانت الأهداف الاستراتيجية يتم الوفاء بها أم لا، وتتعاظم الفائدة من الموازنات التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن في تحقيق المبادئ التي يستند إليها نموذج التخطيط والرقابة وتقييم الأداء فهي أداة لوصف وتوصيل صورة الاستراتيجية لكل فرد في المنظمة ومن ثم المساعدة في تنفيذها، فهي تحدد توجهات المنظمة بشأن مقترحات القيمة التي توفرها للعميل وتحديد العمليات الحاسمة لتحقيقها فهي تمكن الإدارة من تحديد مؤشرات الأداء الرئيسية التي يجب مراقبتها والتي تمثل المعلومات الاستراتيجية مصاغة في صورة عوامل النجاح الحاسمة سواء كانت مالية أو غير مالية والتي ترتبط بأربع منظورات متمثلة في التعلم، ونمو العمليات الداخلية، والعميل، والمنظور المالي (الهلباوي وآخرون، ٢٠١٣).

الإجراءات المنهجية للبحث

متغيرات البحث:

المتغير المستقل: الموازنة التخطيطية

المتغير الوسيط: بطاقة الأداء المتوازن

المتغير التابع: التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي

حدود البحث

الحدود البشرية: اقتصر البحث على أعضاء مجلس الإدارة، وعمداء المعاهد، ومديري الإدارات، وأعضاء هيئة التدريس.

الحدود الزمنية: تم تطبيق أداة البحث خلال عامي ٢٠٢٣ و ٢٠٢٤م.

الحدود المكانية: اقتصر تطبيق البحث على بعض المعاهد الخاصة العليا في محافظتي القاهرة والجيزة.

منهج البحث: اعتمد الباحثون على المنهج الوصفي التحليلي في تحديد أهداف البحث التي تمثلت في قياس أثر التكامل بين الموازنة التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي، حيث يعد من أنسب المناهج الدراسية لدراسة هذا النوع من الدراسات، فهو يقوم بالتحليل والوصف والتفسير للواقع أو الظاهرة قيد الدراسة.

مجتمع وعينة البحث: تم اختيار عينة بلغت ٣٨٤ من مجتمع الدراسة، وقد استخدم في تقدير حجم العينة المعادلة التي تستخدم في حالة المجتمعات غير المحدودة نظراً لصعوبة الحصول على إطار بمجتمع الدراسة، وهذه

$$n = \frac{z^2 pq}{D^2} \text{ هي: المعادلة}$$

وبالتطبيق في الصيغة السابقة يكون حجم العينة المناسب (في حالة المجتمع غير المحدود)

$$n = \frac{1.96^2 (0.5) (0.5)}{(0.05)^2} = 384$$

وقد استخدمت الباحثة الأسلوب الإلكتروني في توزيع قوائم الاستقصاء على أفراد العينة، حيث قدمت القوائم إلى العينة إلكترونياً في شكل Google form عن طريق Google Drive، ثم تلقت الردود، وقامت بمراجعتها وتحليلها. وللحصول على العدد المطلوب وتحسباً لنسبة الاستجابة قامت الباحثة بتوزيع عدد ٤٣٥ قائمة، تلقت منها ٣٩١ بنسبة استجابة ٨٩.٩%، واختارت منهم العدد المطلوب ٣٨٤ والصالح للتحليل الإحصائي بنسبة استجابة صالحة للتحليل الإحصائي ٨٨.٣%، ويوضح الجدول رقم (١) أعداد قوائم الاستقصاء الموزعة، والمستردة، والصالحة للتحليل الإحصائي:

جدول (١): عدد القوائم الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي

عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستردة	نسبة الاستجابة	عدد الاستمارات الصالحة للتحليل الإحصائي	نسبة الاستجابة الصالحة للتحليل الإحصائي
٤٣٥	٣٩١	٨٩.٩%	٣٨٤	٨٨.٣%

قام الباحثون بجمع بيانات الدراسة الميدانية عن طريق إعداد قائمة استقصاء Questionnaire، اشتملت على محاور وأبعاد الدراسة كما ما يلي:

الجزء الأول: خاص بالبيانات الديموغرافية، ويتمثل في النوع، والعمر، والمؤهل العلمي، وسنوات الخبرة، والمسمى الوظيفي.

الجزء الثاني: ويشتمل على ثلاثة محاور تمثل المتغيرات البحثية كما يلي:

المحور الأول، الموازنة التخطيطية (متغير مستقل) ويشمل العبارات من ١ - ١٥.

المحور الثاني: بطاقة الأداء المتوازن (متغير مستقل) ويشمل العبارات من ١٦ - ٣٠.

المحور الثالث: التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي (متغير تابع) ويشمل العبارات من ٣١ - ٦٠ ويشتمل على ثلاثة أبعاد:

- بُعد التخطيط: ويشمل العبارات من ٣١ - ٤٠.

- بُعد الرقابة: ويشمل العبارات من ٤١ - ٥٠.

- بُعد تقييم الأداء المالي والبيئي: ويشمل العبارات من ٥١ - ٦٠.

التحليل الإحصائي للبيانات: يشمل التحليل الإحصائي للبيانات اختبار الثبات والصدق لأداة البحث، وتوصيف متغيرات البحث من حيث النزعة المركزية والتشتت كما يلي:

اختبار الثبات والصدق (معامل ألفا كرونباخ): قام الباحثون بقياس ثبات المحتوى لمتغيرات البحث باستخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ Cronbach alpha وذلك لقياس مدى اعتمادية Reliability النتائج المتحصل عليها من العينة، واختبار ثبات المقاييس التي استخدمها الباحثون ومدى إمكانية تعميمها على مجتمع البحث، وتتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر، ١٠٠%، وإذا زاد هذه المقياس عن ٦٠% أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة، وفيما يلي تطبيق هذا المقياس على محاور البحث كما في الجدول رقم (٢) التالي:

جدول (٢) مقاييس الثبات Reliability لمحاوَر البحث

المحاوَر / الأبعاد	عدد العبارات	معامل الثبات Alfa	معامل الصدق ^(٢)
محور الموازنة التخطيطية	١٥	٠.٩٢٩	٠.٩٦٤
محور بطاقة الأداء المتوازن	١٥	٠.٩٣٤	٠.٩٦٦
محور التخطيط والرقابة والتقييم المالي والبيئي	٣٠	٠.٩٦٧	٠.٩٨٣
- التخطيط	١٠	٠.٩٢٩	٠.٩٦٤
- الرقابة	١٠	٠.٩١٨	٠.٩٥٨
- الأداء المالي والبيئي	١٠	٠.٩٣٢	٠.٩٦٥

تبين من الجدول رقم (٢) أن:

(*) معامل الصدق هو الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وهو الصدق البنائي Structure Validity.

يتضح من الجدول أن معامل الثبات المتمثل في قيمة ألفا قد تراوح بين ٠.٩١٨ إلى ٠.٩٧٦ على محاور وأبعاد قائمة الاستقصاء، والذي انعكس على مستوى الصدق فقد تراوح بين ٠.٩٥٨ إلى ٠.٩٨٣، مما يدل على أن قيمة ألفا قد تجاوزت ٩٠% مما يدل على استجابات العينة أظهرت مستوى عالٍ من الثبات مما يطمئن الباحثة إلى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة.

نتائج البحث

اختبار فروض البحث

اختبار الفرض الأول: توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين الموازنة التخطيطية والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي.

ولاختبار ذلك الفرض تم استخدام أسلوب الارتباط والانحدار البسيط لاختبار العلاقة بين الموازنة التخطيطية والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي، وجاءت النتائج النتائج كما في الجدول رقم (٣) التالي:

جدول (٣): نتائج الارتباط والانحدار البسيط لاختبار العلاقة بين الموازنة التخطيطية والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي

المتغير المستقل X1 "الموازنة التخطيطية"							
المتغير التابع Y "التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي"							
اختبار معنوية المعلمات المقدرة				اختبار معنوية النموذج		القدرة التفسيرية R ²	معامل الارتباط R
Sig. المعنوية	T المحسوبة	قيمة المعامل		Sig. المعنوية	F المحسوبة		
٠.٠٠٠	٧.٦	١.١٤٠	α	٠.٠٠٠	٣٦٩.١	٠.٤٩٠	٠.٧٠١
٠.٠٠٠	١٩.٢	٠.٦٨٩	β				

(**) معنوي عند مستوى معنوية ٠.٠١

يتضح من الجدول ما يلي:

- أظهرت نتائج الارتباط وجود علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين الموازنة التخطيطية X1، والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي Y حيث بلغت قيمة $R = ٠.٧٠١$ بمستوى معنوية ٠.٠٠٠ مما يعني معنوية العلاقة عند مستوى معنوية ٠.٠٠١.

- بعد تقدير معالم نموذج الانحدار يمكن صياغة معادلة الانحدار بالشكل التالي:

$$Y = 1.140 + 0.689 * X$$

ويتضح من قيمة β (٠.٦٨٩) والتي تشير إلى قوة أو درجة التأثير، أي أن الزيادة في "استخدام الموازنة التخطيطية" بوحدة واحدة يتبعها زيادة في "التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي" بـ ٠.٦٨٩ وحدة. اختبار معنوية النموذج: يتضح من اختبار F والذي يختص باختبار معنوية النموذج أن قيمة $F = 369.1$ بمستوى معنوية ٠.٠٠٠٠، مما يؤكد معنوية العلاقة عند مستوى معنوية ٠.٠٠١. اختبار معنوية المعلمات المقدرة: يتضح من اختبار T والذي يختص بمعنوية المعلمات المقدرة أن قيمة T لثابت الانحدار ٧.٦ بمستوى معنوية أقل من ٠.٠٠١ مما يدل على معنوية ثابت الانحدار، وأن قيمة T لمعامل المتغير X_1 "الموازنة التخطيطية" قد بلغ ١٩.٢ بمستوى معنوية أقل من ٠.٠٠١ مما يؤكد معنوية معامل المتغير المستقل. القدرة التفسيرية للنموذج: بلغت قيمة $R^2 = 0.49$ مما يدل على أن المتغير المستقل X_1 "الموازنة التخطيطية" يشرح حوالي ٤٩% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع Y "التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي".

نخلص مما سبق إلى:

قبول الفرض الأول: توجد علاقة ارتباط جوهري بين الموازنة التخطيطية والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي

اختبار الفرض الثاني: توجد علاقة ارتباط جوهري بين بطاقة الأداء المتوازن والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي.

ولاختبار ذلك الفرض تم استخدام أسلوب الارتباط والانحدار البسيط لاختبار العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي، وجاءت النتائج التالية كما في الجدول رقم (٤):
جدول (٤): نتائج الارتباط والانحدار البسيط لاختبار العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي

المتغير المستقل X_2 "بطاقة الأداء المتوازن"							
المتغير التابع Y "التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي"							
اختبار معنوية المعلمات المقدرة				اختبار معنوية النموذج		القدرة التفسيرية R^2	معامل الارتباط R
Sig. المعنوية	T المحسوبة	قيمة المعامل	α	Sig. المعنوية	F المحسوبة		
٠.٠٠٠٠	٧.٦	٠.٨١٦	α	٠.٠٠٠٠	٨٩٠.٣	٠.٦٩٩	٠.٨٣٧
٠.٠٠٠٠	٢٩.٨	٠.٧٨٤	β				

(**) معنوي عند مستوى معنوية ٠.٠٠١

يتضح من الجدول ما يلي:

- أظهرت نتائج الارتباط وجود علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين بطاقة الأداء المتوازن X_2 ، والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي Y حيث بلغت قيمة $R = 0.837$ بمستوى معنوية ٠.٠٠٠٠ مما يعني معنوية العلاقة عند مستوى معنوية ٠.٠٠١.

- بعد تقدير معالم نموذج الانحدار يمكن صياغة معادلة الانحدار بالشكل التالي:

$$Y = 0.816 + 0.784 * X_2$$

ويتضح من قيمة β (٠.٧٨٤) والتي تشير إلى قوة أو درجة التأثير، أي أن الزيادة في "استخدام الموازنة التخطيطية" بوحدة واحدة يتبعها زيادة في "التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي" بـ ٠.٧٨٤ وحدة.

اختبار معنوية النموذج: يتضح من اختبار F والذي يختص باختبار معنوية النموذج أن قيمة $F = 890.3$ بمستوى معنوية 0.0000 ، مما يؤكد معنوية العلاقة عند مستوى معنوية 0.001 .

اختبار معنوية المعلمات المقدرة يتضح من اختبار T والذي يختص بمعنوية المعلمات المقدرة أن قيمة T لثابت الانحدار 7.6 بمستوى معنوية أقل من 0.001 مما يدل على معنوية ثابت الانحدار، وأن قيمة T لمعامل المتغير X_2 "بطاقة الأداء المتوازن" قد بلغ 29.8 بمستوى معنوية أقل من 0.001 مما يؤكد معنوية معامل المتغير المستقل. **القدرة التفسيرية للنموذج:** بلغت قيمة $R^2 = 0.699$ مما يدل على أن المتغير المستقل X_2 "الموازنة التخطيطية" يشرح حوالي 69.9% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع Y "التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي".

نخلص مما سبق إلى:

قبول الفرض الثاني: توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين بطاقة الأداء المتوازن والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي

اختبار الفرض الثالث: توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين بطاقة الأداء المتوازن والموازنة التخطيطية والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي.

ولاختبار ذلك الفرض تم إجراء الانحدار المتعدد Multiple Regression بين المتغير X_1 "الموازنة التخطيطية" والمتغير X_2 "بطاقة الأداء المتوازن" كمتغيرات مستقلة، والمتغير Y "التخطيط والرقابة وتقييم الأداء البيئي"، وجاءت النتائج كما يلي في الجدول رقم (٥):

جدول (٥): نتائج الانحدار المتعدد لاختبار العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن والموازنة التخطيطية والتخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي

المتغير التابع: Y التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي						
المتغيرات المستقلة	المعاملات	اختبار T test	مستوى المعنوية $Sig.$	اختبار F test	مستوى المعنوية $Sig.$	معامل التحديد المصحح $Adjusted R^2$
ثابت الانحدار	0.646	5.5	0.000	463.4	0.000	0.707
X_1 الموازنة التخطيطية	0.144	3.4	0.001			
X_2 بطاقة الأداء المتوازن	0.679	16.9	0.000			

يظهر الجدول أن تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع كما يلي:

- وجود تأثير موجب ذو دلالة معنوية للمتغير المستقل X_1 "الموازنة التخطيطية" على المتغير التابع Y "التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي"، وقد بلغ ذلك التأثير 0.144 أي أن تحسن الموازنة التخطيطية بوحدة واحدة يؤدي إلى تحسن التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي بـ 0.144 وحدة في ظل ثبات العوامل الأخرى.
- وجود تأثير موجب ذو دلالة معنوية للمتغير المستقل X_2 "بطاقة الأداء المتوازن" على المتغير التابع Y "التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي"، وقد بلغ ذلك التأثير 0.679 أي أن تحسن بطاقة الأداء المتوازن بوحدة واحدة يؤدي إلى تحسن التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي بـ 0.679 وحدة في ظل ثبات العوامل الأخرى.

ويمكن من الجدول صياغة النموذج التالي: $Y = 0.646 + 0.144 * X_1 + 0.679 * X_2$

اختبار معنوية النموذج والمعلومات المقدرة وفقاً للمعايير الإحصائية والقياسية: ثبتت معنوية النموذج وفقاً لاختبار F حيث بلغت قيمة $F = 463.4$ بمستوى معنوية 0.000 مما يؤكد معنويتها عند مستوى معنوية 0.001 . كما ثبتت معنوية المتغيرات وفقاً لاختبار T حيث كان مستوى المعنوية لاختبار T أقل من 0.05 لكافة المتغيرات الداخلة في النموذج، مما يؤكد معنوية كافة المتغيرات. وقد بلغت القدرة التفسيرية للنموذج 70.7% ، أي أن الموازنة التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن تفسران حوالي 70.7% من التغيرات التي تحدث في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي، وهي قدرة تفسيرية مرتفعة. **نخلص من ذلك إلى: قبول الفرض الثالث:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية موجبة لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن على تحسين الأداء المالي والبيئي.

نتائج عامة

يؤدي التكامل بين الموازنة التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن إلى تطوير كفاءة التخطيط والرقابة وتحسين تقييم الأداء الشامل بما يعزز الاستدامة المالية والبيئية للمؤسسات، الأمر الذي أظهر أثرًا إيجابيًا كبيرًا واستخلاص العديد من النتائج كالتالي:

1. تحقيق التكامل بين التخطيط الاستراتيجي والتشغيلي من خلال التكامل إلى مواءمة الأهداف قصيرة الأجل (الموازنة التخطيطية) مع الأهداف الاستراتيجية بعيدة الأجل (بطاقة الأداء المتوازن)، مما ساهم في تحسين دقة التخطيط وتوجيه الموارد بفعالية لتحقيق الأهداف المالية والبيئية.
2. ساهم التكامل في تحسين الرقابة على الأداء المالي والبيئي، وفي توفير إطار شامل لقياس الأداء من خلال مؤشرات كمية ونوعية دقيقة، مما عزز من قدرة الإدارة على مراقبة الأداء المالي والبيئي وتحليل الانحرافات ومعالجتها بشكل سريع وفعال.
3. تعزيز كفاءة تخصيص الموارد المالية من خلال تخصيص الموارد الأكثر كفاءة نتيجة الربط بين الموازنة التخطيطية والمؤشرات المالية والبيئية ضمن بطاقة الأداء المتوازن، مما أدى إلى تحقيق عوائد أفضل على الاستثمارات وتقليل الهدر.
4. ساعد التكامل على تحسين تقييم الأداء المالي بدمج مقاييس الأداء المالي (كالربحية والعائد على الاستثمار) ضمن إطار بطاقة الأداء المتوازن، مما أتاح تقييمًا دقيقًا للأداء المالي عبر مقارنة النتائج الفعلية بالمخططة.
5. تحقيق الأداء البيئي المستدام من خلال تضمين مؤشرات الأداء البيئي (كالحد من التلوث، وتحسين كفاءة استهلاك الموارد) ضمن بطاقة الأداء المتوازن، تم تحسين الأداء البيئي ومراعاة الالتزامات البيئية في التخطيط والرقابة.
6. دعم عملية اتخاذ القرار بتوفر التكامل بيانات دقيقة ومؤشرات أداء واضحة حول الجوانب المالية والبيئية، مما ساعد الإدارة في اتخاذ قرارات مستنيرة تستند إلى معلومات دقيقة حول الأداء الفعلي مقارنة بالمخطط.
7. ساعد التكامل على تحقيق التوازن بين الأهداف المالية وغير المالية وجاءت الأهداف المالية (كالربحية وتخفيض التكاليف) والأهداف غير المالية (كالأداء البيئي ورضا العملاء) من خلال ربطها ضمن إطار موحد لتقييم الأداء.
8. ساهم التكامل في تعزيز الشفافية والمساءلة وتحسينها من خلال توفير أدوات واضحة لقياس الأداء ومتابعة تحقيق الأهداف المالية والبيئية المحددة في الموازنة وبطاقة الأداء المتوازن.

الخلاصة

هدف البحث الى التحقق من امكانية التكامل بين الموازنة التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن ودراسة أثره التكامل بين الموازنة التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي، وتم اختيار عينة بلغت ٣٨٤ من مجتمع الدراسة المتمثل في بعض المعاهد العليا الخاصة، واعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي في تحديد أهداف البحث التي تمثلت في قياس أثر التكامل بين الموازنة التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي والبيئي، وخلص البحث إلى أن المعاهد العليا الخاصة تحتاج أساليب تخطيط ورقابة وتقييم أداء فعالة تساعد على التأكد من التنفيذ الفعال للخطط المستهدفة والمراد تحقيقها في هذه المعاهد، وتؤثر في سلوك القائمين على تنفيذ الأنشطة لتحقيق الاستراتيجية التي تتبناها المعاهد العليا الخاصة، وأن تأثير التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية من الموازنات التخطيطية وبطاقة الاداء المتوازن يؤدي الى: احتياج المعاهد العليا الخاصة لأسلوب الموازنات التخطيطية للتخطيط والرقابة على الأداء لتنفيذ استراتيجيتها، وكأداة فعالة تساعد على التأكد من التنفيذ الفعال لخطط هذه المعاهد وتؤثر في سلوك القائمين على تنفيذ الأنشطة لتحقيق الاستراتيجية التي تتبناها، حيث تقوم بطاقة الاداء المتوازن بترجمة استراتيجية المعاهد العليا الخاصة إلى مجموعة من الأهداف والمقاييس لتنفيذ الخطط المستقبلية، ويساعد التكامل بين الموازنات التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن على توفير المعلومات خاصة عن تكلفة أنشطة المعاهد العليا الخاصة والأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة ومحركات التكلفة والتي تعتبر مدخلات عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء للمعاهد.

التوصيات

- قام الباحثون بتحليل بيانات البحث، وفي ضوء تلك النتائج اوصوا بما يلي:
١. الاهتمام بتطوير نظم معلومات متكاملة من خلال استخدام نظم معلومات متكاملة تجمع بين الموازنات التخطيطية وبطاقة الأداء المتوازن لتسهيل عمليات الرقابة وتقييم الأداء.
 ٢. الاهتمام بتدريب الكوادر الإدارية وتدريب المسؤولين الماليين ومديري الأداء على كيفية إعداد موازنات متكاملة تربط بين الأبعاد المالية والبيئية.
 ٣. العمل على تبني معايير استدامة بيئية بإدراج مؤشرات أداء بيئي ضمن بطاقة الأداء المتوازن والموازنة لضمان تحقيق الأهداف البيئية إلى جانب الأهداف المالية.
 ٤. تعزيز استخدام التحليل الاستراتيجي بإجراء تحليلات دورية للأداء عبر مقارنة النتائج الفعلية مع المخططة للتعرف على أوجه القصور ومعالجتها.
 ٥. العمل على تشجيع الابتكار في الأداء البيئي والاستثمار في مشروعات تسهم في تحسين الأداء البيئي وتقليل الانبعاثات والآثار السلبية.
 ٦. ينبغي ربط الحوافز بمؤشرات الأداء المتكاملة وربط المكافآت والحوافز بتحقيق الأهداف المالية والبيئية لضمان التزام جميع الأطراف بتنفيذ الاستراتيجيات المرسومة.

المراجع

- أبو بكر، منة الله أحمد محمد، عواد، عمرو محمد أحمد. (٢٠٢٣). أثر الجداريات القيادية على تطبيق بطاقات الأداء المتوازن: دراسة ميدانية على البنك الأهلي المصري. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، ع٣، ص ص ٤٢٣ - ٤٥٢. <http://search.mandumah.com/Record/1417166>
- بوقطف، فوزية. (٢٠٠٩). مؤشرات قياس الأداء والفعالية في المنظمات، الملتقى العلمي الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، ١٠-١١ نوفمبر.
- حسن، عقيل عباس، عبد اللطيف، ناصر نور الدين، قاسم، محمد حسين. (٢٠٢٣). دور الموازنات في تفعيل الرقابة وتقييم الأداء في الجامعات الحكومية العراقية: دراسة حالة على جامعة سامراء. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، مج ٧، ع ١، ص ص ٣٠١ - ٣٤١.
- حماد، أكرم إبراهيم. (٢٠٠٤). الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دار جبهة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.
- الخطيب، محمد محمود. (٢٠١٠). الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط ١، الأردن.
- السياغي، حمود محمد. (٢٠٠٧). إعداد الموازنات التخطيطية، الدورة التدريبية لبرنامج نسيج لتنمية قدرات المنظمات غير الحكومية الشابة بالتعاون مع مؤسسة تنمية القيادات الشابة، مركز تطوير الشباب اقتصادياً، صنعاء، اليمن.
- شكري، فهمي محمود. (٢٠٠٩). الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق، المنظمة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، القاهرة.
- على، خالد صالح. (٢٠٠٩). استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن بهدف تدعيم استراتيجية الشركات اليمنية لصناعة الأدوية.. دراسة عملية تطبيقية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، ٢٥ (٢).
- عمرو محمد حسن على؛ محمود عبد الهادي صبح؛ محمود أحمد أمين. (٢٠٢٢). "أثر تطبيق القيادة المستدامة على المرونة التنظيمية في ظل رؤية مصر ٢٠٣٠ للتنمية المستدامة"، *مجلة العلوم البيئية*، ٥١ (١١)، ٢٢٩-٢٦٠. doi: 10.21608/jes.2022.167233.1353
- مكي، محمد فخري، مروان، جمال سعد. (٢٠٠٠). مدخل استراتيجي في المحاسبة الإدارية، ص ١٢٤.
- الهللأوى، سعيد محمود، النشار، تهاني محمود. (٢٠١٣)، المحاسبة الادارية المتقدمة: مدخل إدارة التكلفة، بدون ناشر، كلية التجارة جامعة طنطا.
- Aqabna, S. M., Abusharar, A. (2023). Budgeting Practice, Budgeting Reconsidered during Covid-19: A Survey on Listed Companies on the Palestine Exchange. *Journal of Arts, Literature, Humanities and Social Sciences*. 94, pp 326-346. <https://doi.org/10.33193/JALHSS.94.2023.882>.
- Aria Gaia Soana. (2024). Environmental strategies, environmental performance and board sustainability committees: Are financial and non-financial companies different? *Research in International Business and Finance*, Volume 69, 102208, ISSN 0275-5319, <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2023.102208>.
- Chow, C., Haddad, K., & Williamson, J. (1997). Applying the Balanced Scorecard to Small Companies. *Management Accounting*, 79(2), pp 21-27.
- Fan, Chia-Ping and Huang, Ip-Shing (2009). *Aligning Local Office Management Plan to Global Corporate Strategy*. Available <http://www.ifm.eng.cam.ac.uk/cim/imnet/symposium/papes/fan.Doc>.

- Na Jong, H., Lee, K. C. & K.im, S. T. (2020). Exploring CEO Messages in Sustainability Management Reports: Applying Sentiment Mining and Sustainability Balanced Scorecard Method. *Sustainability*, 12 (2), pp 23-59.
- Parker, X. L, (2011), An e-Risk Primer (Altamonte Springs, FL: *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, Vol. 67, No, 21, pp: 783-801.
- Priscila Carvalho, Catalina Spataru. (2024). Co-designing a just resilience balance scorecard with experts in islands and coastal cities, *Climate Risk Management*, Volume 43, 2024, 100577, ISSN 2212-0963, <https://doi.org/10.1016/j.crm.2023.100577>.
- Rabia ,L. (2023). Driving Sustainable Performance: Implementing a Balanced Scorecard Approach for Integrating Sustainability into Performance Management. *Journal of Contemporary Business and Economic Studies*, Volume 6, No. 2, pp 62 - 80. <http://search.mandumah.com/Record/1399373>.
- Rathnam, P. V. & Raju, Datla Hanumantha, (2014), "**Rathnam's Budgeting**". Himalaya publish house, Bom Bay.
- Yahya Dorfeshan, Ata Allah Taleizadeh, Mehdi Toloo. (2022). Assessment of risk-sharing ratio with considering budget constraint and disruption risk under a triangular Pythagorean fuzzy environment in public–private partnership projects, *Expert Systems with Applications*, Volume 203, 117245, ISSN 0957-4174, <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2022.117245>.
- Yang, D., Li, W., Guo, L., Wing, B., (2007), *Reducing conflict in balanced scorecard evaluations*, Accounting, *Organizations and Society*, Volume 32, Issue 4-5, US.

THE IMPACT OF INTEGRATION BETWEEN BUDGET AND BALANCE SCORECARD ON PLANNING, CONTROL AND EVALUATION OF FINANCIAL AND ENVIRONMENTAL PERFORMANCE A FIELD STUDY

Nevin M. Ibrahim ⁽¹⁾; Hussein M. Issa ⁽²⁾; Amr H. Abdel-Barr ⁽²⁾;
Basant A. Al-Ziady ⁽²⁾

1) Faculty of Graduate Studies and Environmental Research, Ain Shams University
2) Faculty of Commerce, Ain Shams University

ABSTRACT

The aim of the research is to measure the impact of integration between the planning budget and the balanced scorecard on planning, control and evaluation of financial and environmental performance. In order to achieve the objectives of the study, the descriptive analytical approach was used based on the answers of the study sample and the data obtained through the questionnaire form, which is the tool used, and which was distributed to a sample of some private higher institutes and testing the hypotheses statistically. The research concluded that integration between the planning budget and the balanced scorecard leads to developing the efficiency of planning and control and improving the evaluation of comprehensive performance in a way that enhances the financial and environmental sustainability of institutions, achieving sustainable environmental performance by including environmental performance indicators (such as reducing pollution and improving the efficiency of resource consumption) within the balanced scorecard. Environmental performance was improved, and environmental commitments were considered in planning and control. The research recommended the need to develop integrated information systems through the use of integrated information systems that combine planning budgets and a balanced scorecard to facilitate control and performance evaluation processes, and to focus on training administrative cadres and training financial officers and performance managers on how to prepare integrated budgets that link financial and environmental dimensions.

Keywords: Planning budget - balanced scorecard - planning - control - financial and environmental performance.