

منهجية تطوير القياس المحاسبي للانحرافات عن الموازنة التخطيطية لتحسين الأداء المالي في ظل عصر الرقمنة بالتطبيق على الهيئة العامة للرياضة الكويتية

إعداد

الباحث/ فهد جازع محمد بداح محمد الصهبي

إشراف

أ.د/ شريف محمد علي

د/ علاء الدين عبد العزيز فهمي عمر

أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد والمالية العامة

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

مستخلص:

استهدف هذا البحث إلي: وضع منهجية لتطوير القياس المحاسبي للانحرافات عن الموازنات التخطيطية لتحسين الأداء المالي في عصر الرقمنة. واستخدم الباحث البيانات الأولية (قائمة استقصاء) لأخذ آراء عينة الدراسة لإختبار الفرضيات وتوصلت الدراسة إلي النتائج التالية: توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين المستقضي منهم بشأن التزام الهيئة العامة للرياضة الكويتية بالقياس المحاسبي للانحرافات عن الموازنات التخطيطية. توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء المستقضي منهم حول أهمية القياس المحاسبي للانحرافات عن الموازنات التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية. توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء المستقضي منهم حول آليات تطوير القياس المحاسبي للانحرافات عن الموازنة التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دور تطوير القياس المحاسبي والحد من انحرافات الموازنات التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية. توفر الموازنات التخطيطية تقارير دورية عن سير العمل والأداء خلال فترة تنفيذ الموازنة مما يؤدي إلى تحقيق أهداف الحكومة. تقوم الهيئة العامة للرياضة الكويتية بمشاركة الموظفين في إعداد الخطط مما يضمن تنفيذها وبالتالي الحد من انحرافات الموازنات التخطيطية. تستخدم الموازنات التخطيطية في المؤسسة كبرنامج عمل لتحقيق أهدافها المختلفة. يساعد القياس المحاسبي للانحرافات في معرفة أسباب الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها.

Abstract

The objective of this research is to: Develop an accounting measurement methodology for deviations from planning budgets to improve financial performance in the era of digitalization. The primary data (the preliminary study of the survey) was used to take the study sample to evaluate the hypotheses and the study reached these results: There are significant differences in a general body for general sport. Relevant differences exist in the general construction faculty. There is a statistically significant relationship between the development of assets in environmental practices. Planning budgets provide periodic reports on the progress of work and performance during the implementation of the budget implementation, which leads to the achievement of government objectives. She set the general instructions for sports. Planning budgets are used in the organization as a work program for its various objectives. Accounting measurement of deviations in knowing the reasons for the occurrence of the episode.

أولاً: الإطار العام للبحث

مقدمة

مما لا شك فيه أن المنشآت تحتاج الى تخطيط أنشطتها وإذا أرادت المنشآت الاستمرار في النجاح فيجب عليها التفكير في المستقبل ووضع الخطط الملائمة مقدما على أساس المعلومات المتاحة وبالطبع يجب أن تتصف الخطط بالمرونة ليتمكن تغييرها عند الحاجة. وإذا فشلت المنشآت في الاهتمام باحتياجات المستقبل فإنها نتيجة لذلك ستقوم باستمرار بحل مشاكل الأمس على حساب أفكار الغد. (موزارين، ٢٠١٨)

ولأن نظام الموازنة يبدو أنه استثمار جيد لكونه يغير من السلوك البشري (القرارات) وطريقة تفكير الإدارة العليا، فمثلا نجد أن الموازنة تحت أو بالأحرى تجبر رجال الإدارة على توسيع آفاقهم التخطيطية بالشكل الذي يمكن من رؤية أو توقع كثير من المصاعب أو المشاكل والاستعداد لتفاديها في المستقبل في حين أنه بدون نظام الموازنة قد تكون الإدارة في مواجهة دائمة ومباشرة ولحظية مع المشاكل بمعنى أنها ما إن تفيق من حل مشكلة حتى ترى نفسها في مواجهة مشكلة أخرى الأمر الذي يجرمها من التفكير الهادى المتأنى وبالتالي يجبرها على اتخاذ قرارات سريعة غالبا ما تكون غير رشيدة. (Lafta, 2019)

وتعرف الموازنة على أنها خطة مالية كمية تغطي أوجه النشاط المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية، وينظر إلى الموازنة على أنها ترجمة كمية ومالية للأهداف التي تسعى إدارة المؤسسة للوصول إليها كما أن الموازنة أداة رقابية فعالة للتأكد من حسن تنفيذ الخطط الموضوعه من قبل الإدارة. فالإدارة العليا تضع الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة لتقوم الإدارة الوسطى بترجمة هذه الأهداف إلى وسائل وخطوات قابلة للتطبيق ويأتي دور الإدارة الدنيا للقيام بعملية التنفيذ. ويتم تحقيق ذلك من خلال موازنات تقديرية تحدد مسبقا أوجه النشاط المختلفة والأداء المطلوب من قبل الإدارات المختلفة في المؤسسة. ولضمان حسن التنفيذ ووصول المؤسسة الأهداف المحددة فلا بد من وجود وسائل رقابية وتقييم للأداء وهذا ما يتم توفيره من خلال استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للمقارنة بين النشاط المخطط له والأداء الفعلي ومحاولة تصحيح الانحراف الحاصل بينهما. (طارق، ٢٠١٦)

مشكلة الدراسة

أشارت دراسة (العازمي، ٢٠١٥) أن العديد من المؤسسات بما فيها المؤسسات ذات الاستقلالية المالية في الكويت من انحرافات في موازاناتها، وسواء كانت هذه الانحرافات مرغوبة أم غير مرغوبة تظل عملية ضبط هذه الانحرافات مهمة رئيسية يجب علي المعنيين تنفيذها، فهناك عدد من العوامل التي تؤثر علي ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية في الكويت.

كما أشارت دراسة (النجيب، ٢٠١٦) أن المشكلة في الوضع الحالي القائم للموازنة بدولة الكويت، والذي لا ينسجم مع التطورات الحاصلة في حجم الموارد والإنفاق والمسئولة عنها وحدات الدولة بضوء المهام المكلفة بها، حيث يرتكز وضع التقديرات وفق معايير غير علمية والتي تعتمد علي تعظيم تقديرات المصروفات، واعتبارها هدف تسعى الوزارات ووحداتها نحو تحقيقه في الفترة الزمنية القادمة وانتزاعها من السلطة المالية والترشيعية لأجل مواجهة الظروف غير المتوقعة وتجنب المسائلة من تجاوز الاعتمادات المخصصة.

كما أن هناك انحرافات في تقديرات بعض أبواب مصروفات الميزانية ببعض الوزارات والإدارات الحكومية بدولة الكويت، مما يشير إلي عدم الدقة في تقديرات الاعتمادات فضلا عن عدم تحقيق الأهداف المرجوة من تلك الاعتمادات (الموقع الرسمي لمجلس الأمة، ٢٠٢٢)

وأشارت دراسة (الشمري، ٢٠١٢) إلي وجود انحرافات في إعداد الموازنات بدولة الكويت، وتتمحور الانحرافات في طرق إعداد التقديرات لأبواب وبنود الموازنات بدولة الكويت، وسوء الطرق المتبعة في عرض بنود الموازنات، وقصور النظام المحاسبي المطبق في الموازنات، وأساليب الرقابة المالية التي تمارسها الجهات المختصة بإعداد الموازنات بدولة الكويت.

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

- ١- ما مدى التزام الهيئة العامة للرياضة الكويتية بالقياس المحاسبي للانحرافات عن الموازنات التخطيطية؟
- ٢- ما هي أهمية القياس المحاسبي للانحرافات عن الموازنات التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية؟
- ٣- ما هي آليات تطوير القياس المحاسبي للانحرافات عن الموازنات التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية؟
- ٤- ما دور تطوير القياس المحاسبي والحد من انحرافات الموازنات التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية؟

الدراسات السابقة:

دراسة، (النافعبي، ٢٠١٦)

بعنوان، "مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في شركات القطاع الخاص في السودان"، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في شركات القطاع الخاص في السودان ومدى مشاركة العاملين في الإدارات التنفيذية في إعدادها وتنفيذها. كذلك يهدف البحث أيضا إلى معرفة مدى استخدام تلك الموازنات في مساعدة الإدارة في تحقيق الأهداف والاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية المتاحة. إضافة لما سبق فإن هذا البحث يهدف أيضا لمعرفة العوامل المؤثرة في إعداد الموازنات التخطيطية، والمعوقات التي تحول دون أدائها لوظائفها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء. تم جمع البيانات لهذه الدراسة من خلال تصميم استبيان يحتوي على عدة عوامل مختلفة وتم توزيعه على عينة مكونة من ٧٠ شركة في القطاع الخاص في السودان، وتمت الدراسة بشكل ميداني (قائمة الإستبيان)، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- أن معظم الشركات محل الدراسة تقوم وبصفة دورية بوضع موازنات تخطيطية تستفيد منها في إدارة مواردها، وفي تخطيط وتحقيق أهدافها.
- كما أنها تستفيد منها أيضا في وضع نظام فعال للرقابة وتقييم الأداء .

- توصل البحث أيضا إلى أن معظم الشركات تعتمد على الإدارات المالية في القيام بالدور الرئيس في إعداد موازنتها التخطيطية.
 - كما أن الإدارة العليا تقوم بالإشراف المباشر على الإعداد في غالب الأحوال مع الإدارات المالية.
 - خلص البحث أيضا إلى أنه لا توجد إدارة مستقلة أو وحدة خاصة للموازنة في ٩٥٪ من الشركات محل الدراسة.
- دراسة (عظيم، ٢٠١٨):

بعنوان، أساس الاستحقاق المحاسبي ودوره في اعداد وتحديد أولويات الموازنة التخطيطية للحكومات المحلية، واستهدفت الدراسة تسليط الضوء على الموازنة التخطيطية وأساسيات وطرق إعدادها ودراسة وتحليل الواقع العملي لإعداد الموازونات التخطيطية في الحكومات المحلية على أساس الاستحقاق المحاسبي والتعرف على أهم المشاكل التي تواجه عملية إعداد وتنفيذ الموازونات التخطيطية في الحكومات المحلية وتقديم التوصيات اللازمة لحل هذه المشاكل وتحديد أوجه القوة والضعف في نظام الموازونات فيها، ومعالجة نقاط الضعف ومحاولة تحسين نقاط القوة للمساهمة في تحقيق أهداف. وتمت الدراسة بشكل ميداني (قائمة الإستبيان)، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- هناك عدم تفعيل للموازونات التخطيطية في محافظة القادسية وذلك بعدما أظهرت الدراسة التحليلية وجود تدني عام في الموجودات مقارنة بعام ٢٠١٥ حيث قلت نسبة النقد في الصندوق ومجموع الموجودات والموجودات الثابتة والدائنون بنسبة كبيرة وزادت إجمالي الامانات والدائنون بنسبة كبيرة مع وجود تمثال وعدم اختلاف في نسبة حسابات الموازنة الاستثمارية بالسنة المالية الحالية وما قبلها.
- وأن الموازونات التخطيطية لها دورا هاما يتمثل في مساعدة الإدارة في تنفيذ وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات بما يتماشى مع الموارد المتاحة في الدولة.

دراسة (رحاحلة والنسور، ٢٠١٩):

بعنوان: دور عوامل النجاح للموازونات التخطيطية في تحسين الأداء المالي للمنظمات الخاصة العاملة في قطاع الاتصالات في الأردن لعام ٢٠١٤ - ٢٠١٥.

واستهدفت الدراسة إلى التعرف على درجة تبني عوامل النجاح للموازونات التخطيطية من قبل المنظمات الخاصة في قطاع الاتصالات الأردني، والتعرف على مستوى الأداء المالي للمنظمات الخاصة العاملة في قطاع الاتصالات الأردني، وتمت الدراسة بشكل ميداني (قائمة الإستبيان). ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- العديد من منظمات الاتصالات تلتزم بالقواعد العامة عند إعداد الموازنة التخطيطية الخاصة بها وتراعي هذه المنظمات عند إعدادها أربع قواعد تمثلت في:
 - قاعدة السنوية.
 - قاعدة الشمولية.
 - قاعدة وحدة الموازنة.
 - وقاعدة الواقعية.

- غياب الدور الفاعل لمشاركة العاملين في إعداد تنفيذ الموازنة التخطيطية في منظمات الاتصالات وهذا قد يؤثر سلبية على كفاءة استخدام الموازنة كأداة تخطيط وتقييم الأداء في المنظمة.

- وتوصلت الدراسة إلى أن المنظمات العاملة في قطاع الاتصالات تستخدم نظم المعلومات الإدارية بشكل متوسط في الموازونات التخطيطية وأن المنظمات تستخدم البرمجيات المناسبة فيما يخص إعداد التقارير المالية حيث أن المعلومات الغير دقيقة تكبد المنظمة ضرائب إضافية على أرباحها.

دراسة (أحمد وعودة، ٢٠١٨):

بعنوان: مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الأسمدة في المنطقة الجنوبية جمهورية العراق، واستهدفت الدراسة: إلى التعرف على مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وذلك من خلال التعرف على مدى إدراك إدارة هذه الشركة الصناعية لمدي تطبيق الموازنات التخطيطية ومدى استخدام القواعد والأسس العلمية في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء من خلال الموازنات التخطيطية. وتمت الدراسة بشكل ميداني (قائمة الإستبيان). ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- أن إدارة الشركة العليا والإدارات الفرعية الأخرى بدرجة عالية من الإدراك لأهمية توفر المعلومات الكافية والبيئة الملائمة داخل الشركة من أجل تهيئة وتحضير تلك الموازنات.
- أن الانحرافات من النتائج الفعلية والأداء المخطط له في الموازنات التخطيطية البعض أقسام الشركة يعود لعدم الدقة للمعايير المخططة والتي تنتج عن عدم انسجام هذه المعايير مع الواقع الفعلي للظروف السائدة أو أن تقديرها لم يتم بشكل علمي وموضوعي.
- توافر البيئة المناسبة في الشركة مما يحفز الإدارة العليا من استخدام الموازنات التخطيطية وتحقيق أهداف المنشأة بعد معالجة الانحرافات خلال فترة الموازنة.

دراسة (عبد الله، ٢٠١٨):

بعنوان: الموازنات التخطيطية ودورها في الرقابة وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الحكومية: دراسة ميدانية على وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي. واستهدفت الدراسة: التعرف على الموازنات التخطيطية ودورها في الرقابة وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الحكومية من خلال الكشف عن وجود علاقة بين الموازنات التخطيطية ومستوى الرقابة على الأداء المالي بالمؤسسات الحكومية، وكذلك الكشف عن وجود علاقة بين الموازنات التخطيطية وكيفية تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الحكومية. وتمت الدراسة بشكل تطبيقي (بيانات ثانوية). ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- وجود علاقة بين الموازنات التخطيطية ومستوى الرقابة على الأداء المالي بالمؤسسات الحكومية.
- وجود علاقة بين الموازنات التخطيطية وكيفية تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الحكومية.

دراسة (موسي، ٢٠١٧):

بعنوان: الموازنات التخطيطية ودورها في تقييم الأداء: دراسة حالة مؤسسة البصر الخيرية العالمية خلال الفترة من ٢٠١٤ - ٢٠١٦م. واستهدفت الدراسة: التعرف على دور الموازنات التخطيطية ودورها في تقييم الأداء خلال الفترة من ٢٠١٤ - ٢٠١٦م. وتمت الدراسة بشكل تطبيقي (بيانات ثانوية). ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- أن نجاح الموازنات التخطيطية يقوم على توفير المعلومات مما يجعل مبدأ المشاركة فاعلا في إعداد الموازنات،
- القرارات المتخذة على ضوء الموازنات التخطيطية تكون أكثر واقعية وأوسع نفاذة.

دراسة (المؤمن، ٢٠١٧):

بعنوان: الموازنات التخطيطية وأثرها على وظيفة الإدارة وقياس الإدراك في البنوك. واستهدفت الدراسة: إلى التعرف على الموازنات التخطيطية وأثرها على وظيفة الإدارة وقياس الإدراك في البنوك وذلك من خلال الكشف عن وجود أثر لاستخدام الموازنات التخطيطية في البنوك التجارية الأردنية، والكشف عن وجود أثر لاستخدام الموازنات التخطيطية في عملية التخطيط طويلة الأجل، وكذلك الكشف عن وجود أثر لاستخدام الموازنات التخطيطية في عملية قياس الأداء حيث تعد الموازنة أداة عامة لتحسين كفاءة الإدارة ولأنها أيضا تعبر عن التوقعات المستقبلية للإدارة العليا. وتمت الدراسة بشكل ميداني (قائمة الإستبيان)، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- وجود أثر لاستخدام الموازنات التخطيطية في البنوك التجارية الأردنية وذلك من خلال رفع الكفاءة الإدارية وتحقيق القدرة التنافسية للبنك وتساهم الموازنات التخطيطية في تفسير الخطط الإستراتيجية والاستغلال الأمثل للموارد وزيادة الربحية.
 - وجود أثر لاستخدام الموازنات التخطيطية في عملية التخطيط طويل الأجل حيث عكست الموازنات الخطط المستقبلية للموازنات العامة للبنوك وتساهم في إعطاء قرارات إدارية في الوقت المناسب.
 - وجود أثر لاستخدام الموازنات في عملية قياس الأداء حيث تعد الموازنة أداة عامة لتحسين كفاءة الإدارة ولأنها أيضاً تعبر عن التوقعات المستقبلية للإدارة العليا.
- دراسة (النجدي، ٢٠١٦):

بعنوان: أثر الموازنات التخطيطية على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في القطاع الصناعي الكويتي.
واستهدفت الدراسة: إلى التعرف على أثر الموازنات التخطيطية على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في القطاع الصناعي الكويتي من خلال الكشف عن وجود أثر للموازنات التخطيطية على وظيفة التخطيط في القطاع الصناعي الكويتي، والكشف عن وجود أثر للموازنات التخطيطية على وظيفة الرقابة في القطاع الصناعي الكويتي، وكذلك الكشف عن وجود أثر للموازنات التخطيطية على وظيفة تقييم الأداء في القطاع الصناعي الكويتي. وتمت الدراسة بشكل ميداني (قائمة الإستبيان)، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- وجود أثر للموازنات التخطيطية على وظيفة التخطيط في القطاع الصناعي الكويتي.
 - وجود أثر للموازنات التخطيطية على وظيفة الرقابة في القطاع الصناعي الكويتي.
 - وجود أثر للموازنات التخطيطية على وظيفة تقييم الأداء في القطاع الصناعي الكويتي.
- دراسة (رضوان، ٢٠١٥):

بعنوان: إطار مقترح لتطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي بالقطاع الحكومي المصري. استهدفت الدراسة إلى التعرف على آليات القياس والإفصاح المحاسبي بالقطاع الحكومي المصري.. وتمت الدراسة بشكل تطبيقي (بيانات ثانوية). ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- إعداد خريطة تنظيمية توضح الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومي والمستويات الإدارية فيها مع تخطيط سليم لأهداف الوحدة في صورة برامج تساعد على ربط الاختصاصات والمسئوليات بالأهداف المراد تحقيقها.
 - وتوافر الخبرات والكفاءات الإدارية والمحاسبية التي ينبغي أن تكون على مستوى عال من الخبرة والتدريب في كافة مجالات الأنشطة والبرامج الحكومية القائمة.
 - والمتابعة المستمرة لنظم الرقابة الداخلية المطبق والتحقق من مدى فعاليتها في التطبيق العملي والتأكد من الالتزام بها باستمرار مع تعديلها إذا لزم الأمر حتى تتوافق مع أهداف الوحدة الحكومية.
- دراسة (الغازمي، ٢٠١٥):

بعنوان: العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت. واستهدفت الدراسة التعرف على مستوى العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت، والتعرف على مستوى دور الهيكل التنظيمي في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت، وكذلك التعرف على مستوى دور المشاركة والافتتاح في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت، والكشف عن وجود تأثير للهيكل التنظيمي والمشاركة والافتتاح في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت. وتمت الدراسة بشكل تطبيقي (بيانات ثانوية). ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- أن العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت جاءت بدرجة مرتفعة.
 - جاء دور الهيكل التنظيمي في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت بدرجة مرتفعة.
 - جاء دور المشاركة والاقتناع في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت بدرجة مرتفعة.
 - وجود تأثير الهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.
 - وجود تأثير للمشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.
- دراسة (خليل، ٢٠١٥):

بعنوان: دور الموازنات التخطيطية في تقييم الأداء المالي في الوحدات الحكومية: دراسة تطبيقية على ديوان الضرائب في السودان للفترة ٢٠٠٣ - ٢٠١٣. واستهدفت الدراسة، هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الموازنات التخطيطية في تقييم الأداء المالي في الوحدات الحكومية، والتعرف على أساليب وضع الموازنات بوحدات القطاع العام ونوعية البيانات المستخدمة في وضع التقديرات وكيفية استخراج المؤشرات الاقتصادية منها لتقييم الأداء. وتمت الدراسة بشكل تطبيقي (بيانات ثانوية). ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- أن تحليل الموازنة يعتبر الخطوة الأولى إلى فهمها وتفسير محتواها لأغراض استخدامها في تقييم الأداء وذلك من خلال عمل دراسة تفصيلية لبيانات الموازنة ومعرفة مدلولاتها وتفسيرها واكتشاف نقاط القوة والضعف بغرض الحصول على معلومات تستخدم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء في الماضي والحاضر والتنبؤ بالمستقبل.
 - وأن موازنات الديوان تعكس صورة متكاملة للعمل بالإدارات الضريبية، وان هناك نمو في الربط الضريبي وبنسبة أعلى في ربط الضرائب غير المباشرة ووجود انحراف في الأداء يرجع للتعديلات في قانون الضرائب وتطبيق توصيات لجان الإصلاح الضريبي.
- دراسة (عبد الهادي، ٢٠١٥)

بعنوان: دور الموازنة العامة كأداة تخطيط ورقابة في ترشيد القرارات بالسلطة الفلسطينية. هدفت الدراسة إلى بيان دور الموازنة العامة كأداة للتخطيط والرقابة واستخدامها لأغراض ترشيد اتخاذ القرارات، وتوضيح المعوقات التي تواجه استخدام الموازنة العامة. وقد توصلت الدراسة إلى: وجود الموازنة يساعد في تحسين عمليتي التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بالسلطة الوطنية الفلسطينية من خلال تحديد الأهداف في ضوء الإيرادات والنفقات، ومقارنة ما هو وارد بما هو متحقق واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

دراسة (جهيدة، ٢٠١٥)

بعنوان: الميزانية التقديرية كأداة لتخطيط ومراقبة مبيعات مؤسسة إقتصادية، دراسة حالة مؤسسة طهراوي للتجارة العامة - بسكرة. تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية استخدام الميزانية التقديرية كأداة لتخطيط ومراقبة مبيعات مؤسسة إقتصادية. وقد توصلت الدراسة إلى: تتم الرقابة على المبيعات من خلال حساب الانحرافات وتحليلها واتخاذ الإجراءات التصحيحية لها وذلك بمقارنة ما هو فعلي بما هو مقدر. المؤسسة تستخدم الموازنات التخطيطية لتخطيط مبيعاتها وذلك باعتمادها على الطرق الكيفية من خلال الاعتماد على مبيعات السنة الماضية فقط وتقوم باستخدام الميزانية التقديرية لمراقبة مبيعاتها من خلال حساب الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية لها.

دراسة (Romenska et al:2020).

بعنوان: التخطيط للموازنة مع تطوير عملية الموازنة في أوكرانيا ، واستهدفت الدراسة، إلى التعرف على المشكلات المتعلقة بتطبيق التخطيط للموازنة لإنتاج الميزانية المتصورة والمتوازنة التي تتفق مع الأولويات في الدولة. وتمت الدراسة بشكل تطبيقي (بيانات ثانوية). ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- أن تطبيق التخطيط للموازنة يرتبط بالحاجة لتطوير أساليب وضع الميزانية في أوكرانيا وتوجيهها نحو زيادة القدرة على التنبؤ والشفافية واستقرار الميزانية على المدى المتوسطة وحل المشكلات المتعلقة بالاستخدام الفعال وعالي الجودة للموارد المالية من أجل التغطية الاقتصادية والاجتماعية.
- ويساعد التطبيق الفعال للتخطيط للموازنة في سياق تطوير أسلوب وضع الميزانية في تعزيز البحث والتطبيق للتقنيات المتقدمة في تخصيص الموارد المالية للميزانية.

* دراسة (Lafta et al.,: 2019)

بعنوان: تأثير تطبيق الموازنة التخطيطية وإدارة سلسلة التوريد على تطبيق الدراسات التطبيقية، واستهدفت الدراسة بحث الموازنة التخطيطية من خلال أسلوب التكاليف القائم على النشاط في وضع الميزانية في المؤسسات الحكومية المتنوعة. وتمت الدراسة بشكل ميداني (قائمة الإستبيان)، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- عدم وجود دور للعوامل المتعلقة بتمكين العاملين والكفاءة الفنية والشرعية القانونية والإجرائية والتنظيمية والقبول السياسي والإدارة وتناسق الحوافز على تطبيق أسلوب التكاليف القائم على النشاط في الميزانية التشغيلية
- في حين تلعب القدرة على تقييم الأداء دور هام في نظام الميزانية التخطيطية.
- ووجود تأثير مباشر لعدم استخدام الأساليب الجديدة في التكاليف المتعلقة بالميزانية التشغيلية من خلال الإصلاحات في نظام وضع الميزانية والتحول إلى الميزانية التشغيلية على تعقيد المهام المتعلقة بالميزانية التشغيلية في المؤسسات الحكومية.

دراسة (Patty:2019)

بعنوان: أخطاء التنبؤ بالموازنة الانحراف في الموازنة: مؤشر الكفاءة المالية باعتباره متغير بسيط، واستهدفت الدراسة الكشف عن دور مؤشر الكفاءة المالية في التأثير على العلاقة بين أخطاء التنبؤ بالميزانية والانحراف في الميزانية. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- وجود تأثير قوي للأخطاء في تقدير الميزانية على الانحرافات في الميزانية.
- ويوجد تأثير إيجابي لمؤشر الكفاءة المالية على العلاقة بين أخطاء التنبؤ بالميزانية والانحرافات في الميزانية.

دراسة (Junita: 2018)،

بعنوان: تأثير انحرافات الموازنة على التغيرات في الموازنة الحكومية المحلية مع حجم الهيئة التشريعية كوسيط، واستهدفت الدراسة، بحث تأثير الانحرافات في الموازنة على التغيرات في الميزانية المحلية في المدن والمقاطعات الاندونيسية. وتمت الدراسة بشكل ميداني (قائمة الإستبيان)، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- وجود تأثير للانحرافات في الميزانية فيما يتعلق بالإيرادات والنفقات الخاصة بميزانية العام السابق على التغيرات في الميزانية للعام الحالي.
- وتؤثر الانحرافات في الإيرادات بشكل إيجابي على التغيرات في الميزانية، في حين لا تؤثر الانحرافات في النفقات على التغيرات في الميزانية.

- ويلعب حجم الهيئة التشريعية الدور الوسيط في تأثير الانحراف في الإيرادات بشكل سلبي وقوي على التغيرات في الميزانية مع عدم تأثير الانحراف في النفقات على التغيرات في الميزانية من خلال الدور الوسيط لحجم الهيئة التشريعية.

دراسة (Dambaza:2018)

بعنوان: أثر عجز الموازنة التخطيطية على عوائد سوق رأس المال في زيمبابوي (٢٠٠٩ – ٢٠١٦).
واستهدفت الدراسة، التعرف على تأثير التغيرات في عجز الميزانية التخطيطية على التغيرات في عوائد سوق البورصة من خلال التعرف على تأثير العجز في الميزانية الحكومية على أداء البورصة في زيمبابوي. وتمت الدراسة بشكل تطبيقي (بيانات ثانوية). ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- وجود تأثير مباشر ذو دلالة للعجز في الميزانية التخطيطية الحكومية على عوائد البورصة، ويؤثر مؤشر سعر المستهلك على تحديد أداء عوائد البورصة في زيمبابوي.
- التعليق علي الدراسات السابقة:
١. تناولت معظم الدراسات كيفية إعداد ومراحل الموازنات التخطيطية في القطاع الحكومي ومعوقات تنفيذ الموازنات التخطيطية.
 ٢. اختلفت الدراسات السابقة من حيث مجال التطبيق وعينة الدراسة داخل المؤسسات والقطاعات والهيئات الحكومية.
 ٣. تناولت بعض الدراسات القياس المحاسبي في القطاعات الحكومية فيما يتعلق بالإستدامة والتقارير المتكاملة وإنحرافات الموازنات نتيجة التغيير في اللوائح والقوانين.
 ٤. كما تناولت بعض الدراسات ضرورة تطوير أساليب الموازنات التخطيطية نتيجة للتغيرات الإقتصادية والإجتماعية والتقنيات الحديثة في تخصيص الموارد.
 ٥. تناولت بعض الدراسات العوامل المؤثرة في انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الإستقلالية المالية والإدارية.
 ٦. كما تناولت معظم الدراسات مدي تأثير الموازنات التخطيطية في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في القطاعات الحكومية.
 ٧. لم تتناول الدراسات السابقة كيفية تطوير أو وضع منهجية لتطوير القياس المحاسبي للحد من انحرافات الموازنات التخطيطية ومعرفة أسباب الإنحرافات.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلي:

١. الكشف عن مدى التزام الهيئة العامة للرياضة الكويتية بالقياس المحاسبي للإنحرافات عن الموازنات التخطيطية.
٢. التعرف علي أهمية القياس المحاسبي للإنحرافات عن الموازنات التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية
٣. توضيح آليات تطوير القياس المحاسبي للإنحرافات عن الموازنة التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية.
٤. الكشف عن دور تطوير القياس المحاسبي والحد من انحرافات الموازنات التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية.

أهمية الدراسة

1. الاعتماد على بعض الأساليب التي يمكن بمقتضاها تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية المتاحة، والرقابة وتقييم الأداء للمستويات الإدارية المختلفة في حدود سلطاتها ومسؤولياتها من أجل تحقيق أهداف الحكومة.
2. إن نظام الموازنات التخطيطية يعد أداة فعالة يمكن أن تستخدمها الحكومات المحلية لمساعدتها في ممارسة أعمالها في مجالات التخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات.
3. تمثل الموازنة التخطيطية الترجمة الرقمية لسياسات وأهداف الحكومات.
4. تحليل نظم الموازنات التخطيطية المطبقة في الحكومات، لمعرفة أسس تطبيق هذا النظام ونقاط الضعف فيه والمعوقات التي تؤدي إلى عدم تطبيق الحكومات.

فروض الدراسة:

في ضوء مشكلة وأهداف الدراسة يمكن صياغة الفروض التالية:

1. توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين المستقضي منهم بشأن التزام الهيئة العامة للرياضة الكويتية بالقياس المحاسبي للانحرافات عن الموازنات التخطيطية.
2. توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء المستقضي منهم حول أهمية القياس المحاسبي للانحرافات عن الموازنات التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية.
3. توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء المستقضي منهم حول آليات تطوير القياس المحاسبي للانحرافات عن الموازنة التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية.
4. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دور تطوير القياس المحاسبي والحد من انحرافات الموازنات التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية.

منهج الدراسة

في سبيل التعرف على مشكلة الدراسة، وسعيًا نحو تحقيق أهدافها واختبار فروضها اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على تحديد الظروف والعلاقات الموجودة بين المتغيرات، وذلك في محاولة لبيان منهجية تطوير القياس المحاسبي للانحرافات عن الموازنات التخطيطية في الكويت. مجتمع وعينه الدراسة

1- مجتمع وعينة الدراسة:

جدول رقم (1)

مجتمع الدراسة للعاملين بالهيئة العامة للرياضة الكويتية

المحاسبين	مراقبين ديوان المحاسبة	مراقبين ماليين	مديري اعتماد الموازنات	الإدارات
٥٥	٧	٥	٣	الإدارة المالية للنشاط الرياضي
٤٨	٤	٣	٤	الإدارة المالية للرياضة التراثية
٦٠	٥	٦	٨	الإدارة المالية للاتحادات والأندية الرياضية
٤٢	٣	٤	٥	الإدارة المالية للبرامج الرياضية

٢- عينة الدراسة

جدول رقم (٢)
عينة الدراسة للعاملين بالهيئة العامة للرياضة الكويتية

الإدارات	مديري اعتماد الموازنات	مراقبين ماليين	مراقبين ديوان المحاسبة	المحاسبين
الإدارة المالية للنشاط الرياضي	٢	٢	٣	٣٠
الإدارة المالية للرياضة التراثية	٢	٢	٢	٢٥
الإدارة المالية للاتحادات والأندية الرياضية	٤	٣	٢	٣٥
الإدارة المالية للبرامج الرياضية	٣	٢	٢	٢٢

ثانياً: الإطار النظري للدراسة

١- مقومات تطبيق ونجاح الموازنات التخطيطية:

هناك عدة مقومات التطبيق ونجاح الموازنة التخطيطية وهي: (خليل، ٢٠١٥):

- وجود جهاز فني كفاء لإعداد ومتابعة الموازنات.
- وجود إدارة عليا مهتمة ومقتنعة بنظام الموازنات.
- وجود خريطة تنظيمية للمنشأة توضح سلطات ومسئوليات كل إدارة أو قسم.
- وجود نظام معلومات متكاملة.

ويمكن تحديد بعض هذه المقومات بصورة تفصيلية فيما يلي:

١. اقتناع المسؤولين بأهمية نظام الموازنات كأداة أساسية للإدارة.
٢. مشاركة كافة المسؤولين في إعداد الموازنات.
٣. توفير الإستعداد النفسي للمسؤولين.
٤. تأهيل وتدريب المسؤولين على إعداد واستخدام الموازنات.
٥. اعتماد نظام موحد مترابط للموازنات يراعى المحيط البيئي الذي تعمل فيه.
٦. وضع البرنامج الزمني المناسب لإعداد الموازنات.
٧. التوافق مع الهيكل التنظيمي والإداري للمنشأة.
٨. التوافق مع النظام المحاسبي.
٩. التوافق مع الخطة الإستراتيجية.
١٠. الإعتماد على نظام فعال للمعلومات الإدارية.
١١. الدقة في وضع التقديرات.
١٢. واقعية التقديرات.
١٣. المرونة.
١٤. فعالية أسلوب عرض بيانات الموازنة.
١٥. المتابعة الدقيقة للأداء.

٢- مبادي إعداد الموازنات التخطيطية: (جهيدة، ٢٠١٥)

١- مبدأ الشمول :

- يجب أن تتسم الموازنة بالشمول الوظيفي (أي تشمل جميع الوظائف بالمنظمة مثل الإنتاج، التسويق، التمويل، الأفراد، المشتريات... إلخ)
- كما تشمل الموازنة الشمول التنظيمي (أي كافة الأقسام والإدارات).

٢- القياس العيني والمالي:

الترجمة الأهداف المشروع قد تتخذ شكل تحديد كميات فقط أو تحديد قيم نقدية فقط وقد تكون في شكل كميات وقيم نقدية معا.

٣- مبدأ المشاركة:

يقضي هذا المبدأ بضرورة إتاحة الفرصة لكل مستوى ادارى للمشاركة في إعداد التقديرات الخاصة به، الأمر الذي يساعد في الوصول الى تقديرات واقعية وطموحة في نفس الوقت.

٤- مبدأ الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية:

يقضي هذا المبدأ بضرورة " توزيع تقديرات الموازنة حسب الوحدات التنظيمية للوحدة الاقتصادية بهدف إجراء المقارنات بين الوحدات التنظيمية وبين النتائج الفعلية والتقديرات الكمية والنقدية لكل وحدة، وبالتالي يتسنى اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف.

ويقوم هذا المبدأ على ضرورة مراعاة الهيكل التنظيمي للمنشأة عند إعداد الموازنة وذلك من خلال اعتبار كل وحدة ادارية يتكون منها الهيكل التنظيمي للمنشأة " مركز المسؤولية" بحيث يتم تقدير الإيرادات أو التكاليف أو كلاهما معا لكل مركز مسؤولية الأمر الذي يمكن من متابعة تنفيذ الموازنة والمساءلة عن نتائج التنفيذ الفعلي.

٥- مبدأ التمييز بين العمليات الجارية والتكوين الرأسمالي:

وأسباب هذا التمييز:

اختلاف أهداف كل منهما، فالعمليات الجارية هدفها تحقيق أرباح أما التكوين الرأسمالي فهدفه توفير طاقة تشغيلية.

- نوع التخطيط المطلوب لكل منهما، حيث تحتاج العمليات الجارية إلى تخطيط قصير

- الأجل بينما يحتاج التكوين الرأسمالي الى تخطيط طويل الأجل.

٦- مبدأ التوزيع الزمني أو التوقيت:

ويقضي ذلك المبدأ تحديد:

- جدول الإنتاج.
- خطة وتوقيتات شراء الخامات.
- التوزيع الزمني للتدفقات النقدية.

٧- التعبير عن الموازنات في شكلها النهائي في صورة عينية ومالية.

يتم التعبير عن الموازنات في شكلها النهائي في صورة عينية ومالية يمكن من خلالها تحقيق أهداف المنشأة واتخاذ القرارات الملائمة، وتقسم الموازنة الجارية إلى فترات أقصر شهرية / ربع سنوية).

٣- وظائف الموازنات التخطيطية:

يمكن تلخيص الوظائف الرئيسية للموازنات التخطيطية في الآتي:

١- وظيفة التخطيط:

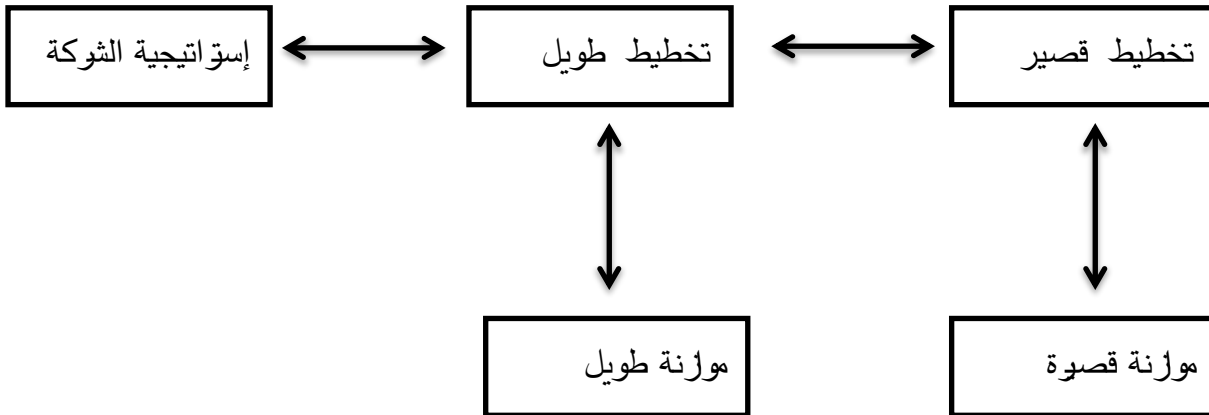
التخطيط هو رسم الخطط للمستقبل مع مراعاة الأهداف التي ترغب الإدارة العليا للمنشأة في تحقيقها حيث يجب على الإدارة أن تخطط إذا ما أرادت أن تحقق أهداف المنشأة.

ونظرا لأن الموازنة التخطيطية تمثل خطة عينية وقيمة تتضمن الأهداف المختلفة للمنشأة كما تحتوي علي مجموعة الأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف والمفاضلة بين البدائل المختلفة وتقييمها واختيار البديل أو مجموعة البدائل المناسبة فإن إعداد الموازنة التخطيطية يدعو الإدارة إلى التفكير في المستقبل ورسم خطة العمل حتى تواجه المستقبل وتخطط لما يلزم اتخاذه لتجنب العقبات أو الصعوبات التي تعوق تحقيق الأهداف.

إن الموازنة التخطيطية تمكن المنشأة من تخطيط احتياجات الموارد حتى يمكن تحقيق الأهداف المطلوبة. فقد تتضمن الموازنة التخطيطية للإيرادات مثلا هدفا معينا لإيرادات راد تحقيقها إلا أنه بدراسة الطاقة الإنتاجية المتاحة بالمنشأة قد يتضح تعذر تحقيق هذه الإيرادات ما لم تزداد تلك الطاقة لذلك يجب على الإدارة التخطيط لزيادة الطاقة الإنتاجية وهذا يستلزم تدبير مصادر التمويل وإذا ما تبين تعذر توفير مصادر التمويل اللازمة لتمويل الطاقة الإنتاجية الإضافية اللازمة فإنه يتعين على الإدارة أن تقوم بإعادة النظر في الهدف وتعديله ليتمشى مع الطاقة الإنتاجية المتاحة فقط. (Lafta et al.,: 2019)

إن وضع الموازنات أداة للتخطيط مفيدة جدا وهي عنصر مكمل لتحليل وضع الشركة الإستراتيجي، كما أن الإستراتيجية تحدد القدرة الداخلية للمنشأة للحصول على فرص في السوق لتحقيق أهدافها من خلال تطوير مديرين استراتيجيين ناجحين ينظرون إلى السوق نظرة شاملة.

والشكل رقم (١) التالي يوضح علاقة (الإستراتيجية بالتخطيط)



٢- وظيفة التنسيق:

تفيد الموازنات التخطيطية في تنسيق أوجه الأنشطة المختلفة بالمنشأة فهي أداة للتنسيق بين أنشطة الإيرادات والشراء والتمويل وغيرها من الأنشطة بما يؤدي إلى التناسق والتكامل والتوافق بين هذه الأنشطة ونفاذي النظرة الجزئية للأمور فمثلا قد يرغب مدير المشتريات والمخازن بالاحتفاظ بمستوى عال من المخزون حتى يمكن تلبية طلبات الإدارات بسرعة إلا أن المدير المالي قد يعترض على ذلك بحجة أن وجود كميات كبيرة من المخزون يعني تجميد

جزء من أموال المنشأة في صورة مخزون بالإضافة إلى تعرض المخزون للتلف نتيجة التخزين لفترات طويلة، لذا فإن الموازنات التخطيطية أداة مساعدة للتنسيق في مثل هذه الحالات.

٣- وظيفة الاتصال:

تعد الموازنات التخطيطية أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط والسياسات التي تم الاتفاق عليها للفترة المقبلة إلى المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة. من أمثلة المعلومات التي يتم توصيلها من خلال الموازنات التخطيطية حجم الإيرادات الواجب تحقيقه وكمية الإنتاج المستهدفة وكمية المشتريات اللازمة والحد الأقصى للمبالغ التي تنفق على العلاقات العامة خلال فترة الموازنة.

٤ - وظيفة الرقابة:

إن النتائج الفعلية المحققة يتم قياسها في ضوء مستويات الأداء المستهدفة الواردة بالموازنات التخطيطية، ويتم تحديد الانحرافات بمقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات وتحليل هذه الانحرافات إلى أسبابها وحسب مراكز المسؤوليات وذلك حتى يمكن للإدارة اتخاذ الإجراءات العلاجية التي تكفل تفادي تكرار حدوث الانحرافات غير المرغوب فيها مستقبلاً وتشجيع الانحرافات المرغوب فيها والعمل على استثمار مسيبتها. (Lafta et al., 2019)

٥ - وظيفة التحفيز وتقييم الأداء:

يمكن أن تستخدم الموازنات التخطيطية كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على تحقيق أهداف المنشأة من خلال توجيههم لتحقيق الأهداف الرقمية التي تتضمنها تلك الموازنات على أن تكون تلك الأهداف طموحة وواقعية في أن واحد.

والموازنة تعد أداة اتصال ذي اتجاهين فهي توصل أهداف الإدارة العليا للمستويات الدنيا كما توصل الظروف الواقعية للأقسام ومدى قدرتها على تحقيق الأهداف للإدارة العليا، كما يشتمل النظام على تبليغ مديري الأقسام بأدائهم الفعلي وانحرافاتهم عن الموازنة عن طريق تقارير الأداء في نهاية كل فترة، وكذلك توصيل أسباب الانحرافات ومدى قابلية الانحرافات للرقابة).

ويجب أن ينظر إلى الموازنة التقديرية من قبل العاملين بشكل واقعي أي يقبلونها ويشعرون بأنها ممكنة التحقق حتى تكون أداة تحفيز لهم، ويتم تحفيز العاملين بشكل كبير إذا شاركوا في إعداد الموازنة. وهكذا ستكون الموازنة التقديرية وعملية تحديد المعايير مؤثرة وفعالة بشكل أكبر إذا شارك العاملون في وضعها.

وسوف يكون على المسئول الذي يطلب منه إعداد الموازنة للقسم الخاص به العمل بجدية حتى يتمكن من تنفيذ ما هو مستهدف في الموازنة. كما أن تحقيق الأهداف التي لها صفة التحدي يكون له أثر إيجابي على أداء العاملين وعلى التقييم الذاتي لأنفسهم. (Lafta et al., 2019)

كما يمكن استخدام مستويات الأداء الواردة بالموازنات التخطيطية كأساس لتقييم أداء المسئولين بالمنشأة طالما أن تلك المستويات معدة طبقاً لمعايير سليمة ومدروسة كما أن نظام الحوافز يمكن ربطه مع تحقيق الأهداف بالموازنات التخطيطية بحيث يمنح العاملين بالمنشأة مكافآت وحوافز إيجابية إذا ما تحققت تلك الأهداف أو تم تخطيها، كما قد يحفز العاملين بالسلب إذا لم تتحقق الأهداف نتيجة تقصيرهم أو إهمالهم.

وبصفة عامة فإن الموازنة التخطيطية تعد أداة إدارية تساعد إدارة المنشأة على أداء مجموعة الوظائف الإدارية المختلفة والتي تتمثل في التخطيط والتنسيق والاتصال والرقابة وتقييم الأداء.

٤ - إعداد الموازنات التخطيطية وتحليل الانحرافات

في نهاية مدة الموازنة التخطيطية من الطبيعي أن يظهر إنحرافات بين ماتم تخطيطه (الموازنة) وما حدث بالفعل (الأداء الفعلي)، يتم تحليل الفروق (الإنحرافات) ليتم الوصول إلى الأسباب الحقيقية لحدوث هذه الإنحرافات ليتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجتها في الموازنات التخطيطية التالية للوصول إلى الهدف المنشود من الموازنات وهو التوقع والتخطيط السليم لفترات قادمة.

إلا إنه عند تحليل الإنحرافات الخاصة بالموازنات التخطيطية يكون هذا التحليل غير مجدي بشكله الحالي أو بالصورة المتاحة وذلك لاختلاف مستويات النشاط الفعلية عن المستوي الذي تم التخطيط عليه.

من هنا ظهرت الحاجة إلى أداة تقرب تلك الإنحرافات من الواقع الفعلي مثل الموازنات التخطيطية المرنة.

٥ - انحرافات الموازنات التخطيطية:

ويمكن عرض الإنحرافات الناتجة عن الموازنات التخطيطية وكيفية الحصول عليها فيما يلي:

أولاً: انحراف حجم المبيعات: (Lafta et al., 2019)

وتتمثل انحراف الكمية المباعة ويمكن الحصول عليه عن طريق:

(الكمية المباعة الفعلية - الكمية المباعة المخططة) × حد المساهمة المخطط للوحدة.

وينتج عن هذه المعادلات انحراف مرغوب فيه أو غير مرغوب فيه وترجع المسؤولية عنه إلى إدارة البيع والتسويق.

ثانياً: انحراف الخامات المباشرة: (عبد الهادي، ٢٠١٥)

وهو عبارة عن (الكمية الفعلية \times السعر الفعلي) - (الكمية المخططة \times السعر المخطط). وينقسم إلى:

- ١- **انحراف سعر:** وهو عبارة عن (السعر الفعلي - السعر المخطط) \times الكمية المستخدمة وينتج عن هذه المعادلات إنحراف مرغوب فيه أو غير مرغوب فيه وترجع المسؤولية عنه إلى إدارة المشتريات.
 - ٢- **انحراف الكمية:** وهو عبارة عن (الكمية الفعلية المستخدمة - الكمية المخططة) \times السعر المخطط وينتج عن هذه المعادلات إنحراف مرغوب فيه أو غير مرغوب فيه وترجع المسؤولية عنه إلى إدارة الإنتاج.
- ومن أهم أسباب انحراف الكمية مايلي:

- ١- استخدام خامات بديلة للخامات المعيارية.
 - ٢- اختلاف نسب المزج الفعلية عن نسب المزج المعيارية
 - ٣- اختلاف المتحصل الفعلي عن المتحصل المعيارى.
 - ٤- اختلاف معامل الاستخدام للخامات الفعلي عن معامل الاستخدام المعيارى.
- وفيما يلي نعرض بعض هذه الانحرافات الفرعية المنبثقة من انحراف الكمية :

١. انحراف استخدام خامات بديلة:

وهو عبارة عن الانحراف الناتج عن استبدال المادة الأصلية بمادة بديلة ذات سعر مختلف لسعر المواد المعيارية والتي تضمنتها التكلفة المعيارية للمواد، ويرجع انحراف استخدام خامات بديلة إلى الآتي:

- أ- اختلاف أسعار المواد البديلة عن أسعار المواد الأصلية المحددة بالتكلفة المعيارية للمواد.
- ب- أن تكون المواد البديلة لا تتطابق مع جودة المواد الأصلية، الأمر الذي يؤدي إلى استخدام كميات أكثر إذا ما كانت جودة المواد البديلة منخفضة أو أقل إذا ما كانت المواد البديلة ذات جودة أعلى.

والمعادلة الرياضية التي تعكس انحراف استخدام الخامات البديلة يمكن عرضها في الافتراض التالي:

بفرض أن المادة (س) بديلة للمادة (ص) فإن انحراف الاستبدال يكون كما يلي:

انحراف استبدال المادة (ص) = (السعر المعيارى للمادة (ص) \times الكمية المعيارية للمادة (ص)) - (السعر المعيارى للمادة (س) \times الكمية المعيارية للمادة (س)).

٢- انحراف المزج:

وهو ناتج من مزج أكثر من مادة خام بنسب محددة وطبقاً لأسس علمية وعملية و ذلای بهدف تحقيق إنتاج ذو مواصفات محددة.

ويجب أن يتم تطبيق نسب المزج هذه في التشغيل أو الإنتاج إلا أن هناك بعض المتغيرات التي قد تقتضي الخروج عن نسب المزج المعيارية هذه، فقد يكون الخروج عن نسب المزج يرجع لظروف لا إرادية مثل عدم وجود أحد الأصناف للمواد المستخدمة في التشغيل فيتم الإستعاضة عن هذه الأصناف الأصلية بأصناف أخرى بديلة لها مواصفات مختلفة وتتطلب تغييراً في نسب المزج المعيارية عن نسب المزج الفعلية نتيجة العديد من الأسباب، منها:

أ- قد تتغير نسب المزج من الناحية القيمية نتيجة الإختلاف أسعار المواد التي يتم مزجها بعضها مع بعض.

ب- اختلاف معدل الاستخدام من المزج الجديد بين المواد المختلفة.

ثالثاً: انحراف العمالة المباشرة: وهو عبارة عن (الساعات الفعلية \times معدل الأجر الفعلي) - (الساعات المخططة \times معدل الأجر المخطط). وينقسم إلى:

١. **انحراف معدل أجر:** وهو عبارة عن (معدل الأجر الفعلي - معدل الأجر المخطط) \times الساعات الفعلية. مرغوب فيه أو غير مرغوب فيه وترجع المسؤولية عنه إلي وينتج عن هذه المعادلات انحراف إدارة الموارد البشرية أو الأجور.
 ٢. **انحراف ساعات تشغيل:** وهو عبارة عن (الساعات الفعلية - الساعات المخططة) \times معدل الأجر المخطط وينتج عن هذه المعادلات انحراف مرغوب فيه أو غير مرغوب فيه وترجع المسؤولية عنه إلي إدارة الإنتاج، وفي بعض الأحيان قد يتشارك في المسؤولية إدارة المشتريات إذا كان الانحراف راجع إلى انخفاض جودة الخامات المستخدمة وبالتالي استخدام ساعات تشغيل أكثر مما هو مخطط.
- رابعاً: انحراف المصروفات الصناعية غير المباشرة المتغيرة: (خليل، ٢٠١٥)**
- وهو عبارة عن (المصروفات الصناعية غير المباشرة المتغيرة الفعلية - المصروفات الصناعية غير المباشرة المتغيرة المحملة) وينقسم إلي:
١. **انحراف كفاءة:** وهو عبارة عن (المصروفات الصناعية غير المباشرة المتغيرة المحملة للساعات المسموح بها للإنتاج الفعلي - المصروفات الصناعية غير المباشرة المتغيرة المحملة للساعات الفعلية) وينتج عن هذه المعادلات انحراف مرغوب فيه أو غير مرغوب فيه وترجع المسؤولية عنه إلي إدارة الإنتاج، وفي بعض الأحيان قد يتشارك في المسؤولية إدارة المشتريات إذا كان الانحراف راجع إلى انخفاض جودة الخامات المستخدمة وبالتالي استخدام ساعات تشغيل أكثر مما هو مخطط وذلك في حالة استخدام ساعات التشغيل كأساس لحساب معدلات التحميل.
 ٢. **انحراف إنفاق:** وهو عبارة عن (المصروفات الصناعية غير المباشرة المتغيرة المحملة بمعدلات تحميل للساعات الفعلية - المصروفات الصناعية غير المباشرة الفعلية) وينتج عن هذه المعادلات انحراف مرغوب فيه أو غير مرغوب فيه وترجع المسؤولية عنه إلى إدارة الإنتاج.
- خامساً: انحراف المصروفات الصناعية غير المباشرة الثابتة: (خليل، ٢٠١٥)**
- وهو عبارة عن (المصروفات الصناعية غير المباشرة الثابتة الفعلية - المصروفات الصناعية غير المباشرة الثابتة المحملة) وينقسم إلي:
١. **انحراف حجم الإنتاج:** وهو عبارة عن (المصروفات الصناعية غير المباشرة الثابتة المحملة - المصروفات الصناعية غير المباشرة الثابتة بالموازنة) وينتج عن هذه المعادلات انحراف مرغوب فيه أو غير مرغوب فيه وترجع المسؤولية عنه إلي إدارة الإنتاج.
 ٢. **انحراف إنفاق:** يقيس الاختلاف بين الإنفاق المعياري كما هو مخطط والإنفاق الفعلي أي ما أنفق فعلاً. وهو عبارة عن (المصروفات الصناعية غير المباشرة الثابتة بالموازنة - المصروفات الصناعية غير المباشرة الثابتة الفعلية) وينتج عن هذه المعادلات انحراف مرغوب فيه أو غير مرغوب فيه وترجع المسؤولية عنه إلى إدارة الإنتاج.

ثالثاً: الدراسة التطبيقية

المقدمة

قام الباحث في هذه الدراسة بعرض تحليلي لبيانات الدراسة الميدانية باستخدام الأدوات والأساليب الإحصائية بهدف الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة بمتغيرات الدراسة والعلاقات فيما بينها، وذلك للمساعدة في توضيح وضع منهجية لتطوير القياس المحاسبي للإنحرافات عن الموازنات التخطيطية لتحسين الأداء المالي في عصر الرقمنة.

- يهدف هذه الدراسة إلى الاجابة على تساؤلات الدراسة التي تم تحديدها من قبل وذلك عن طريق استخدام أساليب التحليل المناسبة بواسطة البرنامج الجاهز للتحليل الإحصائي (SPSS) (إصدار ٢١) وذلك في ضوء أهداف الدراسة.

-وتناول الباحث في هذه الدراسة إجراءات التحليل الإحصائي والأساليب التي تم استخدامها في تحقيق أهداف الدراسة، ويبدأ باختبار ألفا كرونباخ Alpha cronbach لقياس ثبات وصدق محتوى استبيان الدراسة، والاتساق الداخلي Internal consistency ، ثم تحديد إجراءات وأساليب التحليل الإحصائي التي اتبعها الباحث في كل من الإحصاء الوصفي، التكرارات والنسب المئوية، المتوسطات الحسابية المرجحة Mean، الانحراف المعياري، الأهمية النسبية، والترتيب وذلك لتحديد سمات عينة الدراسة، الرسوم البيانية التوضيحية، الإحصاء التحليلي متمثل في استخدام معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation لقياس العلاقة بين المحاور البحثية، اختبار "ت" لعينة واحدة One Sample T Test لتحديد مدى اتجاه آراء المستقصى منهم مرحلة جمع وإدخال ومعالجة البيانات:

نظراً لتعذر استخدام أسلوب الحصر الشامل في جمع البيانات الخاصة بالدراسة وذلك نظراً لاعتبارات الوقت والجهد والتكلفة، فقد اعتمد الباحث على أسلوب العينة باستخدام العينة العشوائية البسيطة وتم الاعتماد في تحديد حجم العينة على المعادلة التالية: (Ranjan, 1996).

ثبات وصدق أداة الدراسة

١. الثبات والصدق الظاهري

للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحثون بعرض عبارات الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد استعانتهم الاستبيان من المحكمين تم إجراء بعض التعديلات التي اقترحت عليهم.

٢. الثبات والصدق الإحصائي

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصلت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتة تماماً، كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار، ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

١- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان- براون.

٢- معادلة ألفا-كرونباخ.

٣- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

٤- طريقة الصور المتكافئة.

٥- معادلة جوتمان. أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. والصدق الذاتي للاستبانة هو

مقياس الأداة لما وضعت، وقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له، قام الباحثون بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائية باستخدام معادلة الصدق الذاتي:
اختبار صحة الفرضيات:

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها سيتم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الاستبيان والتي تبين آراء عينة الدراسة بخصوص دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة المراجعة الداخلية، حيث تم إعطاء الدرجة (٥) كوزن لكل إجابة "أوافق بشدة"، والدرجة (٤) كوزن لكل إجابة "أوافق"، والدرجة (٣) كوزن لكل إجابة "محايد"، والدرجة (٢) كوزن لكل إجابة "لا أوافق"، والدرجة (١) كوزن لكل إجابة "لا أوافق بشدة". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام اختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

١- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي: "توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المستقضي منهم بشأن التزام الهيئة العامة للرياضة الكويتية بالقياس المحاسبي للانحرافات عن الموازنات التخطيطية". وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الأولى، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (٣) الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

التفسير	الوسيط	العبارات
أوافق	4	يجب أن تلتزم الهيئة بالقياس المحاسبي للموازنة التخطيطية في تحديد الأهداف والزمن والموارد التي تستخدم لتحقيق تلك الأهداف
أوافق	4	تعتبر الموازنات التخطيطية أداة فعالية للربط بين أهداف المؤسسة ومواردها المتاحة مما يؤدي إلي التخطيط والرقابة بصورة جيدة
أوافق	4	يساعد القياس المحاسبي للموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها
أوافق	4	يجب أن يتم وفقاً للنظام المحاسبي للهيئات مناقشة أسباب الانحرافات.
أوافق	4	يجب أن تلتزم الهيئة باستخدام الموازنات التخطيطية كبرنامج عمل لتحقيق أهدافها المختلفة
أوافق	4	جميع العبارات

يتبين من الجدول رقم (٣) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يجب أن تلتزم الهيئة بالقياس المحاسبي للموازنة التخطيطية في تحديد الأهداف والزمن والموارد التي تستخدم لتحقيق تلك الأهداف.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على تعتبر الموازنات التخطيطية أداة فعالية للربط بين أهداف المؤسسة ومواردها المتاحة مما يؤدي إلي التخطيط والرقابة بصورة جيدة.

- بلغت قيمة الوسيط الإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يساعد القياس المحاسبي للموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها.
 - بلغت قيمة الوسيط الإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يجب أن يتم وفقاً للنظام المحاسبي للهيئات مناقشة أسباب الانحرافات
 - بلغت قيمة الوسيط الإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يجب أن تلتزم الهيئة باستخدام الموازنات التخطيطية كبرنامج عمل لتحقيق أهدافها المختلفة.
 - بلغت قيمة الوسيط الإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الأولى.
- إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (٢) إلى رقم (٥) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى، الجدول رقم (٤) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (٤) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى

التفسير	الوسيط	العبارات
27.95	2	يجب أن تلتزم الهيئة بالقياس المحاسبي للموازنات التخطيطية في تحديد الأهداف والزمن والموارد التي تستخدم لتحقيق تلك الأهداف
31.00	3	تعتبر الموازنات التخطيطية أداة فعالية للربط بين أهداف المؤسسة ومواردها المتاحة مما يؤدي إلي التخطيط والرقابة بصورة جيدة
30.80	3	يساعد القياس المحاسبي للموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها
29.00	3	يجب أن يتم وفقاً للنظام المحاسبي للهيئات مناقشة أسباب الانحرافات.
31.40	3	يجب أن تلتزم الهيئة باستخدام الموازنات التخطيطية كبرنامج عمل لتحقيق أهدافها المختلفة

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (٢٧,٩٥) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٢) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (٩,٢١)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٣/٢/٧)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يجب أن تلتزم الهيئة بالقياس المحاسبي للموازنات التخطيطية في تحديد الأهداف والزمن والموارد التي تستخدم لتحقيق تلك الأهداف.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (٣١,٠٠) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١١,٣٥)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (٣)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة

ولصالح الموافقين على أن تعتبر الموازنات التخطيطية أداة فعالية للربط بين أهداف المؤسسة ومواردها المتاحة مما يؤدي إلي التخطيط والرقابة بصورة جيدة.

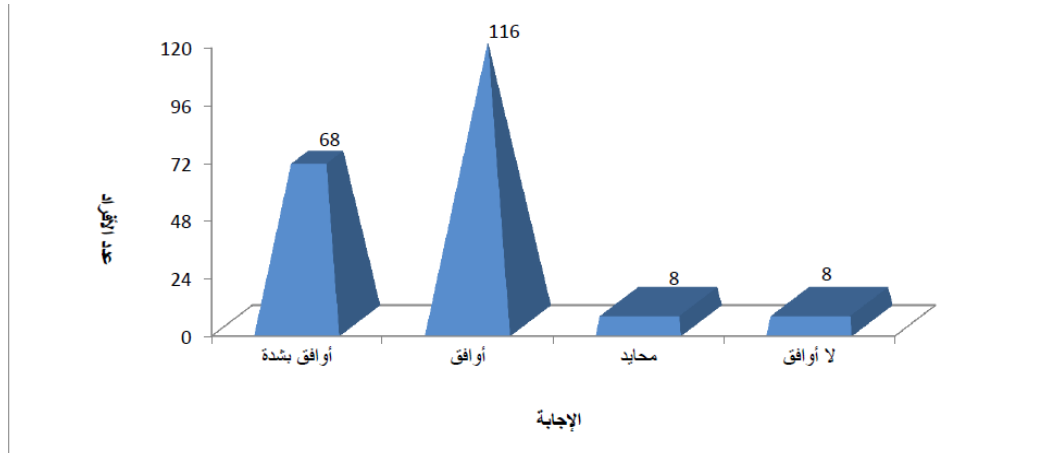
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (٣٠,٨٠) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١١,٣٥)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (٣/٢/٩)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد القياس المحاسبي للموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة للدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (٢٩,٠٠) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١١,٣٥)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (٣) (٣/٢/١١)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يجب أن يتم وفقاً للنظام المحاسبي للهيئات مناقشة أسباب الانحرافات.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (٣١,٤٠) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١١,٣٥)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (٣) (٣/٢/١١)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على يجب أن تلتزم الهيئة باستخدام الموازنات التخطيطية كبرنامج عمل لتحقيق أهدافها المختلفة.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الأولى لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الأولى بالجدول رقم (٥) والشكل رقم (١) أدناه:

جدول رقم (٥) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
34.0%	68	أوافق بشدة
58.0%	116	أوافق
4.0%	8	محايد
4.0%	8	لا أوافق
100.0%	200	المجموع

شكل رقم (١)
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة علي جميع عبارات الفرضية الأولى



يتبين من الجدول رقم (٥) والشكل رقم (١) أن عينة الدراسة تضمنت على (١١٦) إجابة وبنسبة (٥٨,٠%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى، و (٦٨) إجابة وبنسبة (٣٤,٠%) موافقة بشدة، و (٨) إجابات وبنسبة (٤,٠%) محايدة، و (٨) إجابات وبنسبة (٤,٠%) غير موافقة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى (١٦٤,١٦) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١١,٣٥)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (٣/٣/٣)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: "توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المستقضي منهم بشأن التزام الهيئة العامة للرياضة الكويتية بالقياس المحاسبي للانحرافات عن الموازنات التخطيطية" قد تحققت.

٢- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

٥. تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي: "توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم حول أهمية القياس المحاسبي للانحرافات عن الموازنات التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية".

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثانية، ويتم حساب الوسيط للإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (٦) الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

التفسير	الوسيط	العبارات
أوافق	4	يساعد القياس المحاسبي للانحرافات الموازنات التخطيطية في تحديد أسباب الانحراف في الموازنة
أوافق	4	يساعد القياس المحاسبي للانحرافات الموازنات التخطيطية في تحسين استغلال الموارد
أوافق	4	يساعد القياس المحاسبي للانحرافات الموازنات التخطيطية في الالتزام بتحقيق أهداف الهيئة
أوافق	4	يساعد القياس المحاسبي للانحرافات الموازنات التخطيطية في متابعة قرار تصحيح الانحرافات من قبل الأداة.
أوافق	4	يساعد القياس المحاسبي للانحرافات الموازنات التخطيطية في توفير تقارير دورية عن سير العمل والأداء خلال فترة تنفيذ الموازنة
أوافق	4	جميع العبارات

يتبين من الجدول رقم (٦) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يساعد القياس المحاسبي للانحرافات الموازنات التخطيطية في تحديد أسباب الانحراف في الموازنة.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على يساعد القياس المحاسبي للانحرافات الموازنات التخطيطية في تحسين استغلال الموارد.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يساعد القياس المحاسبي للانحرافات الموازنات التخطيطية في الالتزام بتحقيق أهداف الهيئة.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على يساعد القياس المحاسبي للانحرافات الموازنات التخطيطية في متابعة قرار تصحيح الانحرافات من قبل الأداة.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يساعد القياس المحاسبي للانحرافات الموازنات التخطيطية في توفير تقارير دورية عن سير العمل والأداء خلال فترة تنفيذ الموازنة.
 - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الثانية.
- إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (٤) إلى رقم (٥) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية، الجدول رقم (٧) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (٧) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

قيمة مربع كاي	درجة الحرارة	العبارات
15.05	2	يساعد القياس المحاسبي للانحرافات الموازنات التخطيطية في تحديد أسباب الانحراف في الموازنة
13.20	3	يساعد القياس المحاسبي للانحرافات الموازنات التخطيطية في تحسين استغلال الموارد
29.75	4	يساعد القياس المحاسبي للانحرافات الموازنات التخطيطية في الإلتزام بتحقيق أهداف الهيئة
16.75	4	يساعد القياس المحاسبي للانحرافات الموازنات التخطيطية في متابعة قرار تصحيح الانحرافات من قبل الأداة.
26.60	3	يساعد القياس المحاسبي للانحرافات الموازنات التخطيطية في توفير تقارير دورية عن سير العمل والأداء خلال فترة تنفيذ الموازنة

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالتالي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (١٥,٠٥) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٢) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (٩,٢١)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (٣/٢/١٢)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على يساعد القياس المحاسبي للانحرافات الموازنات التخطيطية في تحديد أسباب الانحراف في الموازنة.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (١٣,٢٠) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١١,٣٥)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (٣/٢/١٣)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد القياس المحاسبي للانحرافات الموازنات التخطيطية في تحسين استغلال الموارد.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (٢٩,٧٥) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (٣/٢/١٤)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد القياس المحاسبي للانحرافات الموازنات التخطيطية في الإلتزام بتحقيق أهداف الهيئة
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (١٦,٧٥) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٩)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (٣/٢/١٥)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة

(١٪) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد القياس المحاسبي للإنحرافات الموازنات التخطيطية في متابعة قرار تصحيح الإنحرافات من قبل الأداة.

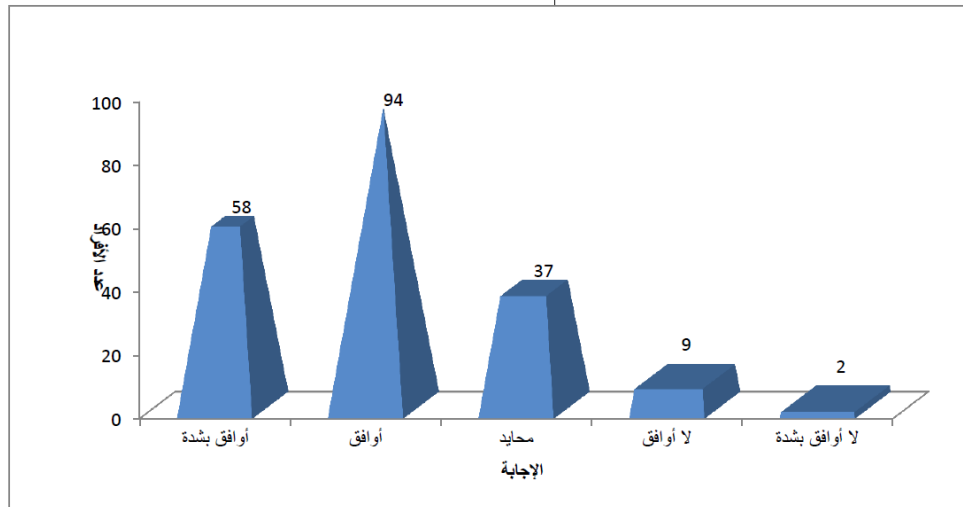
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (٢٦,٦٠) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١١,٣٥)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (٣/٢/١٦)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١٪) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد القياس المحاسبي للإنحرافات الموازنات التخطيطية في توفير تقارير دورية عن سير العمل والأداء خلال فترة تنفيذ الموازنة.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثانية لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (٥) عبارة وعلى كل منها هناك (٤٠) إجابة هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية ستكون (٢٠٠) إجابة، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثانية بالجدول رقم (٨) والشكل رقم (٢) أدناه:

جدول رقم (٨) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
29.0%	58	أوافق بشدة
47.0%	94	أوافق
18.5%	37	محايد
4.5%	9	لا أوافق
1.0%	2	لا أوافق بشدة
100.0%	200	المجموع

شكل رقم (٢) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية



يتبين من الجدول رقم (٨) والشكل رقم (٢) أن عينة الدراسة تضمنت على (٩٤) إجابة وبنسبة (٤٧,٠%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية، و(٥٨) إجابة وبنسبة (٢٩,٠%) موافقة بشدة، و(٣٧) إجابة وبنسبة (١٨,٥%) محايدة، و(٩) إجابات وبنسبة (٤,٥%) غير موافقة، و(٢) إجابات وبنسبة (١,٠%) غير موافقة بشدة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (١٤١,٣٥) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (٣/٣/٦)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقسي منهم حول أهمية القياس المحاسبي للانحرافات عن الموازنات التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية " قد تحققت.

٣- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي: " توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقسي منهم حول آليات تطوير القياس المحاسبي للانحرافات عن الموازنة التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية ".

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثالثة، ويتم حساب الوسيط الإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (٩) الوسيط الإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

التفسير	الوسيط	العبارات
أوافق	4	يساعد القياس المحاسبي في تحليل ومقارنة الأداء الفعلي مع الموازنة الموضوعية.
أوافق	4	يساعد القياس المحاسبي الجهات الرقابية في مراجعة المعايير الموضوعية وإعادة صياغتها
أوافق	4	يساعد القياس المحاسبي الجهات الرقابية وضع قواعد عملية في تحليل الانحرافات
أوافق	4	يلعب القياس المحاسبي دوراً مهماً في توفير معلومات محاسبية ذات جودة لمستخدميها.
أوافق	4	يؤدي القياس المحاسبي دوراً مهماً في محتوى وأساليب البيانات الخاصة بالموازنة.
أوافق	4	جميع العبارات

يتبين من الجدول رقم (٩) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط الإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يساعد القياس المحاسبي في تحليل ومقارنة الأداء الفعلي مع الموازنة الموضوعية.

- بلغت قيمة الوسيط الإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يساعد القياس المحاسبي الجهات الرقابية في مراجعة المعايير الموضوعية وإعادة صياغتها.
- بلغت قيمة الوسيط الإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يساعد القياس المحاسبي الجهات الرقابية وضع قواعد عملية في تحليل الإنحرافات.
- بلغت قيمة الوسيط الإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يلعب القياس المحاسبي دورًا مهمًا في توفير معلومات محاسبية ذات جودة لمستخدميها.
- بلغت قيمة الوسيط الإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يؤدي القياس المحاسبي دورًا مهمًا في محتوى وأساليب البيانات الخاصة بالموازنة.
- بلغت قيمة الوسيط الإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الثالثة.
إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (٩) إلى رقم (١٢) أن هناك أفرادًا محايدين أو غير موافقين على ذلك، واختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة، الجدول رقم (٩) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (٩) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة

التفسير	الوسيط	العبارات
27.75	4	يساعد القياس المحاسبي في تحليل ومقارنة الأداء الفعلي مع الموازنة الموضوعية.
23.00	3	يساعد القياس المحاسبي الجهات الرقابية في مراجعة المعايير الموضوعية وإعادة صياغتها
22.60	3	يساعد القياس المحاسبي الجهات الرقابية وضع قواعد عملية في تحليل الإنحرافات
27.00	4	يلعب القياس المحاسبي دورًا مهمًا في توفير معلومات محاسبية ذات جودة لمستخدميها.
14.60	3	يؤدي القياس المحاسبي دورًا مهمًا في محتوى وأساليب البيانات الخاصة بالموازنة.

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (٢٧,٧٥) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٦)، واعتمادًا على ما ورد في الجدول رقم (٩)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يساعد القياس المحاسبي في تحليل ومقارنة الأداء الفعلي مع الموازنة الموضوعية.

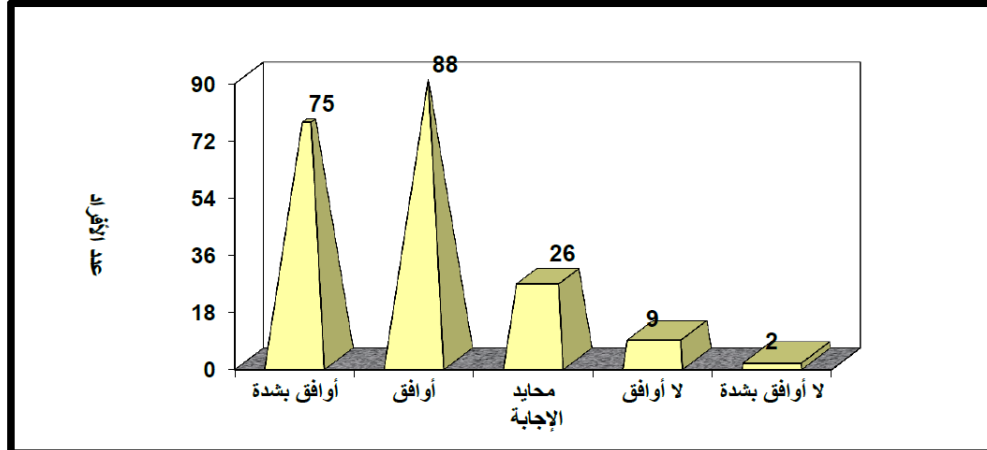
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (٢٣,٠٠) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١٪) والبالغة (١١,٣٥)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (٩)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١٪) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد القياس المحاسبي الجهات الرقابية في مراجعة المعايير الموضوعية وإعادة صياغتها.
 - بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (٢٢,٦٠) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١٪) والبالغة (١١,٣٥)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (٩)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١٪) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يساعد القياس المحاسبي الجهات الرقابية وضع قواعد عملية في تحليل الإنحرافات.
 - بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (٢٧,٠٠) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١٪) والبالغة (١١,٣٥)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (٩)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١٪) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يلعب القياس المحاسبي دورًا مهمًا في توفير معلومات محاسبية ذات جودة لمستخدميها.
 - بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (١٤,٦٠) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١٪) والبالغة (٩,٤٩)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (٩)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١٪) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يؤدي القياس المحاسبي دورًا مهمًا في محتوى وأساليب البيانات الخاصة بالموازنة.
- مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثالثة لأغلبية العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثالثة عددها (٥) عبارات وعلى كل منها هناك (٤٠) إجابة هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة ستكون (٢٠٠) إجابة، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثالثة بالجدول رقم (١٠) والشكل رقم (٣) أدناه:

جدول رقم (١٠) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
37.5%	75	أوافق بشدة
44.0%	88	أوافق
13.0%	26	محايد
4.5%	9	لا أوافق
1.0%	2	لا أوافق بشدة
100.0%	200	المجموع

شكل رقم (٣)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة علي جميع عبارات الفرضية الثالثة



يتبين من الجدول رقم (١٠) والشكل رقم (٣) أن عينة الدراسة تضمنت على (٨٨) إجابة وبنسبة (٤٤,٠%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة، و(٧٥) إجابة وبنسبة (٣٧,٥%) موافقة بشدة، و (٢٦) إجابة وبنسبة (١٣,٠%) محايدة، و(٩) إجابات وبنسبة (٤,٥%) غير موافقة، و(٢) إجابات وبنسبة (١,٠%) غير موافقة بشدة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة (١٥٣,٢٥) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١%) والبالغة (١٣,٢٨)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (١٠)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم حول آليات تطوير القياس المحاسبي للانحرافات عن الموازنة التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية" قد تحققت.

٤- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرابعة:

تنص الفرضية الرابعة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور تطوير القياس المحاسبي والحد من انحرافات الموازنات التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية"

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الرابعة ، ويتم حساب الوسيط الإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (١١)

الوسيط للإجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الرابعة

التفسير	الوسيط	العبارات
أوافق	4	يساعد تطبيق القياس المحاسبي في أسباب تحديد انحرافات الموازنات يحد من عجز الموازنة بالهيئة
أوافق	4	يساعد تطبيق القياس المحاسبي في توفير تقارير دورية خلال فترة تنفيذ الموازنة للحد من انحرافات الموازنة
أوافق	4	يساعد تطبيق القياس المحاسبي لإنحرافات الموازنات التخطيطية بصورة جيدة يؤدي إلي ضبط التدقيق النقدي
أوافق	4	يساعد تطبيق القياس المحاسبي وفقاً للمعايير الموضوعية في ضبط الإنحرافات
أوافق	4	يساعد تطبيق القياس المحاسبي في متابعة تصحيح الإنحرافات
أوافق	4	جميع العبارات

يتبين من الجدول رقم (١١) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط للإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يساعد تطبيق القياس المحاسبي في أسباب تحديد انحرافات الموازنات يحد من عجز الموازنة بالهيئة.
 - بلغت قيمة الوسيط للإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يساعد تطبيق القياس المحاسبي في توفير تقارير دورية خلال فترة تنفيذ الموازنة للحد من انحرافات الموازنة.
 - بلغت قيمة الوسيط للإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يساعد تطبيق القياس المحاسبي لإنحرافات الموازنات التخطيطية بصورة جيدة يؤدي إلي ضبط التدقيق النقدي.
 - بلغت قيمة الوسيط للإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يساعد تطبيق القياس المحاسبي وفقاً للمعايير الموضوعية في ضبط الإنحرافات.
 - بلغت قيمة الوسيط للإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يساعد تطبيق القياس المحاسبي في متابعة تصحيح الإنحرافات.
 - بلغت قيمة الوسيط للإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة (٤)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الرابعة.
- إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (١١) إلى رقم (١٤) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة، الجدول رقم (١١) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

جدول رقم (١١) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة

التفسير	الوسيط	العبارات
16.64	3	يساعد تطبيق القياس المحاسبي في أسباب تحديد انحرافات الموازنات يحد من عجز الموازنة بالهيئة
12.80	4	يساعد تطبيق القياس المحاسبي في توفير تقارير دورية خلال فترة تنفيذ الموازنة للحد من انحرافات الموازنة
12.60	3	يساعد تطبيق القياس المحاسبي لإنحرافات الموازنات التخطيطية بصورة جيدة يؤدي إلي ضبط التدقيق النقدي
11.00	3	يساعد تطبيق القياس المحاسبي وفقاً للمعايير الموضوعية في ضبط الإنحرافات
15.48	3	يساعد تطبيق القياس المحاسبي في متابعة تصحيح الإنحرافات

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (١٩,٦٤) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١٪) والبالغة (١١,٣٥)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (١١)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١٪) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد تطبيق القياس المحاسبي في أسباب تحديد انحرافات الموازنات يحد من عجز الموازنة بالهيئة.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (١٢,٨٠) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١٪) والبالغة (٩,٤٩)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (١١)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١٪) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد تطبيق القياس المحاسبي في توفير تقارير دورية خلال فترة تنفيذ الموازنة للحد من انحرافات الموازنة.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (١٢,٦٠) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١٪) والبالغة (١١,٣٥)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (١٢)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١٪) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن يساعد تطبيق القياس المحاسبي لإنحرافات الموازنات التخطيطية بصورة جيدة يؤدي إلي ضبط التدقيق النقدي.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (١١,٠٠) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (٥٪) والبالغة (٧,٨٢)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (١٣)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (٥٪) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد تطبيق القياس المحاسبي وفقاً للمعايير الموضوعية في ضبط الإنحرافات.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (١٥,٤٨) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية

عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (١٪) والبالغة (١١,٣٥)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (١١)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١٪) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يساعد تطبيق القياس المحاسبي في متابعة تصحيح الإنحرافات.

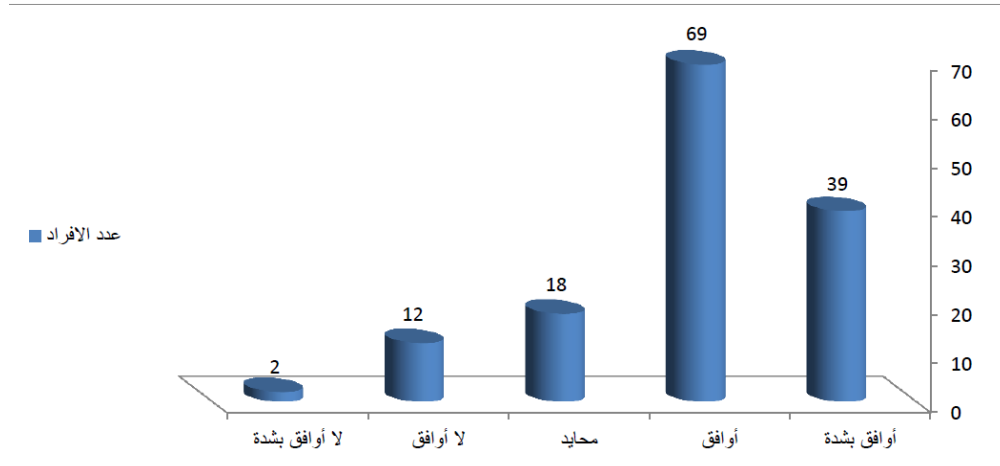
مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثالثة لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثالثة بالجدول رقم (١٢) والشكل رقم (٤) أدناه:

جدول رقم (١٢) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الرابعة

النسبة المئوية	العدد	إجابة
28.0%	39	أوافق بشدة
49.6%	69	أوافق
12.8%	18	محايد
8.8%	12	لا أوافق
0.8%	2	لا أوافق بشدة
100.0%	140	المجموع

شكل رقم (٤)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الرابعة



يتبين من الجدول رقم (١٢) والشكل رقم (٤) أن عينة الدراسة تضمنت على (٦٢) إجابة وبنسبة (٤٩,٦٪) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة، و(٣٥) إجابة وبنسبة (٢٨,٠٪) موافقة بشدة، و(١٦) إجابة وبنسبة (١٢,٨٪) محايدة، و(١١) إجابة وبنسبة (٨,٨٪) غير موافقة، وإجابة واحدة وبنسبة (٠,٨٪) غير موافقة على ذلك وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة (٩٢,٨٨) وهذه القيمة أكبر من قيمة

مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (١٪) والبالغة (١٣,٢٨)، واعتمادا على ما ورد في الجدول رقم (١٠)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (١٪) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة.

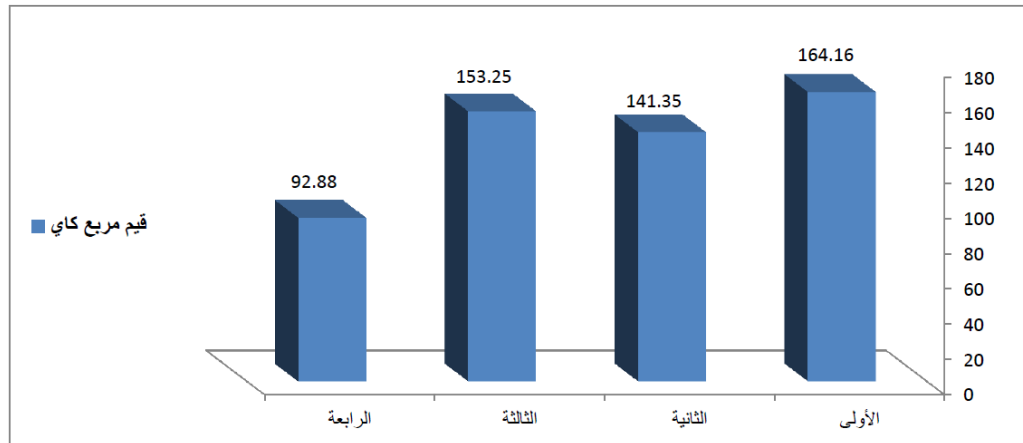
مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور تطوير القياس المحاسبي والحد من انحرافات الموازنات التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية" قد تحققت. ويمكن تلخيص نتائج تحقق فرضيات الدراسة الثالث بالجدول (١٣) والشكل (٥) أدناه:

الجدول (١٣) ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة

قيمة مربع كاي	الفرضيات
164.16	توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين المستقضي منهم بشأن التزام الهيئة العامة للرياضة الكويتية بالقياس المحاسبي للإنحرافات عن الموازنات التخطيطية.
141.35	توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء المستقضي منهم حول أهمية القياس المحاسبي للإنحرافات عن الموازنات التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية
153.25	توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء المستقضي منهم حول آليات تطوير القياس المحاسبي للإنحرافات عن الموازنة التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية
92.88	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دور تطوير القياس المحاسبي والحد من انحرافات الموازنات التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية

شكل رقم (٥)

ملخص نتائج تحقيق فرضيات الدراسة



يتبين من الجدول (١٣) والشكل (٥) وبحسب قيم اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بجميع فرضيات الدراسة أن فرضية الدراسة الأولى تحققت بالمرتبة الأولى اعتمادا على أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (١٦٤,١٦)، يليها تحقق الفرضية الثالثة بالمرتبة الثانية اعتمادا على أكبر ثاني قيمة لاختبار مربع كاي البالغة (١٥٣,٢٥)، يليها تحقق الفرضية الثانية بالمرتبة الثالثة اعتمادا على ثالث أكبر قيمة للمربع كاي البالغة (١٤١,٣٥)، وأخيرا تحقق الفرضية الرابعة اعتمادا على رابع أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (٩٢,٨٨).

رابعاً: النتائج والتوصيات

(أ) النتائج:

أولاً: النتائج النظرية:

توصل الباحث إلى النتائج التالية :

- ١- إن إعداد الموازنات التخطيطية بصورة جيدة ووضوحها التام يساعد في تنفيذها السليم مما يؤدي إلى تحسين استغلال الموارد.
- ٢- تضع الإدارة سياسات وإجراءات واضحة للتطبيق السليم لنظام الموازنات التخطيطية لضمان تنفيذها.
- ٣- توفر الموازنات التخطيطية تقارير دورية عن سير العمل والأداء خلال فترة تنفيذ الموازنة مما يؤدي إلى تحقيق أهداف الحكومة.
- ٤- تقوم الهيئة العامة للرياضة الكويتية بمشاركة الموظفين في إعداد الخطط مما يضمن تنفيذها وبالتالي الحد من إنحرافات الموازنات التخطيطية.
- ٥- تستخدم الموازنات التخطيطية في المؤسسة كبرنامج عمل لتحقيق أهدافها المختلفة.
- ٦- يساعد القياس المحاسبي للإنحرافات في معرفة أسباب الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها.
- ٧- تعتبر الموازنات التخطيطية أداة فعالة للربط بين أهداف المؤسسة ومواردها المتاحة مما يؤدي إلى التخطيط والرقابة بصورة جيدة.

ثانياً: النتائج الميدانية

من خلال التحليل الإحصائي واختبار صحة الفروض تبين ما يلي:

١. توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين المستقضي منهم بشأن التزام الهيئة العامة للرياضة الكويتية بالقياس المحاسبي للإنحرافات عن الموازنات التخطيطية.
٢. توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء المستقضي منهم حول أهمية القياس المحاسبي للإنحرافات عن الموازنات التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية.
٣. توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء المستقضي منهم حول آليات تطوير القياس المحاسبي للإنحرافات عن الموازنة التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية.
٤. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دور تطوير القياس المحاسبي والحد من انحرافات الموازنات التخطيطية بالهيئة العامة للرياضة الكويتية.

(ب) التوصيات :

من خلال نتائج البحث يوصي الباحث بالآتي :

- ١- ضرورة تطبيق الموازنات التخطيطية في المؤسسة حسب الخطة الموضوعية.
- ٢- ضرورة إعداد الموازنات التخطيطية بصورة جيدة وواضحة لتساعد في تنفيذ الخطة بصورة سليمة لتؤدي لحسن استغلال الموارد.
- ٣- ضرورة وضع سياسات وإجراءات واضحة من قبل الإدارة للتطبيق السليم لنظام الموازنات التخطيطية لضمان تنفيذها.
- ٤- ضرورة عمل تقارير دورية عن سير العمل والأداء خلال فترة تنفيذ الموازنة.
- ٥- ضرورة تطبيق الموازنات التخطيطية بدقة ووضوح لمساعدة العاملين في الالتزام بتحقيق أهدافها.
- ٦- ضرورة مشاركة الموظفين في إعداد الخطط والموازنات لضمان تنفيذها لزيادة كفاءة الأداء المالي.
- ٧- ضرورة مناقشة أسباب الانحرافات التي تحدث في الموازنة وفقاً للنظام المتاح.
- ٨- ضرورة تحديد أهداف الموازنات التخطيطية لتسهيل تطبيقها بصورة جيدة.

المراجع

- ١- عبد الهادي محمد أحمد شبانة، دور الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في ترشيد القرارات بالسلطة الفلسطينية، رسالة ماجستير، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، جامعة الأقصى، ٢٠١٥.
 - ٢- أبن ريانة جعيدة، الميزة التقديرية كأداة لتخطيط ومراقبة مبيعات مؤسسة اقتصادية، دراسة حالة مؤسسة طهراوي للتجارة العامة - بسكرة، رسالة ماجستير، جامع محمد خيضر - بسكرة، ٢٠١٥.
 - ٣- طارق عبد العظيم أحمد عبده، مدخل معاصر في المحاسبة لإدارية، ٢٠١٦، ص ٣٧.
 - ٤- عبد المنعم عوض الله، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة والتخطيط، دار الفكر العربي، بدون سنة نشر، ص ١٣١.
 - ٥- سي محمد، لخضر، ٢٠١٧ أسس وقواعد التقييم المحاسبي: دراسة تحليلية نقدية، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة ١- الحاج لخضر، ٢٠١٧.
 - ٦- موزارين، عبد المجيد وبريري، محمد أمين، القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية / قسم العلوم الاقتصادية والقانونية العدد ١٩ - جانفي ٢٠١٨.
 - ٧- رحاطة، نادين عماد؛ النور، بلال هاشم. (٢٠١٩). دور عوامل النجاح للموازنات التخطيطية في تحسين الأداء المالي للمنظمات الخاصة العاملة في قطاع الاتصالات في الأردن لعام ٢٠١٥-٢٠١٦. المجلة العربية للإدارة، ٣٩ (٢)، عماد؛ ٢٨١-٣.
 - ٨- الكريباتي، أحمد حمد؛ القيسي، سليم أحمد علي. (٢٠٢٠). دور السياسات الحكومية في الحد من جرائم الفساد المالي والإداري والوقاية من وجهة نظر العاملين في السلك القضائي في دولة الكويت. مجلة التربية، ١ (١٨٩)، ٤٦٣-٤٩٨.
 - ٩- المغربي، محمد الفاتح محمود بشير. (٢٠٢٠). التخطيط الإداري. مصر: الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي.
 - ١٠- موسى، الجيلي محمد أحمد حماد. (٢٠١٧). الموازنات التخطيطية ودورها في تقويم الأداء: دراسة حالة مؤسسة البصر الخيرية العالمية خلال الفترة من ٢٠١٦-٢٠١٤م. (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، السودان. الموقع الرسمي لوكالة الأنباء الكويتية. (٢٠١٨). (الأمة الكويتي يوافق على اقتراح بقانون لتعديل قانون الرياضة في مداولتيه. تم الدخول على الموقع بتاريخ: ٢٠٢٢
1. Ahmad, N., N., 2016, Investigating the Factors Influencing Users' Resistance towards Accrual Accounting, Procedia Economics and Finance, Vol. 35 pp.: 17-26.
 2. Brusca, I., Villegas, M.G, and Montesinos, V., 2016, Public Financial Management Reforms: The Role of IPSAS in Latin - America, Public Admin Vol.36, PP.:51-64.
 3. Ferry, L., Zakaria, Z., Zakaria, Z., and Slack, R., 2017, Framing public governance Malaysia: Rhetorical appeals through accrual accounting, Accounting Forum, PP.: 1-14.
 4. Lassou, P. and, Hopper, T., 2015, Government accounting reform in anex-French African colony: The political economy of neocolonialism, Critical Perspectives on Accounting, PP.: 1-19.
 5. Maimunah, M., 2016, Implementation of Accrual Accounting: Review of Readiness and Arising Problem, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol. 219, pp.: 480-485.
 6. Mason, P., 2018, Accounting for social benefits: The search for a past event, International Social Security Review, Vol. 71, no. 3, PP.: 73-80.

7. Pernica, M., and Hanušová, H., 2015, Certain Aspects of the Use of Accounting Principles in the Accounting of Public Corporations, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol. 213, pp. : 345 – 350.
8. Romenska, K., Chentsov, V., Rozhko, O., & Uspalenko, V. (2020). Budget planning with the development of the budget process in Ukraine. *Problems and Perspectives in Management*, 18(2), 246- 260.
9. Lafta, O. T., Talib, A. B., & Ismael, A. (2019). The Effect of Application of Planned Budget and Supply Chain Management on the Implementation of Applied Studies. *Int. J Sup. Chain. Mgt*, 8(2), 685-690.
10. Junita, A. (2018). The effect of budget variances on the local government budget changes with legislature size as moderator. *Academic Journal of Economic Studies*, 4(1), 162-173.
11. Patty, J. R. (2019). Budget Forecast Errors And Budget Deviation: Financial Capability Index AS Moderating Variable. *Journal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 5(2), 157-175.
12. Dambaza, J. (2018). The impact of planned budget deficit on stock market returns in Zimbabwe (2009-2016). Dissertation, Midlands State University, Zimbabwe.