

## "أثر استخدام نظام الموازنات على أساس الأنشطة في التخطيط"

إعداد الباحثة:

منار جميل مصطفى مصطفى

محاسبة/ بلدية الزعتري والمنشية

## الملخص:

الميزنة تحقق العديد من الأهداف في المنظمة وتقييم التأثير المحتمل للتغيير صعب. يهدف هذا البحث في دراسة التأثيرات على مستوى المنظمة لثلاثة بدائل متميزة للموازنة (الميزانيات المتجددة ، والميزنة القائمة على النشاط وما وراء الميزنة) باستخدام نموذج يتضمن ثلاث وظائف مهمة للموازنة: التنبؤ والتخطيط التشغيلي وتقييم الأداء. من منظور المنظمة بأكملها ، يعمل كل بديل للميزانية على تحسين الأرباح.

## المقدمة:

حتى تستطيع الإدارة تحقيق أهداف المنشأة لابد من القيام بعمليات التخطيط المسبق والتنظيم والتوجيه والرقابة الإدارية ومن هنا ينظر إلى الموازنة التخطيطية على أنها ترجمة كمية ومالية للأهداف التي تسعى إدارة المنشأة الوصول إليها وتحقيقها ، كما أن الموازنة أداة رقابية فعالة للتأكد من حسن التخطيط والتنفيذ للخطط الموضوعة من قبل الإدارة

فالإدارة العليا تضع الأهداف الإستراتيجية للمنشأة لتقوم الإدارة الوسطى بترجمة هذه الأهداف إلى وسائل وخطوات قابلة للتطبيق، ويأتي دور الإدارة الدنيا للقيام بعملية التنفيذ. ويتم تحقيق ذلك من خلال موازنات تخطيطية تحدد مسبقاً أوجه النشاطات المختلفة والاداء المطلوب من قبل الإدارات المختلفة في المنشأة.

يطلق على الموازنات التخطيطية عدة مسميات منها على سبيل المثال الموازنات التقديرية، والموازنات الرقابية، والموازنات التخطيطية، ولهذه الموازنات مزايا عديدة يمكن الاستفادة منها كما أن الموازنات التخطيطية تمر بعدة مراحل تحضيرية من أجل تطبيقها.

## تعريف الموازنات التخطيطية:

تعد الموازنات التخطيطية أحد أهم الأساليب التي تستخدمها الإدارة العلمية من أجل التوصل للأهداف الإستراتيجية التي تم وضعها من خلال الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة سواء المادية أو البشرية، وهناك عدة تعريفات للموازنات التخطيطية نذكر منها ما يلي:

تعرف الموازنة على أنها "مزيج من تدفق المعلومات والإجراءات والعمليات الإدارية، وفي نفس الوقت جزء من التخطيط طويل وقصير الأجل، ونظام للرقابة على مختلف أوجه النشاط في المنشأة، وما يرتبط بذلك من اعتبارات بمفردها أو مع غيرها معياراً لتقييم الأداء يلتزم به المسؤولين عند التنفيذ، حيث تتحدد بموجبها الانحرافات التي تعد أساساً لاتخاذ القرارات المصححة والمسائلة المحاسبية وتقييم الأداء.

تعرف الموازنة التخطيطية على أنها تعبير رقمي عن الخطط والبرامج التي تضعها الإدارة والتي تتضمن كل العمليات والنتائج المتوقعة في فترة معينة مستقبلية.

الموازنة التخطيطية هي عبارة عن خطة مالية كمية تغطي أوجه النشاطات المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية.

الموازنة التخطيطية هي أداة إدارية مهمة وتمثل تعبيراً كمياً عن خطة العمل لفترة محددة مسبقاً، حيث تستخدم في التخطيط لنشاطات المنشأة المستقبلية وكذلك للرقابة على العمليات الحالية للمنشأة.

تعرف الموازنة التخطيطية في رأي الباحثين على أنها خطة مستقبلية تتم صياغتها بطريقة تبين وترجم أهداف المنشأة من خلال تعبير رقمي كمي يقود إلى تحقيق الأهداف التي تسعى إدارة المؤسسة العليا لتحقيقها في المستقبل من خلال تحديد الكلفة والسعي الى تقليصها وكذلك رسم طريق تحقيق الإيرادات المستهدفة والعمل على تعظيمه.

### أهمية ومزايا تطبيق نظام الموازنات التخطيطية:

ترتبط الموازنات التخطيطية ارتباطاً وثيقاً بأهداف المنشأة وحيث ان تحقيق الأهداف من خلال الموازنات التخطيطية، فإنه لا يوجد تخطيط من دون رقابة ولا توجد رقابة دون تقييم للاداء الفعلي من قبل الوزارة المحلية بالمخطط ومن هنا يمكن تلخيص أهم الفوائد التي يمكن أن نجنيها من خلال تطبيق نظام الموازنات التخطيطية كما يلي:

### أداة للتنسيق والاتصال:

التنسيق هو انسجام وتوازن لكل أوجه الإنتاج والخدمات والوحدات أو الأقسام الموجودة بالمنشأة على أكمل وجه لتحقيق أهداف هذه المنشأة، ويدفع عنصر التنسيق المديرين داخل المؤسسة إلى التفكير في العلاقة التي تربط بين كل دائرة من دوائر المؤسسة على حدة مع المؤسسة بشكل كامل.

يفيد نظام الموازنات التخطيطية في تحقيق التنسيق التام بين إدارات وأقسام المنشأة وأنشطتها المختلفة خلال عملية تنفيذ الموازنة، بحيث يعمل الجميع بشكل متوازن نحو تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً من قبل إدارة المؤسسة.

### أداة للتخطيط:

عرف التخطيط على أنه ضبط وتحديد الأهداف وتطوير الإستراتيجيات من أجل تحقيق هذه الأهداف.

وحيث إن الموازنات التخطيطية تعتبر أداة تخطيط تقوم على ترجمة الخطط والأهداف إلى جداول تقديرية لمختلف أنشطة الحياة، تتجلى أهمية التخطيط بما يلي:

•التقدير المبرمج لاحتياجات أنشطة المنشأة اعتماداً على المعلومات والبيانات الأولية، بهدف الوصول إلى حجم هذه الاحتياجات، ونوعها، وأولوياتها.

•تحديد وتحليل الموارد المتاحة من مادية، وبشرية، ومؤسسية، وحجمها، وما تتعرض له من تغيير في علاقاتها وتفاعلاتها.

•المتابعة والتقييم لتوفير آلية لمتابعة تنفيذ الخطة أولاً بأول، والعمل على معالجة الأخطاء من خلال التغذية الراجعة.

•يسارع في عملية التنمية، من خلال حصر الموارد سواء الداخلية أو الخارجية ويحسن من عملية استغلالها بكفاءة وفاعلية.

• يؤدي إلى الاطمئنان النفسي بين أفراد المجتمع ويساعد على تحقيق الرضا لديهم نتيجة المساهمة في وضع الخطة، وتعميم المشروعات لتنفيذها وتحديد الوسائل والمتطلبات المالية اللازمة لتحقيق تلك الأهداف.

• توفير التناسق والانسجام بين مختلف الأهداف والقطاعات، مما يسهل عملية الرقابة والالتزام بالتنفيذ، ويساعد في تحديد المسؤوليات بدقة ووضوح.

إن اعتماد المنشآت على التخطيط واستخدام الموازنات كأداة لتحقيق الأهداف المنشودة يؤدي بشكل أو بآخر إلى خلق تنسيق العمل بين أقسام المنشأة وأنشطتها المختلفة وذلك من أجل توحيد الجهود وتوجيهها نحو الهدف.

### أداة للرقابة وتقييم الأداء:

تعتبر الموازنات التخطيطية أداة فعالة تتمكن من خلالها الإدارة من القيام بعملية الرقابة وتقييم الأداء وذلك من خلال قياس ما هو مقدر أو مخطط له بالأداء الفعلي والذي يعبر عنه بأرقام فعلية مستخرجة من النظام، وعند وجود انحرافات بين النتائج المتوقعة والفعليه فإنه يتم تحليل أسباب هذه الانحرافات عن طريق مراكز المسؤولية لكي تتمكن الإدارة من أخذ الإجراءات التصحيحية لذلك .

تستخدم الموازنات التخطيطية كأداة تمكن مديري المؤسسة من قياس الأداء الفعلي مقابل المقدر، كما ويمكن من أجل تقدير الاداء المستقبلي، الاعتماد على الاداء السابق الذي تم تحقيقه ولكن هنا سوف نواجه محددان: الأول هو أننا نستخدم الاداء الماضي للحكم على النتيجة الفعلية أو الحالية ومن الممكن ان تكون الفترة المختاره لمقارنة الأداء فيها دون المستوى المطلوب، أما المحدد الآخر لاستعمال الاداء الماضي هو أن الشروط المستقبلية يمكن أن تختلف اختلافاً كلياً عن شكل الماضي.

### أداة لتحفيز العاملين

تستخدم الموازنة التخطيطية أداة لتحفيز الموظفين داخل المؤسسة على كافة المستويات الإدارية. حيث إن عدم تحقيق الموازنة المقدره في بداية كل عام يعتبر أحد أشكال الفشل الذي ينعكس بدوره سلباً على أداء الموظفين داخل المؤسسة. لذلك فإن تحقيق الموازنة يعتبر من أهم الأهداف التي يجب تحقيقها من قبل الإدارة الوسطى داخل المؤسسة والذي بدوره يؤدي إلى حفز المديرين للعمل بجد والإيعاز إلى رؤوسهم للعمل بجد أيضاً لكي يتم تحقيق الموازنة على أعلى مؤشرات الاداء المراد التوصل إليها.

يعد نظام الموازنات التخطيطية أداة تحفيز للمديرين من حيث إن مدى العمل بها جماعي وتعطي الدور في إعداد أرقام الموازنات التخطيطية المعدة، مما يعطي شعوراً أدبياً وأخلاقياً للمهمة التي يقومون بها لتحقيق الأرقام التي شاركوا فيها وربطها بالأرقام الفعلية للموازنة وكذلك الربط بين أهداف الموازنة والحوافز المعنوية والمادية.

توجد قائمة قياسية بأسباب الميزانية في:

1. التخطيط ،
2. إدارة الأداء التشغيلي والمالي.
3. تقويم الأداء وتقديم الحوافز .

4. تخصيص الموارد ،

5. تسهيل الاتصال والتنسيق.

قد يعكس وجود بدائل الميزانية المتنوعة احتياجات المنظمة المختلفة. سعت جميع المنظمات المشاركة بنشاط إلى تحسين أنظمة التخطيط والميزنة ، ولكن لأسباب مختلفة. وأعرب البعض عن رغبته في تعزيز كفاءة تكلفة عملية التخطيط والميزنة.

#### التخطيط باستخدام الموازنات التخطيطية:

إن وضع الموازنات أداة للتخطيط مفيد جدا وهي عنصر مكمل لتحليل وضع المؤسسة الإستراتيجي.

كما أن الإستراتيجية تحدد القدرة الداخلية للمنشأة للحصول على فرص في السوق لتحقيق أهدافها ، من خلال تطوير مديري إستراتيجيين ناجحين ينظرون إلى السوق نظرة شاملة من خلال المساءلات التالية:

- ما أهدافنا ( أي أهداف المنشأة)؟

- هل الأسواق لمنتجاتنا محلية، أو إقليمية، أو عالمية؟

- ما الاتجاه الذي يؤثر على أسواقنا، الاقتصاد، أم المنافسون؟

- هل للمنشأة تنظيم مالي متين يساعدنا على أكمل وجه؟

- ما الأخطار والفرص البديلة ، وهل يوجد خطط للطوارئ في حال فشل خطتنا الحالية؟

إن خلق عادة التخطيط لدى الإدارة يجعلها تنظر إلى المستقبل باستمرار مما يؤدي إلى تقليل المفاجآت، أن التفكير المسبق يساعد الإدارة على تغيير الأحوال والظروف نحو الأفضل، فمثلا إذا توقعت الإدارة حدوث عجز في النقدية خلال فترة الموازنة فإنه يمكنها من ترتيب التمويل قبل الحاجة إليه بفترة طويلة وإذا كان ذلك ناتجة عن التوسعات الرأسمالية فإن التخطيط يساعد الإدارة على جدولة هذه التوسعات لتخفيف الضغط على النقدية.

مما سبق نستنتج انه يمكن أن تعتمد المؤسسة تخطيط طويل الأجل وقصير الأجل معا، وذلك من خلال عمل موازنات تخطيطية مستمرة ترسم من خلالها الإدارة الأهداف المطلوب تحقيقها خلال فترة قصيرة أي بنهاية العام وكذلك موازنات طويلة الأجل لمدة خمسة أعوام أو أكثر تتضمن الخطط المطلوب تحقيقها بكل مرحلة من مراحل الموازنات القصيرة الأجل .

يرتكز هذا النوع من الموازنات على أمور عدة أهمها:

- الإعتبارات الطويلة الأجل .

- تحليل الكلف والمنافع.

- بيان البدائل المحتملة والمتعلقة بقرار تخصيص البرامج لتنفيذ البرامج والمشاريع وفق الظروف السائدة.
- و لابد عند إعداد موازنة التخطيط التركيز على الأهداف العامة التي يتم تحقيقها عن طريق البرامج والأنشطة التي تطول لأكثر من سنة، حيث يوجه القياس نحو كلفة تحقيق الأهداف العامة وليس تحديد تكلفة برنامج أو مشروع.
- أهداف الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية :**
- تهدف الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية بشكل عام إلى عدة أهداف، نذكر منها:
- ضمان سلامة التنفيذ.
- ضمان تطابق التنفيذ مع الخطة الموضوعية مقدمة من حيث الزمن والكم والنوع.
- التنبؤ مسبقا بالأخطاء والانحرافات قبل وقوعها واتخاذ الإجراءات الوقائية بشأنها.
- تحديد المسؤولية الإدارية عن الانحرافات.
- تحليل الأسباب والعوامل التي أدت لحدوث الانحرافات.
- إيجاد الحلول الملائمة لتصحيح الانحرافات عن طريق تعديل الخطط لكي تتلاءم مع المتغيرات الجديدة أو تصحيح التنفيذ لكي يتطابق مع الخطة.
- الكشف عن الانحرافات التي تحدث عند التنفيذ وتصحيحها.
- هناك بعض الأهداف الأخرى مثل :
- التعرف على مدى التزام كافة المسؤولين والعاملين في المنشأة على تحقيق الأهداف والسياسات الموضوعية.
- إتاحة الفرصة لكل مسؤول عن مركز مسؤوليته للرقابة الذاتية على ادائه وذلك من خلال إعداد موازنة لكل مركز مسؤولية في المنشأة.
- المتطلبات الأساسية للرقابة بالموازنات التخطيطية :**
- وعموما، فإن المتطلبات الأساسية للرقابة بالموازنات التخطيطية تتمثل في :
- وجود هيكل محاسبي وتنظيمي للمؤسسة يحدد نطاق وصلاحيات كل إدارة في المنشأة، ليتم في ضوء ذلك تحديد مسؤوليات كل قسم في عملية تطبيق الموازنة وحسن التنفيذ.
- وجود نظام تكاليف معيارية جيد يضمن صحة التنبؤ بالتكاليف المتوقعة للأنشطة المختلفة في المنشأة. ومن غير الضروري أن نحتكم إلى التكاليف الفعلية السابقة لبناء التكاليف المعيارية، وذلك أنه لا يوجد نظام رقابة على التكاليف في السابق مما يؤدي إلى وجود إسراف فعلي في التكاليف، وعليه فإن الأرقام الظاهرة في الموازنة يجب أن تعد بناء على التكاليف المعيارية المقدرة مسبقا.

- أن تكون الإدارة على دراية تامة بالمسؤوليات والمهام الملقاه عليها، وكذلك يجب أن يكون لديها تصور عن حجم الإيرادات والنفقات لضمان حسن تنفيذ الموازنة و الوصول إلى الأهداف التي تحطّ لها الإدارة العليا.

#### مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية:

تتطوي عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية على مرحلتين أساسيتين هما:

المرحلة الأولى: الرقابة عند مرحلة التخطيط :

أي عند التحضير لعملية إعداد الموازنة وتتضمن الاستخدام الكامل للبيانات المتاحة بغية تقييم الإجراءات والسياسات البديلة واختيار أفضل البدائل المتاحة والتخطيط من أجل تحقيق الأهداف المنشودة.

المرحلة الثانية: الرقابة عند مرحلة التنفيذ :

تتعلق بالإجراءات التي تتبع لجعل العمليات متطابقة قدر الإمكان مع الخطة الموضوعية وهذه المرحلة تتضمن الخطوات التالية:

- إعداد تقارير الأداء اللازمة لمقارنة النتائج الفعلية بالمقدرة.

- دراسة الانحرافات وتحليلها.

- اتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجة نواحي الضعف ودعم نواحي القوة.

#### خطوات الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية :

أولاً: إعداد الموازنة التخطيطية الشاملة :

تتضمن هذه الخطوة إعداد موازنات تخطيطية فرعية تتضمن المعايير والنتائج المطلوب تحقيقها بالنسبة لمختلف الإدارات في المنشأة، ثم يتم ربط هذه الموازنات الفرعية من خلال موازنة تخطيطية واحدة وشاملة تعكس خطط وسياسات المنشأة ككل في سبيل تحقيق غايات هذه المنشأة.

ثانياً: قياس الأداء الفعلي :

بعد إعداد الخطط يتم تطبيقها وقياس الأداء الفعلي أولاً بأول، بحيث تتوافر معلومات حديثة عن كيفية سير العمل.

ثالثاً: المقارنة وتقييم الأداء :

يتم في هذه المرحلة مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط مسبقاً في الموازنة من خلال تقارير الأداء التي تمثل التغذية العكسية للمعلومات، نظراً لاحتوائها على بيانات شاملة عن مواضع الانحرافات وأسبابها والسبل الكفيلة لعلاجها.

رابعاً: تصحيح الانحرافات

بعد تحديد الانحرافات كما تم ذكره في الخطوة السابقة، تأتي آخر خطوة في عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية وهي عملية أخذ الإجراءات التصحيحية لتصحيح الأداء وإنهاء الانحرافات ومنع حدوثها مستقبلاً.

**أنواع الموازنات التخطيطية:**

نعرض فيما يلي أهم هذه الموازنات طبقاً للظروف والأهداف المختلفة:

\* من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة:

تقسم الموازنات التخطيطية من حيث الفترة الزمنية إلى ثلاثة أقسام هي:

أولاً: الموازنات القصيرة الأجل :

هي الموازنات التي تعد لمدة أقصاها سنة مالية واحدة، ويكون الهدف منها رسم برنامج العمل خلال تلك الفترة والرقابة عليها ومدى كفاءة أدائها وتنفيذها، أي أنها تستعمل في هذه الحالة أداة تخطيطية ورقابية معاً.

ثانياً: الموازنات الطويلة الأجل :

تتمثل في الموازنات التي تعد لأكثر من سنة مالية واحدة، وتهدف هذه الموازنات إلى التنسيق بين الأهداف والإمكانات المستقبلية في ضوء أهداف وإمكانات الحاضر وعلى أساس التجربة والخبرات السابقة. إن هذا النوع من الموازنات يعمل على خدمة أهداف التخطيط الطويل الأجل، ويتضمن تقديرات عن الخطط الطويلة الأجل الخاصة بالعمليات الاستثمارية الطويلة الأجل .

ثالثاً: الموازنات المستمرة :

هي موازنة السنة كاملة ومتجددة، بحيث يتم مع نهاية كل شهر من تنفيذ الموازنة إضافة شهر جديد. أي عند الإعداد الموازنة 2009 وعند الانتهاء من الشهر الأول من العام 2009 يتم إزالته من الموازنة ويحل مكانه الشهر الأول من العام 2010 وهكذا بالنسبة للأشهر التالية.

الأسلوب يساعد الإدارة على عملية التخطيط المستمر والمسبق لمتطلبات الموازنة نظراً لأنه يغطي دائماً موازنة لسنة كاملة، وبالتالي يكون لدى الإدارة الوقت الكافي والقدرة على مواجهة ما هو جديد وتنسيق الأنشطة المختلفة لديها.



\* من حيث طبيعة عمليات النشاط الاقتصادي الذي تغطية الموازنة التخطيطية:

#### أولاً: الموازنات التشغيلية:

تختص الموازنات التشغيلية بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للمنشأة بكل جوانبها من حيث الموارد المتاحة والاستخدام الأمثل لها، والرقابة على هذه الأنشطة بما يكفل كفاءة استغلالها وادائها، هذا وتعد الموازنات التشغيلية للمدى الطويل أو القصير أو كليهما، كما ويمكن إعدادها بشكل مستمر أو نهائي.

وفيما يلي بعض أنواع الموازنات التشغيلية :

#### - موازنة المبيعات:

تعد موازنة المبيعات حجر الأساس لإعداد الموازنة الشاملة للمنشأة لأن التخطيط للوصول إلى حجم معين من المبيعات يسهم إسهاماً مباشرة في تحديد الموازنات الأخرى مثل موازنة الإنتاج والمواد الأولية والمشتريات.

#### موازنة الإنتاج:

تختص موازنة الإنتاج بالتخطيط للأنشطة الإنتاجية وتعتبر هذه الموازنات الأساس لإعداد موازنة المواد الأولية والأجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة وتتحدد موازنة الإنتاج بعاملين أساسيين:

#### - موازنة المبيعات:

تتحدد خطة الإنتاج بصفة أساسية بالمبيعات حيث تهدف خطة الإنتاج إلى التنسيق وتخطيط العمليات الإنتاجية بشكل يضمن تدفق الإنتاج بمعدل ينسجم وطلبات الزبائن على المنتج.

#### الخاتمة:

يقوم إعداد الموازنات التخطيطية على أساس الأنشطة على أساس تحديد الطاقة المطلوب من كل نشاط أن ينفذها ثم تخصص الموارد الضرورية لتنفيذ هذا النشاط عند ذلك المستوى من الطاقة في الفترات القادمة. ولعل من أهم مزايا نظم المعلومات المتكاملة إمكانية إعداد الموازنات التقديرية على أساس الأنشطة. وتمكن عملية إعداد الموازنات التقديرية على أساس الأنشطة الإدارة من الرقابة بشكل أكثر فعالية على بنية التكاليف، إذ أنها تمكن الإدارة من تحويل القسم الأعظم من التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة. لأن التمييز بين التكاليف المتغيرة والثابتة هو أمر يتعلق بالقرار الإداري الذي يحدد كم يجب أن ينفق على تأمين هذا المورد وليس متعلقاً بطبيعة المورد المستخدم، وما هي قدرة القرار الإداري على المواءمة بين الحاجة إلى الموارد وتوفير هذه الموارد بسرعة. يستطيع المدير اتخاذ القرارات المتعلقة بتأمين الموارد أثناء عمليات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة وبالتالي يمكن اعتبار كل التكاليف التي سوف تخصص لنشاط معين بمثابة تكاليف متغيرة عند إعداد الموازنة.

### المصادر والمراجع

- Hansen, S. C. (2011). A theoretical analysis of the impact of adopting rolling budgets, activity-based budgeting and beyond budgeting. *European Accounting Review*, 20(2), 289-319.
- Roberts, M., Muras, A., & Paschall, D. (2000). Planning and budgeting for quality: an activity-based approach. In annual quality congress proceedings-american society for quality control (pp. 618-626). ASQ; 1999.
- Santosuosso, P. (2013). Integration of Ethical Values into Activity-Based Budgeting. *International Journal of Business and Management*, 8(20), 1.
- Dierksmeier, C. (2011). The freedom-responsibility nexus in management philosophy and business ethics. *Journal of Business Ethics*, 101, 263-283.
- Drascek, M., & Maticic, S. (2008). What Managers Could See in the Philosophical Block of “Free Will”? *Journal of Business Ethics*, 81, 1-14.
- Haines, R., Street, M. D., & Haines, D. (2008). The influence of perceived importance of an ethical issue on moral judgment, moral obligation, and moral intent. *Journal of Business Ethics*, 81, 387-399.
- Hart, S. L. (1971). Axiology-Theory of Values. *Philosophy and Phenomenological Research*, 32(1), 29-41.
- Hobson, J. L., Mellon, M. J., & Stevens, D. E. (2011). Determinants of moral judgments regarding budgetary slack: an experimental examination of pay scheme and personal values. *Behavioral Research in Accounting*, 23(1), 87-107.
- Hope, J., & Fraser, R. (2000). Beyond budgeting. *Strategic Finance*, 82(4), 30-35.
- Hosmer, L. T. (1994). Strategic planning as if ethics mattered. *Strategic Management Journal*, 15, 17-34.
- Kaptein, M., & Schwartz, M. S. (2008). The effectiveness of business codes: a critical examination of existing studies and the development of an integrated research model. *Journal of Business Ethics*, 77, 111-127.