

دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في الكليات الحكومية بقطاع غزة

د. حسني عابدين محمد عابدين
أستاذ المحاسبة المساعد
ونائب عميد كلية العلوم والتكنولوجيا

مقدمة:

إن التطور في حجم الكليات وأنشطتها يتطلب الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، كما يتطلب الاهتمام بكافة النواحي التشغيلية فيها والتخطيط لها، والرقابة على تنفيذ ما خطط له بشكل جيد، وذلك حتى تتمكن من البقاء والنمو وخدمة المجتمع، "وتعتبر الموازنات من أهم الأدوات الضرورية لممارسة وظيفتي التخطيط والرقابة، كما تعتبر من الوسائل الأساسية لترجمة أهداف المشروع إلى مجموعة من البيانات الكمية والمالية التي تعطي صورة واضحة عن النتائج التي يمكن التوصل إليها.

ويتطلب ذلك التخطيط الجيد والرقابة الفعالة التعرف إلى واقع إعداد واستخدام الموازنة التقديرية في الكليات الحكومية، والكشف عن أوجه الضعف والقصور وتأثير ذلك على وظائف ومهام وأنشطة تلك الكليات وتقديم المقترحات لتطويرها. الأمر الذي يزيد من فاعلية هذه الأداة في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، وبالتالي زيادة قدرة هذه الكليات الحكومية على البقاء والتطور وخدمة المجتمع.

مشكلة الدراسة:

تعد الموازنة من المواضيع الهامة في الوقت الحاضر لما تحدثه من اثر في تحسين الأنشطة المختلفة داخل المؤسسات على اختلاف أشكالها بما فيها الكليات، مما يساعدها على انجاز مهامها واستغلال مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل أفضل، ولكن هناك معوقات تحد من تطبيق الموازنة والقيام بدورها كاداة تخطيط ورقابة فعالة، وقد شعر الباحث بالمشكلة من خلال عمله كنائب مالي واداري بأحد الكليات الحكومية. ومن هنا يمكن طرح مشكلة البحث في السؤال الرئيس التالي:

ما مدى استخدام الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في الكليات الحكومية بقطاع غزة وما معوقات استخدامها وما سبل تطويرها؟ ويتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تستخدم الكليات الحكومية بقطاع غزة الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة.
- ما مدى فاعلية الموازنة المطبقة ودورها كأداة للتخطيط والرقابة.
- هل تشارك المستويات الإدارية المختلفة في تحديد الأهداف وعملية إعداد الموازنة.
- هل توجد صعوبات تواجه الكليات الحكومية بقطاع غزة من فاعلية الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة.

أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى واقع إعداد واستخدام الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة في الكليات الحكومية بقطاع غزة، بما يخدم الإدارة في اتخاذ القرارات وتحقيق الأهداف، من خلال الكشف عن أوجه الضعف والقصور، وتأثير ذلك على وظائف ومهام وأنشطة تلك الكليات، وتقديم المقترحات لتطويرها، حيث يتم التعرف إلى:

- ١- مفهوم الموازنة والمنافع المتحققة من تطبيقها.
- ٢- سمات وطرق إعداد الموازنة في الكليات الحكومية بقطاع غزة.

٣- مدى استخدام الموازنة في التخطيط والرقابة في الكليات الحكومية بقطاع غزة.

٤- أهم المعوقات التي تحد من فاعلية الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في الكليات الحكومية وسبل علاجها والتغلب عليها.

أهمية الدراسة:

تلعب الكليات دورا هاما ورئيسا لخدمة المجتمع المدني رغم محدودية مواردها، وبالتالي يقع على عاتقها محاولة الاستغلال الأمثل للموارد وترشيد استخدامها لمواجهة الخدمات المتعددة التي تقدمها لجمهور، ومن هنا برزت أهمية الدراسة والتي تلقى الضوء على واقع إعداد واستخدام الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة في الكليات الحكومية، لأنها تعد أداة فعالة في يد الإدارة العليا للتخطيط والتنسيق والرقابة، كما أنها أداة اتصال وتواصل، وتساعد على الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية المتاحة للكليات، وتقديم المقترحات بشأنها.

فرضيات الدراسة:

- تساهم الموازنة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تخطيط الأنشطة التعليمية بكفاءة.
- تساهم الموازنة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تحقيق رقابة فعالة على أداؤها .
- تشارك المستويات الإدارية المختلفة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تحديد الأهداف وعملية إعداد الموازنة.

مجتمع وعينة الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة في كافة المستويات الإدارية التي تشارك في إعداد وتنفيذ الموازنة في الكليات الحكومية بقطاع غزة، وقد تم توزيع ٤٥ استبانة على جميع من له علاقة بإعداد وتنفيذ الموازنة (عميد، نائب عميد، رئيس قسم، محاسب) وبلغ عدد الاستبانات المستردة والمعتمدة لغايات التحليل ٤٢ استبانة أي ما نسبته ٩٣ % من الاستبانات الموزعة.

منهجية الدراسة:

تتألف هذه الدراسة من جانبين، جانب نظري وآخر ميداني ففي الجانب النظري تم التطرق إلى معظم الأفكار العلمية ذات العلاقة بالموضوع، أما في الجانب الميداني فقد اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف للتعرف إلى واقع إعداد واستخدام الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في الكليات الحكومية بقطاع غزة ، من خلال الكشف عن أوجه الضعف والقصور وتأثير ذلك على وظائف ومهام وأنشطة تلك الكليات، وتقديم المقترحات لتطويرها، وذلك باستخدام الأسلوب الميداني من خلال جمع البيانات الأولية وتحليلها واختبار الفرضيات بواسطة استبانة أعدت خصيصا لهذا الغرض.

خطة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيمها إلى أربعة أجزاء، حيث تعرض الجزء الأول لمجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، والجزء الثاني فيتناول الإطار النظري، أما الجزء الثالث فيغطي الدراسة الميدانية التي تم فيها اختبار الفرضيات، والجزء الرابع والأخير عرض للنتائج والتوصيات.

الدراسات السابقة:

- ١- دراسة (عثمان، ٢٠١١) بعنوان " تطوير موازنة الوحدات الحكومية بأسلوب موازنة البرامج والأداء " هدفت الدراسة إلى ضرورة الانتقال من الأسلوب التقليدي إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة للوحدات الحكومية الفلسطينية، وكذلك التحول من الأساس النقدي في القياس المحاسبي إلى أساس الاستحقاق للقياس المحاسبي في الوحدات الحكومية الفلسطينية، وذلك بهدف تحسين وتطوير النظام المحاسبي الفلسطيني، وخلصت الدراسة إلى أن موازنة البرامج والأداء تعتبر صورة من صور إعداد الموازنة، والتي يفضل استخدامها عند إعداد الموازنة العامة في الوحدات الحكومية الفلسطينية عن غيرها من أساليب الموازنة لما تحققه من المسائل والمحاسبة كنظام رقابي فعال، وتحديد معايير الانجاز، وقياس الكفاءة وترشيد اتخاذ القرارات.
- ٢- دراسة (العمور، ٢٠٠٩) بعنوان " تقييم نظم الموازنات بالجامعات الفلسطينية بقطاع غزة " هدفت الدراسة إلى التعرف على نظم الموازنات في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة من حيث واقع إعدادها وتنفيذها، وكان من نتائج الدراسة أن تطبيق نظم الموازنات في الجامعات الفلسطينية يتم بصورة متوسطة ومتفاوتة بين الجامعات، ولا تتم حسب المفاهيم والأسس المرتبطة بإعداد الموازنة، حيث لا يتم مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بشكل دوري لتحديد الانحرافات وقت حدوثها، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بشكل اكبر في الجامعات بتطبيق نظم الموازنات وتحليل الانحرافات عند حدوثها لمعرفة أسبابها ومعالجتها في الوقت المناسب.
- ٣- دراسة (أبو ارميلة، ٢٠٠٨) بعنوان " الموازنات الرأسمالية والموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية " هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام الموازنات الرأسمالية والموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية الخدمية المساهمة العامة الأردنية، وتحديد مزايا وصعوبات استخدام هذه الأنواع من الموازنات، حيث تم تصميم استبانة وزعت على ٦٠ مديراً مالياً ورئيس مجلس إدارة ومحاسبين في الشركات الصناعية الخدمية المساهمة العامة الأردنية، وأظهرت نتائج الدراسة أن معظم الشركات موضوع الدراسة تقوم بتطبيق نظم الموازنات التخطيطية، وأن هذه النظم تتمتع بدرجة كبيرة من الفاعلية في الاستفادة من مزاياها في مجالات التخطيط والتنسيق والاتصال والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات ورفع الروح المعنوية للمشاركين في صياغة أهداف الموازنات.
- ٤- دراسة (الشيخ عيد، ٢٠٠٧) بعنوان: " مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة " هدفت الدراسة إلى استعراض استخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة من ناحية، وتقويم مدى فاعلية استخدامها، ومدى توفر المقومات اللازمة لهذا

الاستخدام من ناحية ثانية، وقد اعتمدت الدراسة على استبانته وزعت على مجتمع الدراسة المكون من جميع بلديات قطاع غزة وعددها خمسة وعشرون بلدية، وخلصت الدراسة إلى توفر معظم المقومات الأساسية اللازمة لاستخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة فيما عدا المجال الثالث (إشراك المستويات الإدارية) وقد أوصت الدراسة بضرورة الاستعانة بموظفين مؤهلين ومتخصصين ولديهم الدراية والخبرة الكافية في مجال تطبيق الموازنات وتنفيذها، وضرورة مشاركة كافة المستويات الإدارية في إعداد الموازنات، وعقد دورات تدريبية متخصصة في مجال الموازنات للمسؤولين وأصحاب القرار في البلديات.

٥- دراسة (خلف الله ٢٠٠٧) بعنوان "واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة. دراسة ميدانية". هدفت الدراسة إلى تحليل وتقييم إعداد وتنفيذ نظام الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة، وتحديد المشاكل التي تواجه تطبيق هذا النظام، وقد بينت الدراسة أن غالبية الشركات الصناعية بقطاع غزة تطبق نظام الموازنات التخطيطية وتعتمد على الأسس والمبادئ بصورة جيدة فيما عدا مشاركة المستويات الإدارية في إعداد تقديرات الموازنة، حيث كانت المشاركة بصورة متفاوتة بين الشركات، كما أظهرت الدراسة أن الشركات الصناعية تستخدم الموازنات التخطيطية في تنفيذ وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات، في حين لا تتخذ تلك الشركات الموازنة التخطيطية كمييار لتقويم الأداء.

٦- دراسة (حلس، ٢٠٠٦) بعنوان "دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية". هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، حيث تم اختيار عينة عشوائية من (١٠٠) مؤسسة جمعت منها البيانات من خلال استبانته صممت خصيصا لهذا الغرض، وقد أظهرت الدراسة أن معظم مؤسسات المجتمع المدني لديها خطط طويلة الأجل، وتقوم بإعداد موازنات سنوية تستخدم كأداة اتصال وتواصل وتقييم أداء الإدارة ومساعدتها على التنبؤ وأهداف المؤسسة بشكل عام وأداة فاعلة لتخصيص الموارد.

٧- دراسة (النجار، ٢٠٠٦) بعنوان "العوامل المؤثرة في كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة". هدفت الدراسة إلى بيان العوامل التنظيمية والسلوكية المؤثرة على استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة، وكذلك الأساليب المستخدمة في إعداد تلك الموازنات، ومدى كفاءة النظام المحاسبي المطبق، والتعرف على واقع إعداد واستخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في تلك الجامعات، ومن أهم نتائج الدراسة غياب الدور الفاعل لقسم الموازنة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة، كما أن تلك الجامعات تطبق نظام موازنة البنود التي تعتمد على الأرقام التاريخية، وفي نفس الوقت لا تطبق الجامعات المذكورة المرحلة الرابعة (مرحلة متابعة التنفيذ) من مراحل نظام الموازنات التقديرية.

٨- دراسة (زعر، ٢٠٠٦) بعنوان "مشاكل إعداد الموازنات وتنفيذها في بلديات قطاع غزة". هدفت الدراسة إلى محاولة إلقاء الضوء على المشاكل التي تواجه بلديات قطاع غزة عند إعداد الموازنات وتنفيذها، مستخدما في ذلك قائمة معدة خصيصا لهذا الغرض تم توزيعها على القائمين على إعداد الموازنة في البلديات، وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود مجموعة من المشاكل التي

تواجه بلديات قطاع غزة عند إعداد الموازنات وتنفيذها منها ما هو راجع إلى نقص الوعي بأهمية الموازنة، والبعض الآخر راجع إلى نقص الخبرة وعدم توفر المهارات وبعض النواحي الفنية والسلوكية.

٩- دراسة (الجديلي، ٢٠٠٥) بعنوان " دور الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة" هدفت الدراسة إلى إظهار دور الموازنة كأداة للتخطيط المالي ودرجة اعتماد المنظمات غير الحكومية عليها، وإيضاح وكشف أسباب الضعف في اعتماد الموازنة كأداة للتخطيط المالي، وتوصلت الدراسة إلى ارتباط استخدام الموازنة إلى حد ما بالمؤهلات العلمية لصانعي القرارات، وأن المنظمات غير الحكومية تعطي الاهتمام الأكبر لإعداد الموازنات على أساس المشاريع وبشكل مستقل، في حين يوجد ضعف في إعداد الموازنة على أساس سنوي للمنظمة كوحدة واحدة.

١٠- دراسة (العمرى، ٢٠٠٥) بعنوان " مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين (الاونروا) في قطاع غزة. هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في واحدة من أهم المنظمات الدولية العاملة في قطاع غزة، وكان من أهم نتائج الدراسة أن موظفي الدوائر المختلفة من كافة المستويات الإدارية لا يعيرون الموازنة الاهتمام الكافي، وأن درجة الدقة في إعداد وتنفيذ الموازنة لم تكن بالدرجة المطلوبة والكافية لإنجاح الموازنة على الرغم من سهولة ووضوح تعليمات إعداد الموازنة، وأن نسبة مشاركة المستويات الإدارية في إعداد وتنفيذ الموازنة هي نسبة ضعيفة.

تعليق على الدراسات السابقة:

من خلال ما سبق فإن هذه الدراسة تتميز عن الدراسات السابقة في الآتي:

- ١- حسب علم الباحث تعد هذه الدراسة المحاولة الأولى التي تجرى على الكليات الفلسطينية بشكل عام وعلى الكليات الحكومية بقطاع غزة بشكل خاص فيما يخص واقع إعداد واستخدام الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة.
- ٢- تهتم الدراسة بتوفير المعلومات بشكل رئيس حول واقع إعداد الموازنة في الكليات الحكومية، حيث هناك نقصاً حسب علم الباحث في عدد الدراسات التي تتعلق في هذا المجال.
- ٣- إلقاء الضوء على المشكلات التي تحد من فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة.

الإطار النظري

تعريف الموازنة:

تعنى كلمة موازنة التوازن بين شيئين، فالإنسان يوازن بين ما يفقه وبين ما يمكن الحصول عليه، ويشير التاريخ إلى أن أسلوب الموازنة قديم بحيث كانت معظم الحضارات القديمة تستخدم تخزين المحاصيل في فترات الرخاء لتستهلكها في وقت الشدة، وما ورد في القرآن الكريم في سورة سيدنا يوسف- عليه السلام- لخير دليل على ذلك عندما فسر رؤيا ملك مصر بأنه سيأتي على الأمة فترة رخاء، ثم يأتي بعدها سبع سنوات شداد، فعند يوسف- عليه السلام- لإعداد موازنة بحيث يدخر في سنوات الرخاء إلى سنوات الشدة. وأسلوب الموازنة اخذ يتطور على مر العصور بحيث امتدت فكرتها إلى كافة أنشطة المؤسسة بغض النظر عن طبيعة عملها. (زعرب، ٢٠٠٦ : ٢٩٩)

ولا يوجد تعريف محدد للموازنة، لذلك نجد لها عدة تعريفات نذكر منها بأنها " ترجمة مالية ل خطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المشروع لفترة مستقبلية في صورة شاملة ومنسقة، يوافق عليها المسؤولون المنفذون ويرتبطون بها، وتتخذ هدفا يتم على أساسه قياس نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة عليها، وتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الانحرافات والتوصل إلى الكفاية القصوى. (حنان، وكحالة، ٢٠٠٢: ٣٨)

وقد عرفها (ادم، والرزق، ٢٠٠٦: ٣٨) بأنها "تعبير كمي مقيم بالنقد يظهر بالتفصيل تطلعات المؤسسات المالية إلى المستقبل، وأين ترغب أن تكون، وتعطى إدارة المشروع وسيلة لقياس التقدم في تنفيذ الأعمال لتحقيق الأهداف الموضوعه".

كما عرفها (Garrison, et. al, 2010) بأنها " خطة مفصلة للحصول على الموارد المالية والموارد الأخرى المتاحة، واستخدامها من خلال فترة زمنية محددة، وهى تمثل خطة مستقبلية معبرا عنها كميا ورقميا"

وعرفت أيضا بأنها " تعبیر كمي للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة، والتي توضح خطة التشغيل للمؤسسة بما يحقق أهداف المؤسسة المالية" (Atkinson, et. al, 2004: 400) وعرفت بأنها " أسلوب يتم بمقتضاه وضع التقديرات القيمية والكمية لبرامج وأنشطة المشروع لفترة مستقبلية" (السعيدة، ٢٠٠٧: ١٨)

وعرفت أيضا بأنها " خطة مالية تحدد مقدما للموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة المختلفة، ولتحقيق الأهداف المطلوبة خلال فترة زمنية قادمة. (جمعة، وآخرون ٢٠٠١: ١٩٥)

وعرفها (نور، وآخرون، ٢٠٠٥: ٢٠٦) بأنها " الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في فترة الموازنة"

كما عرفها (أبو زيد، ومرعى، ٢٠٠٤: ٨٧) بأنها " قائمة بالأهداف العامة والفرعية عن فترة زمنية مستقبلية معبرا عنها ماليا"

وعالية يمكن استنساخ التعريف المناسب والشامل للموازنة بأنها " خطة مالية سنوية للأعمال المرغوب في تنفيذها مستقبلا ."

أهمية ومزايا الموازنة:

بالرغم من أن إعداد الموازنة يكلف المؤسسة جهدا ووقتا وتكلفة، إلا أن تكلفة عدم إعداد الموازنة يفوق كثيرا تكاليف إعدادها، ويقدم استخدام أسلوب الموازنة الفوائد التالية:

- ١- **الموازنة أداة للتخطيط الشامل:** التخطيط هو تقرير مسبق لما يجب عمله، وكيف يتم ومتى، ومن الذي يقوم به، أو انه نشاط من جانب إدارة المؤسسة يهدف إلى التحكم والتأثير في طبيعة واتجاهات ما يحدث من تغييرات. (راضى، حجازي، ٢٠٠١: ١٤) فالتخطيط يسارع في عملية التنمية من خلال حصر الموارد واستغلالها بكفاءة وفاعلية. ويعتبر التخطيط من الوظائف الأساسية للإدارة، وتعتبر الموازنات إحدى أهم أدوات التخطيط التي تستخدمها الإدارة لضبط مسيرتها وتحقيق أهدافها.
- ٢- **الموازنة أداة للرقابة:** تستخدم الموازنة كأداة رقابية على أداء الأقسام المختلفة في المؤسسة، كما تستخدم كأداة للتحقق من الوصول إلى الأهداف المخطط لها، وذلك بمقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المتوقع في الموازنة، وبالتالي يتم تحديد مدى كفاءة الأقسام في انجاز ما هو مخطط له.

هذه المقارنة تتم دوريا من خلال ما يسمى بتقارير الأداء، وهذه التقارير يجب أن تكون مفصلة بحيث تبين الأداء المالي والإداري لكل مركز مسؤولية (قسم) بحيث تبين مناطق القوة والضعف التي تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المناسبة لإصلاح الخلل في حالة الضعف أو تدعيم نقاط القوة.

٣- **الموازنة نظام متكامل لتقييم الأداء:** تستخدم الموازنات في العديد من المؤسسات كاداء لتقييم أداء الأفراد في الأقسام المختلفة، وبالتالي تحديد الحوافز الواجب دفعها للعاملين، حيث أصبحت الموازنة أداة تحفيز للأفراد عن طريق العمل المطلوب انجازه من كل موظف بالمؤسسة، وبالتالي ما يصرف من مكافآت للعاملين يتحدد بمقدار وصول الموظف إلى المطلوب منه في الموازنة.

٤- **الموازنة أداة للتنسيق:** الموازنة الشاملة تغطي كافة الأنشطة المختلفة للمؤسسة، وبما أن الكليات تتكون من أنظمة فرعية كل منها يتأثر ويؤثر في الآخر، وكل منها له أهدافه وخطته الخاصة به، فيأتي دور الموازنة للتنسيق والتوفيق بين تلك الأنشطة المختلفة وتقليص الاختلافات بينها.

٥- **الموازنة هدف للعاملين يسعون لتحقيقه:** تشمل الموازنة معايير محددة للموظفين وخطة مقدمة لما هو مطلوب من الموظف، بحيث يعمل الموظف بما في وسعه للوصول إلى المعيار المحدد.

٦- **الموازنة وسيلة اتصال:** تعتبر الموازنة وسيلة اتصال بين كافة المستويات الإدارية المختلفة للمؤسسة، بحيث يتطلب تنفيذ الموازنة تقديم تقارير دورية وهذا بدوره يوجد اتصالا مستمرا ودائما.

مبادئ إعداد الموازنات:

تعتمد عملية إعداد الموازنات على أسس ومبادئ علمية هي: (درغام، والشيخ عيد ٢٠٠٨)

١- مبدأ الشمولية: يعد مبدأ الشمولية الأسلوب الأمثل لتقرير السياسات الاقتصادية السليمة واتخاذ القرارات الملائمة لتوجيه الأنشطة والفعاليات الاقتصادية.

٢- مبدأ التوزيع الزمني: تعد الموازنات لفترات قادمة وعلى الأغلب تكون هذه الفترة سنة.

٣- مبدأ التعبير المالي: تغطي الموازنات كافة أوجه النشاط داخل المؤسسات سواء إنتاج أو عمالة أو إيرادات أو مصروفات وغيرها من الموازنات الفرعية.

٤- مبدأ المشاركة: عملية إعداد الموازنات هي عملية تخطيطية تتعاون وتشترك فيها كافة المستويات الإدارية بسبب وجود علاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل، لان صياغة أهداف وتقديرات الموازنة يوفر للأفراد المشاركين عنصر التحدي والشعور بالمسؤولية، وتزيد من إدراكهم لأهداف الموازنة، بالإضافة إلى شعور الأفراد بان تحقيق أهداف الموازنة هي تحقيق لأهدافهم الشخصية.

٥- مبدأ الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية: إن تحقيق فاعلية الموازنة كاده للتخطيط والرقابة يتطلب الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية.

٦- مبدأ وحد الموازنة: أي يجب أن تشمل الموازنات كل الأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء الإيرادات بأنواعها أو المصروفات بأنواعها.

دور الموازنات في التخطيط:

يشمل التخطيط على جميع مراحل الموازنة ابتداء من كونها أفكار مبدئية حتى يتم اعتمادها من الإدارة وإقرارها، لان التخطيط الجيد يحقق رقابة جيدة وفعالة لوظيفة الموازنة.

كما يشتمل التخطيط على تحديد الأهداف المستقبلية وإعداد الموازنات المختلفة لتحقيق هذه الأهداف، في حين تشتمل الرقابة على الخطوات التي تتخذها الإدارة للتأكد من تحقيق وتنفيذ الأهداف المحددة في مرحلة التخطيط، والتأكد من أن جميع الوظائف متمشية مع سياسات المؤسسة. وتخدم وظيفة التخطيط الموازنات عن طريق الآتي:

- ١- توصيف الأهداف في صورة كمية – تحديد الأهداف.
- ٢- توضيح الفروض التي تقوم عليها هذه الأهداف- دراسة التنبؤات.
- ٣- المفاضلة بين البدائل المتاحة، والتنسيق بين الأهداف والإمكانات المتاحة- تجميع الموارد
- ٤- وضع أنماط أو معدلات للأداء- تحديد المعايير.
- ٥- تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف والتنسيق بينها – تحديد خطط وسياسات العمل.

دور الموازنات في الرقابة:

تعرف الرقابة بأنها " مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط واتخاذ الإجراءات التصحيحية إن لزم الأمر "

(ماهر، ٢٠٠٤، ٥٦٤) وتعد الموازنات من أفضل المعايير التي يمكن القياس عليها لتحقيق الرقابة وضبط العمل حسب المخطط ، لذلك تعتبر الموازنات أداة للتخطيط، وكل أدوات التخطيط يمكن استخدامها للتعرف على مدى التقدم في الانجاز أثناء التنفيذ للخطة (ماهر، ٢٠٠٦، ١٧٥) كما أن الموازنة توفر البيئة المثلى لتحقيق رقابة مالية وإدارية وكمية فعالة على أنشطة المؤسسة، ويمكن إيجاز مزايا استخدام الموازنة كأداة رقابة فيما يلي: (صبري، وشادي ٢٠٠٦، ٢١١)

- ١- تقويم نجاح الموازنة كخطة وقياس مدى ما تحقق منها.
- ٢- المساهمة في رسم الخطط المالية للفترات المستقبلية على ضوء ما تحقق من خطط الفترات السابقة.

- ٣- التنسيق بين أقسام ومجموعات العمل ومتابعته وفقا للخطط الموضوعية.
 - ٤- تقويم أداء العاملين بناء على ما تم تنفيذه من الموازنة.
 - ٥- تحديد الانحرافات المهمة وبيان نقاط الضعف.
- ويشير (عبد اللطيف، ٢٠٠٤، ١٥٦) إلى خطوات الرقابة من خلال الموازنات حسب الآتي:

- ١- تقسيم الهيكل الإداري إلى مراكز موازنة باعتبارها مراكز مسؤولية.
- ٢- وضع معايير الأداء المستهدف لكل مركز من مراكز الموازنة.
- ٣- توجيه النشاط الفعلي أثناء التنفيذ.
- ٤- قياس النتائج الفعلية لكل مركز موازنة.
- ٥- مقارنة النتائج الفعلية بمعايير الموازنات وتحديد الانحرافات.
- ٦- فحص الانحرافات الجوهرية وتحليلها ومعرفة أسبابها.
- ٧- إعداد التقارير عن الانحرافات لإغراض التخطيط المستقبلي.
- ٨- اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

أساليب إعداد الموازنة:

يمكن التمييز بين أسلوبين من أساليب إعداد الموازنة : أسلوب الموازنة المفروضة وأسلوب المشاركة.

وفيما يلي استعراض بسيط لكلا الأسلوبين: (زعر، ٢٠٠٦ ص ٣٠١)

أولاً: أسلوب الموازنة المفروضة:

بموجب هذا المدخل تكون الإدارة العليا هي المسؤولة عن إعداد الموازنة، حيث تتدفق المعلومات في اتجاه واحد فقط من أعلى إلى أسفل (المستويات العليا إلى المستويات الدنيا) بمعنى آخر تتولى الإدارة العليا إعداد الموازنة، ومن ثم توصيلها إلى المستويات الأقل باعتبارهم هم المسؤولين عن التنفيذ وفقاً للموازنة المفروضة، ويتميز هذا الأسلوب بالكفاءة في إعداد الموازنة وتقديمها. ويواجه هذا الأسلوب مجموعة من الانتقادات منها :

- نشوء مشاكل مستمرة بين المحاسبين والإداريين القائمين بالتنفيذ نتيجة شعور المحاسبين بالنجاح عند اكتشافهم للانحرافات.
- التقيد والحد من المبادرات الفردية نظراً لكون التقديرات قد أصبحت مفروضة من قبل الإدارة.
- غياب العوامل الإنسانية يؤثر سلباً على الأداء.
- الأداء الضعيف الناتج عن معارضة المعايير المفروضة ومقاومتها.

ثانياً: أسلوب المشاركة:

بموجب أسلوب المشاركة لابد من مشاركة كافة المستويات الإدارية في إعداد الموازنة، خاصة وأن عملية التخطيط تمتد بطبيعتها لكافة أنشطة المؤسسة، ووفق هذا الأسلوب يعتبر إعداد الموازنة عملية تعاونية تشترك فيها جميع المستويات من إدارات وأقسام ومراكز مسئولية، حيث يقوم كل منها بالمشاركة في رسم خطته وسياساته التفصيلية، وترجمة تلك الخطط والسياسات إلى معايير كمية نوعية. (حنان، وكحالة، ٢٠٠٢: ٤٠) ويمكن وصف هذا المدخل بأنه عملية ثنائية الاتجاه، حيث يتمثل الاتجاه الأول في تدفق الأهداف والاستراتيجيات من المستوى الإداري الأعلى إلى الأدنى، أما الاتجاه الثاني فيتمثل في تدفق الموازنات التي تم إعدادها من المستوى الإداري الأدنى إلى الأعلى (ريشو، ٢٠٠٤ ص ١٦٧)

ويحقق هذا الأسلوب عدة مزايا منها:

- إن عملية المشاركة من العوامل الحاسمة في النجاح.
- إن زيادة المشاركة وعمقها تزداد فاعلية وجودة القرار الإداري.
- زيادة الرضا الوظيفي للعاملين، ورفع الروح المعنوية لهم تدفعهم إلى بذل أقصى الجهود.
- قبول الأفراد لأهداف الموازنة وتبنيها من خلال التطابق النفسي مع موازناتهم أو عملية تحقيق الذات.
- ممارسة رقابة أكثر فاعلية على العاملين ومحاسبتهم على الأداء الفعلي على أساس ما وعدوا بإنجازه.

الموازنة في الكليات الحكومية:

الكليات الحكومية هي مؤسسات تعليمية تتولى التعليم الجامعي المتوسط (فوق الثانوية العامة ودون الدرجة الجامعية) وتتبع وزارة التربية والتعليم العالي ومدة الدراسة فيها سنتان أو ثلاثة سنوات، وتهدف إلى إعداد الطلبة إلى فئة المستوى التقني (مصطفى، ٢٠٠١، ٣٠٠)

ومن الكليات الحكومية التي تتبع وزارة التربية في قطاع غزة ما يلي:

- ١- كلية العلوم والتكنولوجيا – خان يونس.
 - ٢- كلية فلسطين التقنية – دير البلح.
- وتتكون الموازنة في الكليات الحكومية حسب النظام الاساسى للكليات الحكومية من البنود الآتية:
- ا- الإيرادات: تتكون إيرادات الكليات الحكومية من:
- الرسوم الدراسية.
 - رسوم العطاءات.
 - رسوم الشهادات وكشوف الدرجات.
 - دخل مقصف الكلية.
 - رسوم دورات التعليم المستمر.
 - الإعانات تادعاسملاو ةيموكدلا.
 - إئاناعة يلامة يزيعو نم تاهج دى رخأ.
 - بيع الأعمال الإنتاجية.
 - رسوم خدمات طلابية وأية رسوم أخرى.
- ب- النفقات: - المصاريف التشغيلية والنفقات والمستلزمات لجميع مرافق الكلية.
- المصاريف التطويرية التي تشمل الأبنية والإنشاءات والبنية التحتية والتجهيزات للمختبرات والمشغل والحاسوب والبرامج المحوسبة والخدمات الأخرى.
- المصاريف التي تنفقها الكليات لأغراض الصيانة والخدمات.
- دفع أجور بدل الأعمال الإضافية للمدرسين من خارج الكلية إذا دعت الحاجة لذلك وفقاً لنظام داخلي يصدر لهذا الشأن. وتكون الوزارة الجهة المسؤولة عن دفع رواتب الموظفين العاملين في الكليات، ودفع أجور بدل الأعمال الإضافية للمدرسين.
- وتبدأ دورة الموازنة في الكليات الحكومية سنوياً من ٨/١ حتى ٧/٣١ من العام التالي حيث تقوم أقسام المالية بإعداد الموازنة بالتنسيق مع الإدارة العليا في الكلية، ثم يتم اعتمادها من مجلس الكلية، ومن ثم من وزارة التربية والتعليم العالي.

الدراسة الميدانية

مصادر جمع البيانات.

- تم الاعتماد على مصدرين أساسيين للمعلومات هما:
- المصادر الثانوية ويركز على الإطار النظري للموازنات وذلك من خلال الكتب والمجلات والدوريات والأبحاث العلمية والرسائل العربية والأجنبية.
- المصادر الأولية: ويركز على المعلومات المستقاة من الوسائل الآتية:

- ١- الاستبانة لجمع البيانات: بعد الاطلاع على أدبيات المحاسبة الإدارية والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الموازنات، واستطلاع رأى عدد من المتخصصين في هذا المجال، تم تصميم استبانة خصيصا كاداه رئيسية للدراسة تكونت من (٢٠) فقرة.
- ٢- المقابلات الشخصية: تم إجراء بعض المقابلات الشخصية مع عدد من المسؤولين المعنيين وذوى العلاقة في أقسام المالية في الكليات الحكومية للحصول على بعض البيانات غير الموثقة، وللتعرف على واقع إعداد واستخدام الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في تلك الكليات.

مكونات الاستبانة:

- تتكون الاستبانة من قسمين كما يلي:
- القسم الأول: وهم مكون من (٤) أسئلة تتعلق بالمعلومات الشخصية عن أفراد عينة الدراسة.
- القسم الثاني: ويتكون من ثلاثة مجالات كالتالي:
- ١- المجال الأول: تساهم موازنة الكليات الحكومية بقطاع غزة في تخطيط الأنشطة التعليمية بكفاءة. - ويتكون من (٥) فقرات.
- ٢- المجال الثاني: تساهم موازنة الكليات الحكومية بقطاع غزة في تحقيق رقابة فعالة على أدائها. ويتكون من (١٠) فقرات.
- ٣- المجال الثالث: تشارك المستويات الإدارية في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تحديد الأهداف وعملية إعداد الموازنة. ويتكون من (٥) فقرات.
- وقد تم تحديد المتوسط الحسابي المرجح بأوزان حددت اعتمادا على مقياس ليكرت ذي الخمس نقاط وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (١) مقياس ليكرت ذي الخمس

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن النسبي	٥	٤	٣	٢	١
الوزن المئوي	١٠٠ %	٨٠ %	٦٠ %	٤٠ %	٢٠ %

آلية توزيع الاستبانة.

تم توزيع الاستبانة على القائمين على إعداد وتنفيذ الموازنات (عينة الدراسة) من خلال تسليم الاستبانة باليد، وقد بلغ حجم عينة الدراسة (٤٥) استبانة، وبلغ عدد الاستبانات المستردة والمعتمدة لغايات التحليل ٤٣ استبانة، أي ما نسبته ٩٥ % من الاستبانات الموزعة.

صدق الاستبانة:

قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

أولاً- صدق المحكمين: حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من سبعة من أعضاء الهيئة التدريسية في الكليات الحكومية الفلسطينية بقطاع غزة متخصصين في المحاسبة والإحصاء، إضافة إلى عرضها على العاملين في مجال الموازنات في الكليات، وقد استجاب الباحث

لآراء المحكمين بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، حيث خرجت الاستبانة في صورتها النهائية.

ثانياً- الصدق البنائي الذي يبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، ويتضح من جدول رقم (٢) أن محتوى كل مجال من المجالات له علاقة قوية بهدف الدراسة، ويؤكد وجود ارتباط بنائي قوى بين كل مجال وبين مجمل فقرات الاستبانة عند مستوى دلالة: $a = 0.01$

الجدول رقم (٢) الصدق البنائي لكل مجال من مجالات الدراسة

المجال	معامل الارتباط	مستوى الدلالة (sig)
المجال الأول: تساهم الموازنة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تخطيط الأنشطة التعليمية بكفاءة.	٠,٨١٤	٠,٠٠٠
المجال الثاني: تساهم الموازنة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تحقيق رقابة فعالة على أداؤها .	٠,٦٠٠	٠,٠٠٠
المجال الثالث: تشارك المستويات الإدارية المختلفة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تحديد الأهداف وعملية إعداد الموازنة.	٠,٧٨٦	٠,٠٠٠

الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة ($a = 0.01$)

ثبات الاستبانة:

١- طريقة التجزئة النصفية: حيث تم تجزئة فقرات الاستبانة إلى جزأين (الأسئلة ذات الأرقام الفردية والأسئلة ذات الأرقام الزوجية) وذلك لحساب قيمة الارتباط بينهما، ثم جرى تعديل معامل الارتباط بمعادلة سبيرمان بروان. والجدول رقم (٣) يوضح ذلك.

الجدول رقم (٣) : درجة ثبات كل مجال على حدة وللإستبانة ككل

المجال	قيمة الارتباط بين الأسئلة الفردية والزوجية	معامل سبيرمان بعد التصحيح
المجال الأول: تساهم الموازنة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تخطيط الأنشطة التعليمية بكفاءة.	٠,٩١٣	٠,٩٥٥
المجال الثاني: تساهم الموازنة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تحقيق رقابة فعالة على أداؤها .	٠,٧٥٨	٠,٨٦٣
المجال الثالث: تشارك المستويات الإدارية المختلفة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تحديد الأهداف وعملية إعداد الموازنة.	٠,٨٤٦	٠,٩١٧
درجة الثبات للإستبانة ككل	٠,٨٣٩	٠,٩١١

يتضح من الجدول رقم (٣) أن درجة الثبات للاستبانة ككل تساوى (٨٣,٩ %) وهذا يعني وجود درجة ثبات كبير نسبياً بين فقرات الاستبانة.

٢- طريقة كرونباخ ألفا:

الجدول رقم (٤) اختبار كرونباخ ألفا لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة

الدرجة	قيمة كرونباخ ألفا	المجال
مرتفعة	٠,٧٥٣	المجال الأول: تساهم الموازنة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تخطيط الأنشطة التعليمية بكفاءة.
مرتفعة	٠,٨٣٤	المجال الثاني: تساهم الموازنة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تحقيق رقابة فعالة على أداؤها .
مرتفعة	٠,٧٦١	المجال الثالث: تشارك المستويات الإدارية المختلفة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تحديد الأهداف وعملية إعداد الموازنة.
مرتفعة	٠,٨٩٣	درجة الثبات للاستبانة ككل

يتضح من الجدول رقم (٤) أن درجة الثبات للاستبانة ككل تساوى (٨٩,٣ %) وهذا يعنى أن الاستبانة تقيس أبعاد الدراسة بدرجة مصداقية عالية، وهناك درجة ثبات كبيرة نسبياً بين فقرات الاستبانة، وهذا يعنى إمكانية اعتماد نتائج الدراسة والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة: قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة مستخدماً برنامج التحليل Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) للتحليل الإحصائي وتم استخدام الأساليب التالية:

- ١- النسب المئوية والتكرارات.
- ٢- معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) والتجزئة النصفية (Split Half).
- ٣- معامل ارتباط سبيرمان (Spearman-Coefficient).
- ٤- المتوسط الحسابي.
- ٥- التكرار ومعامل الارتباط .
- ٦- اختبار (T-Test -One Sample)

تحليل فقرات الاستبانة:

تم إيجاد النسب المئوية لكل بديل من بدائل كل فقرة والمتوسط الحسابي بها، وكذلك تم استخدام اختبار

(T-Test One Sample) بهدف معرفة الفقرات التي تؤيد محتوى كل فقرة، وكذلك الفقرات التي تنافى كل فقرة، وتكون إجابة الفقرة ايجابية عندما يكون المتوسط الحسابي للفقرة يساوى أو اكبر من ٣ ونسبة الموافقة ٦٠ % فأكثر، وتكون سلبية عندما يكون المتوسط الحسابي للفقرة اقل من ٣ ونسبة الموافقة اقل من ٦ %.

أولاً- خصائص عينة الدراسة:

تم تحليل البيانات الخاصة بالقسم الأول من الاستبانة، والتي تحاول التعرف على خصائص عينة الدراسة كالتالي:

١ - تصنيف عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (٥) أن (٧٢ %) من أفراد عينة الدراسة يعملون كرؤساء أقسام، وان (١١,٧ %) بمسمى عميد أو نائب عميد، وان (١٦,٣ %) يعملون كمحاسبون، ويبين الجدول رقم (٥) أن ما نسبته (٧٣,٧ %) من عينة الدراسة هم من أصحاب السلطة والاطلاع على اتخاذ القرارات، وهذا يعطى نتائج جيدة.

جدول رقم (٥) تصنيف عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية (%)
محاسب	٧	١٦,٣ %
رئيس قسم	٣١	٧٢ %
عميد / نائب عميد	٥	١١,٧ %
أخرى	-	٠,٠ %
الاجمالي	٤٣	١٠٠ %

٢ - تصنيف عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (٦) أن (١٦,٣ %) من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي دكتوراه، وان (٣٤,٩ %) مؤهلهم ماجستير، وان (٤٦,٥ %) مؤهلهم بكالوريوس، وان (٢,٣ %) مؤهلهم دبلوم، وهذا يطمئن الباحث إلى قدرة أفراد العينة على تفهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها وتزويده بالمعلومات اللازمة، كما أن المستوى العلمي العالي مؤشر ايجابي على قدرة وكفاءة الباحثين، وهذا بدوره يدعم استخدام الموازنات كاداه للتخطيط والرقابة في الكليات الحكومية بقطاع غزة.

جدول رقم (٦) تصنيف عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية (%)
دبلوم	١	٢,٣ %
بكالوريوس	٢٠	٤٦,٥ %
ماجستير	١٥	٣٤,٩ %
دكتوراه	٧	١٦,٣ %
الاجمالي	٤٣	١٠٠ %

٣ - تصنيف عينة الدراسة حسب التخصص:

يبين الجدول رقم (٧) أن (٢٥,٦ %) من أفراد العينة ذو اختصاص محاسبية، وان (٢٠,٩ %) ذو اختصاص إدارة واقتصاد، وان (٧ %) ذو اختصاص علوم مالية ومصرفية، وان (٤٦,٥ %) ذو اختصاصات أخرى متنوعة، ويبين الجدول رقم (٧) أن معظم الباحثين وبما نسبته (٥٣,٥ %) هم ذات صلة بموضوع الدراسة، وهذا من المؤشرات الجيدة لنجاح استخدام الموازنات كاداه للتخطيط والرقابة في الكليات الحكومية بقطاع غزة.

جدول رقم (٧) تصنيف عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية (%)
محاسبة	١١	٢٥,٦ %
علوم مالية ومصرفية	٣	٧ %
إدارة أو اقتصاد	٩	٢٠,٩ %
تخصصات أخرى	٢٠	٤٦,٥ %
الاجمالي	٤٣	١٠٠ %

٤- تصنيف عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة: يبين الجدول رقم (٨) أن (٦٥,١ %) من عينة الدراسة هم من أصحاب الخبرة الطويلة التي تزيد عن 6 سنوات في العمل الإداري والمالي وهذا يعزز دقة نتائج الدراسة.

جدول رقم (٨) تصنيف عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية (%)
أقل من ١ سنة	١	٢,٣ %
ما بين ٢ - ٥ سنة	١٤	٣٢,٦ %
ما بين ٦ - ١٠ سنة	١٣	٣٠,٢ %
أكثر من ١٠ سنة	١٥	٣٤,٩ %
الاجمالي	٤٣	١٠٠ %

ثانيا- اختبار فرضيات الدراسة:

للتحقق من صحة الفرضية تم إيجاد النسب المئوية والتكرارات ومتوسط الدرجات والانحراف المعياري والوزن النسبي وقيمة اختبار (ت)، وتكون الفقرة ايجابية، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها ، إذا كان مستوى المعنوية اقل من ٠,٠٥، والوزن النسبي اكبر من ٦٠%، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كان مستوى المعنوية اقل من ٠,٠٥، والوزن النسبي اقل من ٦٠%، وتكون أراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية اكبر من ٠,٠٥ ومتوسط الدرجات والوزن النسبي اختبار(ت) .

اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف) (One Sample K-S)

استخدم الباحث اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لان معظم الاختبارات المعملية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعي، ويوضح الجدول رقم (٩) نتائج الاختبار، حيث أن قيمة اختبار z كبيرة (اى اكبر من قيمة z الجدولية) وكذلك قيمة مستوى الدلالة اكبر من ٠,٠ مما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وعندئذ يجب استخدام الاختبارات المعملية.

الجدول رقم (٩) اختبار التوزيع الطبيعي

المجال	قيمة الاختبار z	مستوى المعنوية
المجال الأول: تساهم الموازنة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تخطيط الأنشطة التعليمية بكفاءة.	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠
المجال الثاني: تساهم الموازنة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تحقيق رقابة فعالة على أداؤها .	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠
المجال الثالث: تشارك المستويات الإدارية المختلفة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تحديد الأهداف وعملية إعداد الموازنة.	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠

1- اختبار الفرضية الأولى:

تساهم الموازنة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تخطيط الأنشطة التعليمية بكفاءة.

تم اختبار الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (١ - ٥) من أسئلة الاستبانة، بهدف معرفة مدى مساهمة الموازنة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تخطيط الأنشطة التعليمية بكفاءة، ويتبين من الجدول رقم (١٠) أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات ايجابية، حيث لكل فقرة وجد أن وجد أن T المحسوبة اكبر من T الجدولية، ومستوى الدلالة اقل من ٠,٠٥ والوزن النسبي اكبر من الوزن النسبي المحايد ٦٠ % بمعنى أن أفراد العينة موافقون على محتوى تلك الفقرات، وان الفقرة رقم (٤) المتعلقة بمساعدة أنظمة وتعليمات الكلية ايجابيا في فاعلية الموازنة لتحقيق الأهداف التعليمية حصلت على أعلى متوسط درجات (٣,٦٢٧) اي ما نسبته (٧٢,٥٤ %) من أفراد العينة موافقون على تلك الفقرة، بينما الفقرة رقم (٢) المتعلقة باستخدام الكلية الموازنة كخطة لربط الأهداف التفصيلية مع الخطة الإستراتيجية للكلية قد حصلت على اقل مستوى حسابي (٣,٠٥٣) حيث بلغت نسبة الموافقة (٦١,٠٦ %).

وبصفة عامة بلغ متوسط درجات جميع فقرات المجال الأول (٣,٣٣٧) وبانحراف معياري (٨٨٦). وبوزن نسبي (٦٦,٧٢ %)، وبما أن متوسط الدرجات اكبر من المتوسط الفرضي (٣) وقيمة الانحراف المعياري اقل من واحد صحيح ، ومستوى المعنوية (٠,٠٠٠) وهو اقل (٠,٠٥) يدل ذلك على مساهمة موازنة الكليات الحكومية بقطاع غزة في تخطيط الأنشطة التعليمية بكفاءة ، وبناءا عليه يتم قبول الفرضية.

جدول رقم (١٠) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي واختبار "ت" ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المجال الأول

م	الفقرات	متوسط الدرجات	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة
١	تستخدم الكلية الموازنة كاداء تخطيط لكافة أنشطتها التعليمية.	٣,٣٩٥	٩٢٩	٦٧,٩	٢٣,٩٥	٠,٠٠٠
٢	تستخدم الكلية الموازنة كخطة لربط الأهداف التفصيلية مع الخطة الإستراتيجية للكلية.	٣,٠٥٣	٩٥٠	٦١,٠ ٦	٢٠,٣٨	٠,٠٠٠
٣	تعتبر الموازنة أداة فعالة للربط بين الأهداف التعليمية للكلية والإمكانات المتاحة.	٣,٣٢٥	٩٤٤	٦٦,٥	٢٣,٠٩	٠,٠٠٠
٤	تساعد أنظمة وتعليمات الكلية ايجابيا في فاعلية الموازنة لتحقيق الأهداف التعليمية.	٣,٦٢٧	٧٥٦	٧٢,٥ ٤	٣١,٤٤	٠,٠٠٠
٥	تستخدم موازنة الكلية كخطة مالية تهدف إلى استغلال الموارد المتاحة.	٣,٢٧٩	٨٥٤	٦٥,٥ ٨	٢٥,١٧	٠,٠٠٠
	المتوسط العام	٣,٣٣٧	٨٨٦	٦٦,٧ ٢	٢٤,٨٠	٠,٠٠٠

قيمة اختبار " T " الجدولية تساوى ١,٦٨٢

٢- اختبار الفرضية الثانية:

تساهم الموازنة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تحقيق رقابة فعالة على أداؤها .

تم اختبار الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (٦ - ١٥) من أسئلة الاستبانة، بهدف معرفة مدى مساهمة الموازنة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تحقيق رقابة فعالة على أداؤها ، ويتبين من الجدول رقم (١١) أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات سلبية، حيث لكل فقرة وجد أن T المحسوبة اكبر من T الجدولية، ومستوى الدلالة اقل من ٠,٠٥ والوزن النسبي اقل من الوزن النسبي المحايد ٦٠ % بمعنى أن أفراد العينة غير موافقون على محتوى تلك الفقرات، وان الفقرة رقم (٨) المتعلقة بتحديد مسؤولية كل مستوى من المستويات الإدارية عن تنفيذ الأنشطة المطلوبة منه حصلت على أعلى متوسط درجات (٣,٢٠٩) اى ما نسبته (٦٤,١٤ %) من أفراد العينة موافقون على تلك الفقرة، بينما الفقرة رقم (١٣) المتعلقة بتحديد المسؤولية عن الانحرافات قد حصلت على اقل مستوى حسابي (٢,٥١١) حيث بلغت نسبة الموافقة (٥٠,٢٢)%. وبصفة عامة بلغ متوسط درجات جميع فقرات المجال الثاني (٢,٨٣٩) وبانحراف معياري (٨٨٩). وبوزن نسبي (٥٦,٧٣) %، وبما أن متوسط الدرجات اقل من المتوسط الفرضي (٣) وقيمة الانحراف المعياري اقل من واحد صحيح ، ومستوى المعنوية (٠,٠٠٠) وهو اقل (٠,٠٥) دلل ذلك عدم مساهمة موازنة الكليات الحكومية بقطاع غزة في تحقيق رقابة فعالة على أداؤها . وبناءا عليه يتم رفض الفرضية.

جدول رقم (١١) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي واختبار "ت" ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المجال الثاني

م	الفقرات	متوسط الدرجات	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة
٦	تستخدم الموازنة في الكلية لأغراض الرقابة على أداء الأنشطة المختلفة في الكلية	٣,١٨٦	.٨٥٢	٦٣,٧٢	٢٤,٥١	٠,٠٠٠
٧	تستخدم الموازنة في الكلية لأغراض الرقابة على أداء العاملين في الكلية.	٢,٦٥١	.٧٨٣	٥٣,٠٢	٢٢,١٩	٠,٠٠٠
٨	يتم تحديد مسؤولية كل مستوى من المستويات الإدارية عن تنفيذ الأنشطة المطلوبة منه.	٣,٢٠٩	.٩٨٩	٦٤,١٤	٢١,٢٧	٠,٠٠٠
٩	يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء بالموازنة دوريا خلال الفترة المالية.	٢,٧٢٠	.٩٥٩	٥٤,٤	١٨,٥٩	٠,٠٠٠
١٠	هناك اهتمام بإيصال التقارير والمعلومات عن انحرافات الموازنة	٢,٨١٤	.٨٥٢	٥٦,٢٨	٢١,٦٤	٠,٠٠٠
١١	يتم تحديد طبيعة الانحرافات الموجبة والسالبة ومدى أهميتها النسبية والمطلقة.	٢,٨١٤	.٧٩٤	٥٦,٢٨	٢٣,٢٢	٠,٠٠٠
١٢	يتم دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الانحرافات.	٢,٧٤٤	.٩٢٨	٥٤,٨٨	١٩,٣٨	٠,٠٠٠
١٣	يتم تحديد المسؤولية عن الانحرافات.	٢,٥١١	.٨٨٢	٥٠,٢٢	١٨,٦٥	٠,٠٠٠
١٤	تتخذ القرارات المناسبة الواجب إتباعها لمعالجة الانحرافات ومنع تكرارها.	٢,٨١٤	.٩٣٢	٥٦,٢٨	١٩,٧٩	٠,٠٠٠
١٥	يتم متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية.	٢,٩٣٠	.٩١٠	٥٨,٦	٢١,١١	٠,٠٠٠
	المتوسط العام	٢,٨٣٩	٨,٨٩	٥٦,٧٣	٢١,٠٣	٠,٠٠٠

٣- اختبار الفرضية الثالثة: تشارك المستويات الإدارية المختلفة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تحديد الأهداف وعملية إعداد الموازنة.

تم اختبار الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (١٦ - ٢٠) من أسئلة الاستبانة، بهدف معرفة مدى مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في الكليات الحكومية بقطاع غزة في تحديد الأهداف وعملية إعداد الموازنة، ويتبين من الجدول رقم (١٢) أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات سلبية، حيث أنه لكل فقرة وجد أن T المحسوبة أكبر من T الجدولية، ومستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ والوزن النسبي أقل من الوزن النسبي المحايد ٦٠ % بمعنى أن أفراد العينة غير موافقون على محتوى تلك الفقرات، وان الفقرة رقم (٢٠) المتعلقة بتحقيق موازنة الكلية التعاون بين الأقسام لتنفيذ أنشطة الكلية بكفاءة حصلت على أعلى متوسط درجات (٢,٩٠٧) أي ما نسبته (٥١,٧١ %) من أفراد العينة موافقون على تلك الفقرة، بينما الفقرة رقم (١٨) المتعلقة بتزويد الأقسام بنسخة من موازنة الكلية بعد

التصديق عليها قد حصلت على اقل مستوى حسابي (٢,٣٠٢) حيث بلغت نسبة الموافقة (٤٦,٠٤%).

جدول رقم (١٢) جدول المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي واختبار "ت" ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المجال الثالث

م	الفقرات	متوسط الدرجات	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة
١٦	يوجد قسم (أو لجنة موازنة) يتولى مهمة إعداد الموازنة مع قسم المالية.	٢,٥٣٤	١,١٤١	٥٠,٦٨	١٤,٥٦	٠,٠٠٠
١٧	تشارك كافة المستويات الإدارية في إعداد موازنة الكلية.	٢,٤٤١	١,٠٣٠	٤٨,٨٢	١٥,٥٣	٠,٠٠٠
١٨	يتم تزويد الأقسام بنسخة من موازنة الكلية بعد التصديق عليها.	٢,٣٠٢	١,١٢٤	٤٦,٠٤	١٣,٤٣	٠,٠٠٠
١٩	تستخدم الموازنة كأداة لتنسيق لأنشطة الكلية المختلفة.	٢,٧٤٤	١,٠٠٢	٥٤,٨٨	١٧,٩٥	٠,٠٠٠
٢٠	تحقق موازنة الكلية التعاون بين الأقسام لتنفيذ أنشطة الكلية بكفاءة.	٢,٩٠٧	٨٣٩	٥٨,١٤	٢٢,٦٩	٠,٠٠٠
	المتوسط العام	٢,٥٨	١,٠٢٧	٥١,٧١	١٦,٨٣	٠,٠٠٠

النتائج والتوصيات:

من واقع الدراسة الميدانية التي اشتملت على تحليل واقع إعداد واستخدام الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في الكليات الحكومية بقطاع غزة، توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج والتوصيات للارتقاء بموازنة فعالة وذلك على النحو التالي:

أولاً- النتائج: توصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها:

١- تستخدم الكليات الحكومية بقطاع غزة الموازنة كأداة تخطيط لكافة أنشطتها التعليمية ، وذلك من خلال الاتي:

- تستخدم الكليات الحكومية بقطاع غزة الموازنة كخطة لربط الأهداف التفصيلية مع الخطة الإستراتيجية للكلية.

- تعتبر الموازنة أداة فعالة للربط بين الأهداف التعليمية للكلية والإمكانات المتاحة.

- تساعد أنظمة وتعليمات الكليات الحكومية بقطاع غزة ايجابيا في فاعلية الموازنة لتحقيق الأهداف التعليمية.

- تستخدم موازنة الكليات الحكومية كخطة مالية تهدف إلى استغلال الموارد المتاحة.

٢- ضعف في استخدام الموازنة كأداة للرقابة على أداء الكليات الحكومية بقطاع غزة، بالرغم من توافر الموارد البشرية المؤهلة من حملة البكالوريوس والماجستير والدكتوراه. وذلك من خلال الآتي:

- لا تستخدم الموازنة في الكليات الحكومية بقطاع غزة لأغراض الرقابة على أداء العاملين فيها.
 - عدم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط بالموازنة دوريا خلال الفترة المالية.
 - ضعف الاهتمام بإيصال التقارير والمعلومات عن انحرافات الموازنة.
 - ضعف تحليل الانحرافات الموجبة والسالبة التي قد تظهر الأداء الفعلي والأداء المخطط، ودراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الانحرافات.
 - لا يتم تحديد الجهات المسؤولة عن الانحرافات.
 - عدم اتخاذ القرارات المناسبة الواجب إتباعها لمعالجة الانحرافات ومنع تكرارها.
 - عدم متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية.
- ٣- ضعف مشاركة المستويات الإدارية للكليات الحكومية بقطاع غزة في تحديد الأهداف وإعداد الموازنة.
- وذلك من خلال الآتي:

- لا يوجد قسم خاص للموازنة أو لجنة موازنة بالكليات الحكومية بقطاع غزة.
 - ضعف مشاركة المستويات الإدارية المختلفة للكليات الحكومية بقطاع غزة في إعداد وتنفيذ الموازنة.
 - عدم استخدام الموازنة كأداة لتنسيق لأنشطة الكليات الحكومية بقطاع غزة.
 - ضعف التعاون بين الأقسام المختلفة لتنفيذ أنشطة الكليات الحكومية بكفاءة.
 - لا يتم تزويد أقسام الكليات الحكومية بقطاع غزة بنسخة من الموازنة بعد التصديق عليها.
- ٣- هذا بالإضافة إلى صعوبات الموازنة المتمثلة في صعوبة تقدير النفقات وحدوث ظروف طارئة بسبب الحصار والأوضاع السياسية في قطاع غزة.

ثانيا - التوصيات: بناء على النتائج التي تم التوصل إليها، يوصى الباحث بما يلي:

- ١- ضرورة إنشاء قسم خاص للموازنة أو لجنة موازنة في الكليات الحكومية بقطاع غزة تهتم بتطبيق أساليب حديثة لتفعيل دور الموازنة في التخطيط والرقابة، تكون حلقة وصل بين الإدارة العليا والمستويات الإدارية الأخرى تتولى مع قسم المالية مسؤولية إعداد الموازنة والإشراف على

تنفيذها وإعداد التقارير اللازمة لمتابعة الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط لتحديد الانحرافات واقتراح الحلول الممكنة لتلافيها.

- ٢- ضرورة مشاركة كافة المستويات الإدارية في الكليات الحكومية بقطاع غزة في إعداد الموازنة للاستفادة من خبراتهم ومنحهم الشعور بالثقة وزيادة تحفيزهم نحو تحقيق أهداف الموازنة التي شاركوا في وضعها.
- ٣- ضرورة ربط الأهداف التفصيلية للموازنة مع الخطة الإستراتيجية للكليات الحكومية بقطاع غزة، والتي تمثل نظرة شمولية لأوضاع الكلية وأنشطتها على المدى الطويل، وبحث تطويرها خلال السنوات القادمة.
- ٤- ضرورة اعتبار الموازنة بمثابة نمط ومعيّار للأداء لقياس مقومات النجاح في الكليات الحكومية بقطاع غزة، مع ضرورة تطبيق نظام تقارير الأداء لحصر وتحديد الانحرافات، ودراسة أسبابها، وتحديد مسؤولية كل مستوى من المستويات الإدارية، واتخاذ الإجراءات العلاجية لتصحيحها أو تلافيها.
- ٥- حتى يمكن استخدام الموازنة كأداة للرقابة الفعالة يجب تقسيم فترة الموازنة إلى فترات رقابية لإغراض المتابعة والتقييم.
- ٦- ضرورة اعتماد الموازنة كأداة للرقابة على أداء العاملين في الكليات الحكومية بقطاع غزة ومتابعة الانحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط.
- ٧- أن يتم تحليل الانحرافات الموجبة والسالبة مع ذكر الأسباب التي أدت لتلك الانحرافات وتقديم التقارير عنها مما يمكن من تقييم الأداء بصورة أفضل.
- ٨- أن يتم تزويد الأقسام بنسخة من الموازنة بعد التصديق عليها من أجل تنظيم وضبط العمل والاهتداء إليها عند التنفيذ وتفعيل وظيفتي التنسيق والاتصال.
- ٩- تطوير الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي بما يكفل توزيع المهام والصلاحيات لجميع المستويات الإدارية، مما يسهل عملية الرقابة ومحاسبة المسؤولية.

قائمة المراجع:

أولاً- المراجع العربية:

- ١- أبو ارميلة، احمد محمد (٢٠٠٨) "الموازنات الرأسمالية والموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية" رسالة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن.
- ٢- أبو زيد، كمال خليفة، وعطية عبد الحي مرعى (٢٠٠٤) مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الإسكندرية، دار الجامعية لنشر والتوزيع.
- ٣- ادم، يوحنا والرزق، صالح، (٢٠٠٦) المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة (ط ٢) عمان، الأردن : دار حامد للنشر.

- ٤- الجديلي، محمد حسن (٢٠٠٥) دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين.
- ٥- الشيخ عيد، إبراهيم محمد (٢٠٠٩) مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة" رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين.
- ٦- العمري، محمد عطا (٢٠٠٥) مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين (الاونروا) في قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين.
- ٧- العمور، عبدا لله عبد الواحد (٢٠٠٩) تقييم نظم الموازنات في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين.
- ٨- النجار، محمد موسى (٢٠٠٦) العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين.
- ٩- السعيدة، فيصل جميل، (٢٠٠٧). المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية. دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، عمان.
- ١٠- حلس، عبدا لله سالم (٢٠٠٦) " دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني" مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، مجلد ١٤ العدد الأول.
- ١١- حنان، رضوان حلوة، وكحالة جبريل (٢٠٠٢) المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، ط ١، مكتبة الأولى للثقافة والنشر والتوزيع، الأردن، عمان.
- ١٢- جمعة، إسماعيل إبراهيم، ومحرم، زينات محمد، والخطيب، صبحي (٢٠٠١) المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
- ١٣- خلف الله، وائل محمد (٢٠٠٧) " واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة". دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين.
- ١٤- درغام، ماهر موسى وإبراهيم محمد الشيخ عيد (٢٠٠٨): " مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة من وجهة نظر القائمين على إعداد وتنفيذ الموازنات" المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية: سلسلة العلوم الانسانية ١١ (٢).
- ١٥- ريشو، بديع الدين، (٢٠٠٤) المحاسبة الإدارية، الأردن، عمان.
- ٤- ١٦ راضى، محمد سامي، وحجازي، وجدي حامد (٢٠٠١) المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات. الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
- ١٦- زعرب، حمدي شحدة (٢٠٠٦) مشاكل إعداد الموازنات وتنفيذها في بلديات قطاع غزة. مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٩٥-٣١٦.
- ١٧- صبري، نضال رشيد وشادي، احمد الحاج (٢٠٠٦) دليل الموازنة للهيئات المحلية الفلسطينية، فلسطين.
- ١٨- عبد اللطيف، ناصر نور الدين (٢٠٠٤) الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات. الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.

- ١٩- عثمان، حسن زكى (٢٠١١) " تطوير موازنة الوحدات الحكومية بأسلوب موازنة البرامج والأداء" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة – القاهرة، مصر.
- ٢٠- ماهر، احمد (٢٠٠٤) الإدارة – المبادئ والمهارات. الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
- ٢١- ماهر، احمد (٢٠٠٦) التخطيط التنفيذي في خدمة الأهداف الإستراتيجية، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
- ٢٢- مصطفى، احمد (٢٠٠١) مخرجات التدريب المهني وسوق العمل في الأقطار العربية، المركز العربي للتدريب المهني وإعداد المدربين ، ليبيا ، طرابلس.
- ٢٣- نور، احمد محمد، ومحرم ، زينات محمد، وشحاتة، شحاتة السيد (٢٠٠٥) المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة. الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع.

ثانيا- المراجع الأجنبية:

- 1- Garrison, Ray H. And McCray-Hill Noreen. Eric W.(2010).Managerial Accounting(10 ed.). New
- 2- Atkinson (2004).Report S kablan "Management Accounting" prentice Hall USA 4th Edition.