



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية
كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة

Factors Affecting the Efficiency of Using Budgets as a Planning and Control Tool at the Palestinian Universities in Gaza Governorates.

إعداد

محمد موسى محمد النجار

إشراف

الدكتور/ علي عبد الله شاهين

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في
المحاسبة والتمويل

2006م _ 1427هـ

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

”قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ وَأَبَا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا
مَّا تَأْكُلُونَ، ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ
إِلَّا قَلِيلًا مَّا تَحْصِنُونَ، ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَارِثُ
النَّاسُ فِيهِ يَعْصِرُونَ“

(الآيات 47-49 من سورة يوسف)

ملخص الدراسة

"العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية

كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة"

يتطلب التطور في حجم الجامعات وأنشطتها الاستخدام الأمثل لمواردها الاقتصادية المتاحة، والرقابة على استخدام هذه الموارد في سبيل تحقيق الأهداف المنشودة، وتعتبر الموازنات التقديرية من أهم الأدوات والأساليب التي تساعد المؤسسات في التغلب على مشكلة عدم الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، والرقابة على هذا الاستخدام، حيث أن الموازنة الفعالة لا ينتهي دورها بمجرد إعدادها بل يبدأ الدور الأساسي والهام لها بعد الإعداد، ويتمثل ذلك في مرحلة التنفيذ والمتابعة التي تُعنى بالتأكد من أن التنفيذ يسير وفق ما حُدد له، ولتطبيق نظام الموازنات التقديرية بطريقة سليمة لا بد من توافر مجموعة من العوامل التي تضمن بدورها كفاءة التطبيق في الواقع العملي، وتتمثل مشكلة الدراسة في التعرف على العوامل التي تؤثر على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة، بعد التعرف على المدى الذي ذهب إليه التطبيق في الواقع العملي، لذلك تناول الباحث مناقشة العوامل التنظيمية، والسلوكية، ودراسة أثر الأساليب المستخدمة في التنبؤ وإعداد الموازنات على كفاءة استخدامها في تلك الجامعات، ومعرفة مدى كفاية النظم المحاسبية المطبقة فيها، بهدف التوصل إلى مجموعة من التوصيات والمقترحات لتحسين التطبيق العملي لنظم الموازنات التقديرية في هذه الجامعات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته تشمل مجموعة من الأسئلة مختلفة الجوانب، وتم توزيعها على مجتمع الدراسة المكون من العاملين في أقسام الموازنة والدوائر المالية في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة ممن يحملون درجة البكالوريوس فأعلى في تخصص المحاسبة أو إدارة الأعمال، هذا وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها: غياب الدور الفاعل الذي يجب أن يقوم به قسم الموازنة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة، كما أن تلك الجامعات تطبق نظام موازنة البنود، وبالتالي فإنه يتم تقدير بنود الموازنة بناءً على الأرقام التاريخية للسنوات السابقة مع إجراء نسبة زيادة أو تخفيض على بعضها بناءً على نسبة التغير المتوقعة، وفي نفس الوقت لا تطبق الجامعات المذكورة بدرجة كبيرة المرحلة الرابعة من مراحل نظام الموازنات التقديرية والمتمثلة في مرحلة متابعة التنفيذ والتي تُعنى بمحور الرقابة، كذلك تطبق تلك الجامعات نظم محاسبية جيدة تساهم في توفير البيانات المحاسبية اللازمة لإعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان أهمها:

ضرورة وجود قسم للموازنة في كل جامعة من الجامعات المذكورة، يشرف على عملية إعداد وتنفيذ الموازنات فيها، وكذلك تفعيل دور هذا القسم نحو تطبيق أساليب متطورة في إعداد الموازنات، والاستفادة من الأفكار التي تُبنى عليها أنواع أخرى من الموازنات كالموازنة الصفرية وغيرها من الموازنات الحديثة التي تساهم بشكل واضح في ضغط عملية الإنفاق والرقابة عليها، كما أوصت الدراسة بضرورة اعتماد المنهج العلمي في إعداد الموازنات التقديرية لتلك الجامعات، وتتمثل أهم مقومات هذا المنهج في ضرورة تحديد فروض أساسية تُعد التقديرات بناءً عليها، وكذلك استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية والمعدلات المعيارية كلما أمكن في إعداد وبناء تقديرات الموازنة.

Abstract

Factors Affecting the Efficiency of Using Budgets as a Planning and Control Tool at the Palestinian Universities in Gaza Governorates.

The development in the volume of universities and their activities requires the best exploitation of their available economic resources, besides the control of the usage of such resources to achieve desired goals. Budgets are considered among the most essential tools and methods which help establishments to overcome the problem of not using such available economic resources as best as possible and control such usage. The role of the budget does not end as soon as it ends, but its basic essential role begins immediately after its preparation. This is reflected in the stage of applying and follow up which means to be sure that the applying goes on as it was planned. In order to apply the budgets properly, there should be a group of factors which guarantee the efficiency of application in the real practice. The problem of study is to know the factors which affect the efficiency of using a budget as a planning and control tool at the Palestinian universities in Gaza governorates, after being aware of the application process in the real practice. So the researcher discussed the organizational and behavioral factors and the effects of methods which are used to forecast and prepare budgets to be used effectively in such universities. This also illustrates the adaptation of accounting systems which are applied, aiming to reach a set of recommendations to improve the practical application of budgets in such universities. To achieve the aims of study a questionnaire was designed which included a set of questions of various aspects. The questionnaire was distributed on the study sample of working staff in the budget and financial departments in the Palestinian universities in Gaza governorates for those who hold bachelor's degree or a higher degree in accounting or business administration. **Through the study, It came up with a set of results, The following are the most important:** There is a lack of the effective role of the budget department of Palestinian universities in Gaza governorates, and these universities apply **the line item budget**, Then the items of budget are determined according to the figures of previous years by performing increase or decrease ratio on some of them depending on the expected change ratio. At the same time such universities do not greatly apply the fourth stage of budgets. This is represented in the stage of follow up, which means control process. Besides, such universities apply good accounting systems which provide necessary accounting data to prepare and apply budgets.

The study came up with a set of recommendations, The following are the most important: It is necessary to have a budget department in each one of such universities to supervise the process of preparing and applying budgets there; to activate the role of such a department by applying developed methods in preparing budgets; to benefit of the ideas which are built on other types of budgets such as Zero Based Budget and other modern budgets which clearly participate in reducing expenses and control. The study also recommended the necessity of applying scientific method in preparing budgets for such universities. The most important fundamentals of this method is the necessity of determining basic principles which items of budget are based upon, besides using statistical and mathematical methods and standard averages in preparing budgets whenever it is possible.

إهداء

إلى أبي وأمي حياً ووفاءً
إلى إخوتي الذين قاسموني العناء في رحلتي هذه
إلى زوجتي التي صبرت وأوفت
إلى أبنائي قرة عيني

شكر وتقدير

الحمد لله الذي لا يبلغ مدحه القائلون، ولا يُحصي نعماه العادون، ولا يُؤدي حقه المجتهدون. أتقدم بعظيم الشكر والتقدير إلى الصرح الأكاديمي الشامخ، إلى منارة العلم والعلماء، الجامعة الإسلامية، التي تسعى دوماً إلى الريادة، من خلال برامجها التعليمية المتميزة، كما وأتقدم بجزيل الشكر إلى القائمين عليها، وإلى المشرف الفاضل الدكتور علي عبد الله شاهين، الذي دامت توجيهاته الدقيقة والموضوعية، وملاحظاته القيمة، مشعلاً مضيئاً لي خلال مراحل إعداد الدراسة، وإن كانت لغة الشكر وحدها لا تفي حق العالم على المتعلم، ولا حق الأستاذ على طالبه.

كما أتوجه بالشكر والامتنان إلى أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، الذين ما فتئوا يقدمون توجيهاتهم ونصائحهم وإرشادهم العلمي دون انقطاع، منيرين لنا الطريق ومقومين لنا أداؤنا الأكاديمي، ومعززين قدراتنا العلمية.

كما وأشكر الأساتذة الأفاضل الذين تكرموا بتحكيم استبانة الدراسة، ويقتضي واجب الوفاء والعرفان أن أتقدم بجزيل الشكر إلى الأخ ماهر الشافعي على ما بذله من جهود مخلصه خلال مراحل إنجاز هذا العمل.

كما وأتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أسرتي في العمل على ما قدموه لي من مساعدة في سبيل إنجاز هذا العمل.

والله من وراء القصد،،

الباحث

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	آية قرآنية
ب	ملخص الدراسة
هـ	إهداء
و	شكر وتقدير
ز	فهرس المحتويات
ط	فهرس الجداول
ك	فهرس الأشكال
1	الفصل الأول: الإطار العام للبحث
2	1/1. تمهيد
3	2/1. مشكلة الدراسة
4	3/1. فرضيات الدراسة
5	4/1. أهمية الدراسة
5	5/1. أهداف الدراسة
6	6/1. منهجية الدراسة
7	7/1. مجتمع الدراسة
7	8/1. الدراسات السابقة
14	9/1. هيكل البحث
15	الفصل الثاني: مبادئ الموازنات التقديرية، واتجاهات تطويرها، والعوامل المؤثرة فيها
16	مقدمة الفصل
17	المبحث الأول: ماهية الموازنات التقديرية واتجاهات التطوير
17	مقدمة
17	1/1/1. مفهوم الموازنات التقديرية
20	2/1/1. الوظائف الرئيسية للموازنات التقديرية
24	3/1/1. طبيعة الموازنات التقديرية في الجهات الخدمية
25	4/1/1. أنواع الموازنات التقديرية
33	5/1/1. استخدام الحاسب الآلي في تنفيذ نظام الموازنات

رقم الصفحة	الموضوع
35	المبحث الثاني: إعداد الموازنات التقديرية، والعوامل المؤثرة في إعدادها وتنفيذها.....
35	..... مقدمة
35	..... 1/2/1. مبادئ إعداد الموازنات التقديرية
43	..... 2/2/1. إجراءات إعداد الموازنات التقديرية
47	..... 3/2/1. مراحل إعداد الموازنات التقديرية
50	..... 4/2/1. وسائل المساعدة الكمية في إعداد الموازنات التقديرية
53	..... 5/2/1. العوامل المؤثرة في إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية
67	..... الفصل الثالث: الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط وللرقابة
68	..... مقدمة الفصل
68	..... 1/2. مفهوم وأبعاد العملية الرقابية في الموازنات التقديرية
73	..... 2/2. مفهوم التداخل والتكامل بين عمليتي الرقابة والتخطيط
75	..... 3/2. الرقابة وتقييم الأداء والعلاقة بينهما
76	..... 4/2. تطبيقات مفاهيم الرقابة الإدارية في الموازنات التقديرية
78	..... 5/2. بناء النظام الرقابي
82	..... 6/2. فعالية الرقابة وخصائص النظام الرقابي الفعال
85	..... 7/2. دور المعلومات في عملية الرقابة
86	..... 8/2. أدوات الرقابة الإدارية
92	..... 9/2. تطبيقات الموازنة ودورها في محاسبة المسئولية
97	..... الفصل الرابع: العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابية في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة "الدراسة الميدانية"
98	..... مقدمة الفصل
98	..... 1/4 مقدمة عن الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة والدوائر المالية فيها
103	..... 2/4 واقع إعداد الموازنات التقديرية في الجامعات المذكورة ودورها في عملية التخطيط والرقابة
104	..... 3/4. الطريقة والإجراءات
118	..... 4/4. نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها
142	..... النتائج والتوصيات
143	..... أولاً/ النتائج
145	..... ثانياً/ التوصيات
148	..... قائمة المراجع
153	..... الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	الموضوع
105	جدول رقم (1) يبين توزيع أفراد مجتمع الدراسة على الجامعات والاستبانات الموزعة والمستردة
106	جدول رقم (2) يبين الخصائص والسمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة
108	جدول رقم (3) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (مجموعة العوامل التنظيمية) والدرجة الكلية لفقراته
110	جدول رقم (4) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (مجموعة العوامل السلوكية) والدرجة الكلية لفقراته
111	جدول رقم (5) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنات) والدرجة الكلية لفقراته
113	جدول رقم (6) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (كفاية النظام المحاسبي) والدرجة الكلية لفقراته
114	جدول رقم (7) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (دور الموازنة التقديرية في عمليتي التخطيط والرقابة) والدرجة الكلية لفقراته
115	جدول رقم (8) يبين الصدق البنائي لمحاور الدراسة
116	جدول رقم (9) يبين معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)
117	جدول رقم (10) يبين معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)
118	جدول رقم (11) يبين اختبار التوزيع الطبيعي (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test)
121	جدول رقم (12) يبين النسب المئوية لبدائل الفقرات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات المحور الأول (مجموعة العوامل التنظيمية)
124	جدول رقم (13) يبين النسب المئوية لبدائل الفقرات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات المحور الثاني (مجموعة العوامل السلوكية)
126	جدول رقم (14) يبين النسب المئوية لبدائل الفقرات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات المحور الثالث (الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنات)
128	جدول رقم (15) يبين النسب المئوية لبدائل الفقرات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات المحور الرابع (كفاية النظام المحاسبي)

رقم الصفحة	الموضوع
130	جدول رقم (16) يبين النسب المئوية لبدائل الفقرات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات المحور الخامس (دور الموازنة التقديرية في عمليتي التخطيط والرقابة)
133	جدول رقم (17) يبين معامل ارتباط بيرسون بين العوامل التنظيمية وبين كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة
134	جدول رقم (18) يبين معامل ارتباط بيرسون بين العوامل السلوكية وبين كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة
135	جدول رقم (19) يبين معامل ارتباط بيرسون بين أثر الأساليب المستخدمة في عملية التنبؤ وإعداد الموازنات التقديرية وبين كفاءة استخدامها كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة
136	جدول رقم (20) يبين معامل ارتباط بيرسون بين كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة
137	جدول رقم (21) يبين اختبار t للعينات المستقلة يعزى للمؤهل العلمي (Independent Samples Test)
138	جدول رقم (22) يبين اختبار t للعينات المستقلة يعزى للتخصص (Independent Samples Test)
139	جدول رقم (23) يبين تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) يعزى للجامعة التي يعمل بها
140	جدول رقم (24) يبين تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) يعزى للمسمى الوظيفي.....
141	جدول رقم (25) يبين تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) يعزى لعدد سنوات الخبرة

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	الموضوع
22	شكل رقم (1) يبين الدور التخطيطي والرقابي للموازنات التقديرية
46	شكل رقم (2) يبين الخريطة التنظيمية لإدارة الموازنة
77	شكل رقم (3) يبين أنواع الرقابة من حيث تركيزها على الإجراء التصحيحي
81	شكل رقم (4) يبين مرحلة تقييم الأداء الفعلي
99	شكل رقم (5) يبين توزيع العاملين بالدائرة المالية في الجامعة الإسلامية بغزة حسب طبيعة العمل
100	شكل رقم (6) يبين توزيع العاملين في الدائرة المالية بجامعة الأزهر حسب طبيعة العمل
101	شكل رقم (7) يبين توزيع العاملين في الدائرة المالية في جامعة الأقصى حسب طبيعة العمل
102	شكل رقم (8) يوضح عدد العاملين في أقسام المالية في جامعة القدس المفتوحة_محافظة غزة وتوزيعهم حسب مكان العمل
119	شكل رقم (9) يبين كيفية تكوين آراء أفراد العينة حول فقرات استبانة الدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

الفصل الأول الإطار العام للبحث

1/1. تمهيد: Introduction

إن التطور الذي حدث في حجم ونشاط الجامعات الفلسطينية يستوجب الاستخدام الأمثل والرشيد لمواردها الاقتصادية المتاحة، حتى تتمكن هذه الجامعات من تحقيق أهدافها التي تعتبر جزءاً من أهداف المجتمع، والتي تتمثل في ثلاثة جوانب هي: (الرباع، 2003م، ص1)

الجانب الأول هو الجانب الاقتصادي الذي يوفر على فلسطين الكثير من العملات الصعبة من خلال الاستغناء عن سفر الطلبة الفلسطينيين إلى الجامعات في الدول الأخرى.

والجانب الثاني يتمثل في استيعاب كادر إداري وأكاديمي كبير للعمل في هذه الجامعات، لتساهم بذلك في حل مشكلة من أهم المشاكل التي تواجه المجتمعات في الوقت الحالي، وهي مشكلة البطالة.

أما الجانب الثالث فيتمثل في توفير فرص التعليم والبحث العلمي للمجتمع الفلسطيني، وبالتالي اكتساب قيمة حضارية وعلمية في الوقت الذي يعتبر المجتمع الفلسطيني في أمس الحاجة إلى اكتساب مثل هذه القيم، كي يكسب مكانة لائقة بين دول المنطقة والعالم.

هذا ولما كانت عملية التخطيط من الوظائف الأساسية لإدارة أي مشروع، حيث يمكن من خلالها تحديد الأهداف العامة للمشروع ككل، والأهداف التفصيلية للإدارات المختلفة، ثم إيجاد الوسائل المناسبة لتحقيق هذه الأهداف (جامعة القدس المفتوحة، ص30)، وهذا يعني أن محور عملية التخطيط هو استقراء المستقبل واحتمالاته بعد الاعتماد على الماضي ومشاكل الحاضر، وتعتبر الموازنات التقديرية أداة من أدوات التخطيط قصير الأجل والتخطيط طويل الأجل، كما تعتبر نظاماً للرقابة على جميع أوجه النشاط في المشروع، ومعياراً لتقييم الأداء تتحدد بموجبه الانحرافات التي تعتبر أساساً للقرارات المصححة.

والرقابة شديدة الصلة بالتخطيط، كما وتعتبر إحدى الوظائف الأساسية للإدارة والتي تواكب جميع مراحل النشاط الإداري، فتبدأ منذ تحديد الأهداف والمعايير، وتستمر طيلة استمرار العملية الإدارية، وتتضمن عملية الرقابة كل الأنشطة التي يقوم بها المدبرون في محاولتهم للتأكد من أن العمليات الفعلية تتوافق مع العمليات المخططة (الصباح، 1995م، ص5-8)، من هنا تظهر لنا أهمية ممارسة الأنشطة الرقابية باستمرار، ذلك لأن تنفيذ الأعمال لا يتم في الغالب بشكل تام ومنقن، حيث يقوم البشر بتنفيذ الخطط المحددة، ومن المعروف أن هؤلاء يتفاوتون في قدراتهم وأدائهم، الأمر الذي يتطلب القيام بعملية رقابية مستمرة، من هنا تعتبر الحاجة إلى الرقابة مسألة ضرورية وملحة.

وتعتبر الموازنات التقديرية من أهم الأدوات الضرورية لممارسة وظيفتي التخطيط والرقابة، كما تعتبر من الوسائل الأساسية لترجمة أهداف المشروع إلى مجموعة من البيانات الكمية والمالية التي تعطي الإدارة صورة واضحة عن النتائج التي يمكن التوصل إليها (رضوان، وكحالة، 1997م، ص37-38).

ونظراً لأهمية الموازنات التقديرية في عملية الرقابة والتخطيط الشامل لكافة أنشطة المشروع والتنسيق بينها، جاءت دراسات عديدة تتناول جوانب مختلفة في هذا المجال، تناول بعضها البحث في مدى تطبيق نظم الموازنات التخطيطية في الجامعات الحكومية الأردنية، والوقوف على المعوقات والعوامل التي تؤثر على كفاءة استخدام الموازنات في هذه الجامعات، بالإضافة إلى البحث في تقييم فاعلية الموازنات التقديرية في تخطيط ورقابة وتقييم الأداء، إلى جانب الدراسات الأخرى التي سعت إلى تحديد أوجه القوة والضعف في نظام الموازنات، وتحديد العوامل التي تساهم في تفعيل دورها كأداة تخطيط ورقابة.

هذا ويستدعي التطور الكبير في حجم ونشاط الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة الاهتمام بكافة النواحي التشغيلية فيها، والتخطيط لها بشكل جيد، وإحكام عملية الرقابة على تنفيذ ما خطط له في هذه الجامعات، خاصة وأنها أصبحت تعاصر ظروف التحرر، وذلك حتى تتمكن من البقاء والنمو وخدمة المجتمع، ويستلزم ذلك التخطيط الأمثل لترشيد استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة لها والرقابة عليها، وذلك من خلال التعرف على العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة، وأثر اختلاف العوامل السابقة باختلاف كل جامعة من الجامعات المذكورة، الأمر الذي يزيد من فاعلية هذه الأداة في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة لتلك الجامعات، وبالتالي زيادة مقدرة هذه الجامعات على البقاء والتطور.

2/1. مشكلة الدراسة: Research Problem

تسعى الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة (شأنها في ذلك شأن سائر التنظيمات الاقتصادية الأخرى) إلى استغلال مواردها الاقتصادية المتاحة استغلالاً أمثل ورشيد، وذلك من خلال التخطيط الجيد لاستخدام وإدارة تلك الموارد، ثم الرقابة على تنفيذ ما خطط له في استغلال هذه الموارد، ويكون ذلك من خلال تحديد أهداف التنظيم أولاً، ثم إيجاد الطرق والوسائل التي تمكن من تحقيق تلك الأهداف، وتأتي بعد ذلك مرحلة الرقابة على تنفيذ تلك الطرق والوسائل التي تم تحديدها لتحقيق الهدف المنشود، حيث لا يمكن أن يحدث تنفيذ للموازنة دون إشراف ورقابة.

إلا أنه قد تظهر بعض المشاكل أو الصعوبات التي تؤثر على كفاءة عملية استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة، إما بسبب عدم واقعية الأهداف المخططة، أو إلى عدم تناسبها مع

الإمكانات المتاحة مما يؤدي إلى خلل في التنفيذ* ، لذلك فإنه يمكن القول بأن مشكلة هذا البحث تتمثل في الإجابة على السؤال الرئيس التالي:

"ما العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة؟"

ويتفرع من هذا السؤال الرئيس أسئلة فرعية تتمثل في:

1. ما أثر العوامل التنظيمية على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة ؟
2. ما أثر العوامل السلوكية على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة؟
3. ما أثر الأساليب المستخدمة في التنبؤ وإعداد الموازنات التقديرية على كفاءة استخدامها كأداة للتخطيط والرقابة ؟
4. ما أثر كفاية النظام المحاسبي المطبق في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة ؟
5. ما أثر المتغيرات المستقلة الآتية على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة: المؤهل العلمي، التخصص، الجامعة التي يعمل فيها، المستوى الوظيفي، سنوات الخبرة.

3/1. فرضيات الدراسة: Research Hypothesis

1. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل التنظيمية وكفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة.
2. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل السلوكية وكفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة.
3. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الأساليب المستخدمة في عملية التنبؤ وإعداد الموازنات التقديرية وكفاءة استخدامها كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة.
4. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاية النظام المحاسبي المطبق في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة وكفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات المذكورة.

* مقابلة مع أ. عبد المنعم العلول ، المدير المالي لجامعة الأقصى ، غزة، 2/10/2006.

5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة تعزى إلى كل مما يلي: المؤهل العلمي، التخصص، الجامعة التي يعمل فيها، المستوى الوظيفي، سنوات الخبرة.

4/1. أهمية الدراسة: Research Importance

تعتبر الجامعات من الدعامات الأساسية التي يرتكز عليها المجتمع في سبيل تحقيق النمو والتطور، وبالتالي فإن وجود أي خلل في النواحي التشغيلية أو التخطيط لها، والرقابة عليها سينعكس بشكل مباشر وسلبي على المجتمع، لذلك لا بد من الاهتمام بكافة النواحي التشغيلية والتخطيطية لهذه المؤسسات والرقابة عليها، ومعرفة العوامل التي تمكن من ضبط أنشطة هذه المؤسسات وتقديمها للمجتمع بأقصى درجة من الكفاءة والفاعلية، وبذلك يتحقق تفعيل دور هذه المؤسسات في التنمية الاقتصادية الشاملة، من هنا جاءت أهمية القيام بهذا البحث حيث يتضمن دراسة تطبيقية على الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة من جانب، ومن جانب آخر تعتبر الموازنات التقديرية من أهم الأساليب التي تساعد المؤسسات في التغلب على إحدى المشكلات الأساسية التي تعترضها، وهي عدم الاستخدام الأمثل والرشد للموارد الاقتصادية المتاحة من خلال التخطيط الجيد لاستخدام هذه الموارد، والرقابة على هذا الاستخدام، وبالتالي فإن أهمية هذه الدراسة تظهر من خلال بحثها في العوامل التي تمكن الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة من استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة، وسبل تطويرها لتساهم بدورها في ترشيد القرارات الإدارية بما يحقق الاستخدام الأمثل والرشد للموارد الاقتصادية المتاحة لتلك الجامعات.

5/1. أهداف الدراسة: Research Objective

1. الكشف عن العوامل التنظيمية المؤثرة على استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة.
2. الكشف عن العوامل السلوكية المؤثرة على استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة.
3. التعرف على الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنات التقديرية في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة وأثر تلك الأساليب على استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة في الجامعات المذكورة.
4. التعرف على مدى كفاية النظام المحاسبي المطبق في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة وأثر ذلك على استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة.
5. التعرف على واقع إعداد واستخدام الموازنات التقديرية في الجامعات المذكورة كأداة للتخطيط والرقابة.

6/1. منهجية الدراسة: Research Methodology

تم الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لتحقيق أهداف هذه الدراسة على النحو الآتي:

أولاً: المصادر الثانوية:

والتي تعتمد على الكتب، والأبحاث، والدوريات العربية، والأجنبية التي تبحث في موضوع الدراسة، أو تتضمن بيانات أو معلومات تخدم هذه الدراسة، وذلك من أجل إعداد الجانب النظري منها.

ثانياً: المصادر الأولية:

والتي تستند على البيانات والمعلومات المستقاة من الوسائل التالية:

1. الاستبانة: حيث تساعد في جمع البيانات واختبار الفرضيات من خلال توزيعها على المسؤولين ذوي العلاقة والعاملين في الدوائر المعنية لدى الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة¹، وقد تم اختبار وتحكيم الاستبانة لضمان جودتها في تحقيق الهدف المنشود منها، وذلك من خلال عرضها على مجموعة من أصحاب الخبرة الأكاديمية، والمهنية، وكذلك على بعض المتخصصين في هذا المجال، وبعض المتخصصين في مجال الإحصاء²، وبهدف الحصول على مقترحات بناءة تساهم في تحقيق أهداف أداة البحث، فقط تم إدخال بعض التعديلات عليها، ومن ثم توزيعها على عدد من أفراد مجتمع الدراسة لاختبارها مبدئياً، بهدف الاطمئنان إلى توافر درجة من الوضوح في الأسئلة، وكذلك توافر درجة من المصادقية في الإجابة عليها، حيث طُلب منهم الإجابة على أسئلة الاستبانة، وإبداء أية ملاحظات بشأنها، وقد كانت نتائج اختبار أداة البحث دالة على توافر قدر كافي من الموضوعية في جمع البيانات الأولية اللازمة لأغراض البحث.

2. المقابلة: حيث تساعد في الحصول على المعلومات الأخرى اللازمة للدراسة من بعض المسؤولين الذين لهم صلة مباشرة في إعداد وتنفيذ ومراقبة الموازنة³، حيث تم توجيه مجموعة من الأسئلة ذات العلاقة⁴.

كما تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في دراسة مشكلة البحث والذي يمكن من خلاله الوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية لعناصر المشكلة محل الدراسة، وبالتالي وضع التوصيات والمقترحات

¹ انظر الملحق رقم (1) _ استبانة الدراسة

² انظر الملحق رقم (2) _ قائمة بأسماء الأشخاص الذين قاموا بتحكيم استبانة الدراسة

³ انظر الملحق رقم (3) _ قائمة بأسماء الأشخاص الذين تمت مقابلتهم

⁴ انظر الملحق رقم (4) _ قائمة بالأسئلة الموجهة للأشخاص الذين تمت مقابلتهم

اللازمة. (مقداد، والفرا، 2004م، ص59)، وللتحقق من صدق وثبات الاستبانة، وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات فإن الباحث يستخدم البرنامج الإحصائي (SPSS) لما يتوافر في هذا البرنامج من إمكانيات تعمل على قياس العلاقات بين مختلف متغيرات الدراسة.

7/1. مجتمع الدراسة: Research Population

يتكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين بالدوائر المالية، وقسم الموازنة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة والمعترف بها رسمياً من قبل وزارة التربية والتعليم العالي حيث يبلغ عددها أربع جامعات هي:

1. الجامعة الإسلامية - غزة.
2. جامعة الأزهر - غزة.
3. جامعة الأقصى.
4. جامعة القدس المفتوحة.

8/1. الدراسات السابقة: Previous Studies

• دراسة العيداني (1989م):

الدراسة بعنوان " الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية _ دراسة نظرية وتطبيقية في المنشأة العامة للصناعات الورقية - معمل ورق البصرة " .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة الموازنة التخطيطية في إحدى المنشآت الصناعية العامة في العراق في أداء وظيفة الرقابة وتقييم الأداء.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة عدم إتاحة الفرصة الكافية للمستويات الإدارية التنفيذية في إعداد الموازنة التخطيطية الخاصة بأقسامهم وكذلك عدم كفاية نظام تقارير الأداء المطبقة في تلك المنشأة كما أن هذه التقارير تقتصر على مقارنة الأرقام المخططة بالأرقام الفعلية دون تحديد الانحرافات وتحليلها حسب مسبباتها مما يجعل الموازنة التخطيطية غير صالحة للاستخدام في عملية الرقابة.

ومن أهم التوصيات التي جاءت بها هذه الدراسة ضرورة الاستمرار في العمل بموجب الموازنة التخطيطية ورفع مستوى إعدادها بمختلف الوسائل والسبل لضمان الدقة والواقعية لها، ضرورة توعية وتنقيف كافة المستويات الإدارية وخصوصاً التنفيذية منها بأهمية الموازنة التخطيطية، ضرورة وجود تقارير تختص بمتابعة تنفيذ الموازنة لكل قسم على حدة وأن تركز هذه التقارير على الانحرافات

والصعوبات والمشاكل التي تحصل نتيجة التنفيذ وعدم ذكر الأعمال التي تسير على وفق ما هو محدد لها، كما وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق نظام سليم لمحاسبة المسئولية.

• دراسة العلاوين (2000م):

الدراسة بعنوان " تقييم نظم الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ". هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى فعالية نظم الموازنات التقديرية المطبقة في الشركات الصناعية الأردنية في تحقيق هدف الرقابة وتقييم الأداء والمعوقات التي تحد من فعالية هذه النظم. أجريت هذه الدراسة على الشركات الصناعية المسجلة في سوق عمان المالي في نهاية عام 1997 والبالغ عددها (90) شركة صناعية مساهمة عامة. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن غالبية نظم الموازنات التقديرية المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية إما غير ملائمة أو تتلاءم نسبياً مع ظروف الشركة، وأن غالبية الشركات الصناعية المساهمة العامة التي تطبق نظام الموازنات التقديرية لا تتوفر فيها مقومات نجاح نظام الموازنات التقديرية، كما أن البيانات الناتجة عن نظم الموازنات التقديرية المطبقة في تلك الشركات تستخدم بدرجة قليلة في عملية الرقابة وتقييم الأداء. وأوصت الدراسة بضرورة استخدام البيانات الناتجة عن نظم الموازنات التقديرية في تقييم الأداء الكلي للشركات المذكورة وضرورة اقتناع الإدارة العليا بجدوى نظام الموازنات وأهميته استخدامه وتدعيمه وضرورة وجود قسم متخصص للموازنات التقديرية في كل شركة.

• دراسة الأبندي (2003م):

الدراسة بعنوان " مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام ".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الواقع العملي لاستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في إحدى منشآت القطاع العام بسوريا . ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن اشتراك مختلف المستويات الإدارية الموجودة في المنشأة يساعد كثيراً على الالتزام بتقديرات الموازنة، وتحسين أداء العاملين فيها، والتقليل قدر الإمكان من الأخطاء والانحرافات، وأن الاعتماد على الأساليب العلمية عند إعداد تقديرات الموازنة سوف يزيد من فعاليتها كأداة للتخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم الأداء. وقد أوصت الدراسة بضرورة عقد دورات لمعدي الموازنات لرفع كفاءتهم وتحسين قدراتهم وضرورة مشاركة جميع المستويات الإدارية في المنشأة المذكورة في عملية إعداد وتنفيذ الموازنة

التخطيطية وخاصة المستويات الإدارية المسؤولة عن التنفيذ وأن يتم تشكيل لجنة مختصة لإعداد خطة الموازنة ومتابعة تنفيذها.

• دراسة الرباع (2003م):

الدراسة بعنوان " تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الجامعات الحكومية الأردنية " .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق نظم الموازنات التخطيطية في تلك الجامعات، ودراسة واقع عملية إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية فيها والوقوف على المعوقات أو العوامل التي تؤثر على كفاءة استخدام نظم الموازنات التخطيطية في هذه الجامعات، ومدى مساهمتها في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء فيها، وفيما إذا كانت البيانات التي تتضمنها الموازنات التخطيطية كافية لاتخاذ القرارات المناسبة.

أجريت هذه الدراسة على العاملين في لجان الموازنة بالجامعات الحكومية الأردنية والبالغ عددها (8) جامعات حكومية.

وقد بينت نتائج الدراسة أن هناك اهتمام كبير في الجامعات الحكومية الأردنية بمشاركة المستويات الإدارية المختلفة في إعداد تقديرات الموازنة السنوية، وأنه لا يتم البدء بعملية تنفيذ بنود الموازنة قبل اعتمادها بشكل نهائي ويتم متابعة عملية التنفيذ من قبل المسؤولين ومن قبل دائرة الرقابة الداخلية في الجامعة، وكذلك بينت نتائج الدراسة أن الموازنات التي تعدها الجامعات الحكومية الأردنية تكون شاملة لجميع إيرادات ونفقات الجامعة المتوقعة وأن هناك متابعة لعملية التوجيه لمختلف الأعمال والأنشطة المستجدة في الجامعة، كما تعتبر الموازنات التخطيطية نظم رقابية فعالة تؤدي إلى رفع كفاءة الأنشطة التعليمية.

وقد أوصت الدراسة بالاهتمام بتحليل الانحرافات بين الأرقام الفعلية والتقديرية في الموازنة عند حدوثها، وضرورة توفير نظم معلومات محاسبية مساعدة كنظام التكاليف المعيارية ونظام التقارير ومحاسبة المسؤولية عند إعداد الموازنة، وأن يتم استخدام نظم الموازنات بشكل أوسع بحيث تربط بين أهداف العاملين وأهداف الجامعة، وأن يتم تطبيق عملية الرقابة عن طريق الموازنات بحيث تكون عملية التقييم بناءً عليها، كما أوصت الدراسة بضرورة تدريب القائمين على إعداد الموازنة على استخدام الأسلوب العلمي في التقدير.

• دراسة الزعبي (2004م):

الدراسة بعنوان " دور الموازنات في تخطيط ورقابة وتقييم أداء المجالس البلدية في الأردن " .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الموازنات في تخطيط ورقابة وتقييم أداء المجالس البلدية في الأردن، وتقييم كفاءة إدارة المجالس البلدية في الأردن في تخطيط أنشطتها، وكذلك تقييم فاعلية الموازنات في المحافظة على موارد وممتلكات البلدية في الأردن.

أجريت هذه الدراسة على عينة عشوائية مكونة من 83 بلدية من مجتمع الدراسة الأصلي المكون من (324) بلدية لنفس الفترة، بحيث تغطي الدراسة دورتين من دورات إدارة المجالس البلدية وتمتد من سنة 1992 وحتى سنة 1998.

وقد بينت هذه الدراسة أن المجالس البلدية في الأردن غير قادرة على ترشيد الإنفاق على نحو يكفل معها تحقيق أهداف الموازنة وبالتالي يوجد هدر في موارد المجالس البلدية، كما بينت الدراسة أن دور الموازنة في تخطيط الأنشطة البلدية والرقابة عليها يكاد يكون معدوماً.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تغيير أسلوب الرقابة المطبق في تلك البلديات وتطويره ومضاعفة ممارسة عملية تقييم الأداء وأن تهتم الإدارة المركزية بمساعدة البلديات على إعداد خططها ومساعدتها في تحقيق هذه الخطط من خلال ممارسة دورها الرقابي على البلديات عن طريق إقرار موازاناتها، كما أوصت برفع مستوى المساءلة لإدارات المجالس البلدية ومحاسبتها في حالة التقصير ومكافأتها في حالة الإنجاز وتحديد أولويات المجالس البلدية وفق خطة طويلة الأجل.

• دراسة Emojorho (2004م)

الدراسة بعنوان "الموازنات التقديرية وإعدادها في بعض مكاتب جامعات نيجيريا"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مكانة الموازنات التقديرية في بعض جامعات نيجيريا، وتقديم توصيات تتعلق بتحسين عملية إعداد الموازنات في تلك الجامعات، وخاصة موازنات المكاتب فيها، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على مصادر الإيرادات المختلفة في موازنات تلك المكاتب، وتحديد مصدر الإيرادات الذي يحتل المرتبة الأولى في تمويل تلك المكاتب.

أجريت هذه الدراسة على موازنات تقديرية لمكاتب خمس جامعات حكومية في نيجيريا، من مجتمع دراسة يتكون من (35) جامعة حكومية، واختار الباحث هذه العينة العشوائية لتعبر عن مجتمع الدراسة الأصلي بحيث تمثل مراحل (أجيال) التطور الأربعة للجامعات التي تم تأسيسها في نيجيريا من الفترة 1948 وحتى 2003م، وقد قسم الباحث مراحل تطور تلك الجامعات إلى أربعة مراحل، واختار جامعة واحدة لتعبر عن مرحلة التطور الأولى للجامعات، بحيث كانت هذه الجامعة من الجامعات التي تم تأسيسها في الفترة من 1948 وحتى 1973، واختار جامعة واحدة لتعبر عن مرحلة التطور الثانية،

بحيث كانت هذه الجامعة من الجامعات التي تم تأسيسها في الفترة من 1974 وحتى 1979، واختار جامعة أخرى لتعبر عن المرحلة الثالثة من التطور، بحيث كانت هذه الجامعة من الجامعات التي تم تأسيسها في الفترة من 1980 وحتى 1987، واختار الباحث جامعتين لتعبران عن المرحلة الرابعة من التطور، بحيث كانت هاتين الجامعتين من الجامعات التي تم تأسيسها في الفترة من 1988 وحتى 2003م.

وقد بينت نتائج هذه الدراسة أن الموازنات التقديرية في مكاتب تلك الجامعات تعتبر أساساً لعملية التخطيط والرقابة ويمكن من خلالها تحقيق أهداف المكاتب، لذلك فإنه يجري إعدادها بشكل سنوي، كما بينت نتائج الدراسة أن مخصصات الدعم الحكومية تمثل المصدر الأول من مصادر إيرادات موازنات تلك المكاتب، إلا أن مصادر الإيرادات في موازنات تلك المكاتب تعتبر ضعيفة. وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام قسم معين بعملية إعداد الموازنات التقديرية في تلك الجامعات، وضرورة مضاعفة مخصصات الدعم المالي التي تقدمها الحكومة في تلك البلاد لموازنات المكاتب في الجامعات، والعمل على أتمتة أعمال المكاتب في الجامعات، وربطها بشبكة واحدة.

• دراسة العمري (2005م)

الدراسة بعنوان "مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين (الأونروا) في قطاع غزة"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الأمم المتحدة (الأونروا) في قطاع غزة، وذلك من خلال تحديد أوجه القوة والضعف في نظام الموازنة المتبع فيها، كما وهدفت أيضاً إلى التعرف على العوامل والوسائل التي تساهم في إنجاح وتفعيل دور الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الغوث الدولية بغزة.

أجريت هذه الدراسة على جميع موظفي الدوائر والبرامج في وكالة الغوث الدولية بقطاع غزة، والذين لهم علاقة مباشرة بمراحل إعداد وتنفيذ الموازنة والرقابة عليها، والبالغ عددهم (82) موظف، وقد كان ذلك من خلال تصميم وتوزيع استبانة على مجتمع الدراسة لتحقيق أهداف الدراسة. وقد بينت نتائج الدراسة أن درجة الدقة في إعداد وتنفيذ الموازنة لم تكن بالدرجة المطلوبة والكافية لإنجاح الموازنة وتحقيق أهدافها، وأن نسبة مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في إعداد وتنفيذ الموازنة هي نسبة ضعيفة، كما بينت نتائج الدراسة عدم كفاية وفاعلية إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها داخل الأونروا.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تشكيل لجان موازنة في دوائر الأونروا تعنى بشئون الموازنة في كافة مراحلها، وأوصت الدراسة بضرورة العمل على تحفيز المستويات الإدارية العليا في الأونروا

للمشاركة والتفاعل مع موظفيهم فيما يتعلق بموازنة دوائهم في كافة مراحلها، كما أوصت الدراسة بضرورة وضع الآليات المناسبة لزيادة كفاءة الإجراءات الرقابية داخل الدوائر المختلفة.

• دراسة حلس (2005م):

الدراسة بعنوان " دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية " هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى المشاركة من قبل مدراء الموازنة في وضع أهداف الموازنة والتعرف على الكيفية التي يتم بها تبني الموازنات في مؤسسات المجتمع المدني ومدى استخدام تقارير انحرافات الموازنة في قياس الأداء، كما وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية العاملة في قطاع غزة بفلسطين.

أجريت هذه الدراسة على عينة عشوائية مكونة من 100 مؤسسة من مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية العاملة في قطاع غزة بفلسطين من مجتمع الدراسة الأصلي المكون من 280 مؤسسة. وقد بينت نتائج الدراسة أن معظم مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية تقوم بإعداد موازنات سنوية بهدف استخدامها كأداة اتصال وتواصل، واستخدامها في تقييم أداء الإدارة ومساعدتها على التنبؤ وتحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام، كما تعتبر الموازنات في تلك المؤسسات أداة فاعلة لتخصيص الموارد، كما بينت الدراسة أن بعض مؤسسات المجتمع المدني لم تتمكن من تحقيق أهدافها المحددة في الموازنة نتيجة ضعف أداء العاملين فيها، وبسبب مثالية الأهداف من قبل المؤسسات.

• دراسة الجديلي (2005م):

الدراسة بعنوان " دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة ". هدفت هذه الدراسة إلى إظهار دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية وكشف أسباب الضعف في اعتماد الموازنة كأداة تخطيط مالي فيها، والتعرف على درجة اعتماد المنظمات غير الحكومية على الموازنة في التخطيط المالي. أجريت هذه الدراسة على المنظمات غير الحكومية العاملة في محافظات غزة المسجلة في دليل المنظمات غير الحكومية لعام 2003 الصادر عن مكتب المنسق العام للأمم المتحدة والبالغ عددها 280 منظمة، وقد بينت الدراسة أن استخدام الموازنة كأداة تخطيط مالي يرتبط بالمؤهلات العلمية لصانعي القرار في تلك المنظمات وأن تلك المنظمات لا تهتم بوجود لجنة مختصة بإعداد الموازنة ومتابعتها، كما أن تلك المنظمات لا تقم بتحليل الانحرافات التي تظهر بين ما هو مخطط في الموازنة وبين النتائج الفعلية، وقد أوصت الدراسة بضرورة تدريب العاملين في الإدارة المالية بالمنظمات المذكورة وتفعيل دور الموازنة فيها ومتابعة تحليل الانحرافات بين المخطط في الموازنة والإنتاج الفعلي.

تعليق على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة موضوع الموازنات التقديرية من أكثر من جانب، حيث تعرضت بعض الدراسات إلى مدى استخدام الموازنات التقديرية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية العامة كدراسة العيداني والعلوين والأفندي ، ومعرفة المعوقات التي تحد من فعالية استخدام الموازنة كأداة للرقابة وتقييم الأداء فيها، وتعرضت دراسات أخرى إلى تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الجامعات الحكومية الأردنية من خلال التعرف على واقع إعداد الموازنات التخطيطية، وفيما إذا كانت البيانات التي تتضمنها تلك الموازنات كافية لاتخاذ القرارات أم لا، كدراسة الرباع (2003م)، كما تناولت دراسة أخرى موضوع مدى فاعلية الموازنات التقديرية في تحقيق هدف الرقابة وتقييم الأداء في المجالس البلدية في الأردن، كدراسة الزعبي (2004م)، في حين بحثت دراسة Emojorho (2004م) في تقييم مكانة الموازنات التقديرية في بعض جامعات نيجيريا، وقد اهتمت الدراسة بتقديم توصيات تتعلق بتحسين عملية إعداد الموازنات التقديرية في تلك الجامعات، وخاصة موازنات المكتبات فيها، وقامت دراسة العمري (2005م) بتحديد أوجه القوة والضعف في نظام الموازنة المطبق في وكالة الغوث الدولية بغزة، وكذلك تحديد العوامل التي تساهم في إنجاح وتفعيل دور الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الغوث الدولية بغزة، في حين بحثت كل من دراسة حلس (2005م)، ودراسة الجدلي (2005م) في المنظمات غير الحكومية ودور الموازنات فيها كأداة تخطيط ورقابة، وقد بينت دراسة حلس مدى استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في تلك المنظمات، بينما ركزت دراسة الجدلي على إظهار دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في تلك المنظمات، ورغم الجوانب المختلفة التي تناولتها الدراسات المذكورة، تأتي هذه الدراسة لتتناول جانباً آخرًا وذلك في محاولة جادة للتعرف على العوامل التي تؤثر في استخدام تلك الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة وتطبيقاتها في الجامعات الفلسطينية بغرض تحديد ومناقشة تلك العوامل، والوقوف على مدى تأثيرها في عملية إعداد الموازنة بهدف زيادة الكفاءة والفاعلية في أداء تلك الموازنات.

9/1. هيكل البحث Research Structure:

يشمل هيكل البحث خمسة فصول رئيسية، هي:

❖ الفصل الأول: الإطار العام للبحث

ويحتوي على المقدمة، ومشكلة البحث، والفرضيات، وأهمية البحث، وأهدافه، والمنهجية، وغيرها.

❖ الفصل الثاني: مبادئ الموازنات التقديرية، واتجاهات تطویرها، والعوامل

المؤثرة فيها

ويحتوي هذا الفصل على مبحثين رئيسيين، يناقش المبحث الأول ماهية الموازنات التقديرية، والوظائف الرئيسية لها، واتجاهات التطوير في إعدادها، بينما يناقش المبحث الثاني المبادئ العلمية التي تحكم كفاءة إعداد الموازنات التقديرية، والعوامل المؤثرة على استخدامها كأداة للتخطيط والرقابة.

❖ الفصل الثالث: الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة

ويناقش هذا الفصل ماهية عملية الرقابة ومراحلها وأدواتها، وعلاقة الموازنة التقديرية بالرقابة الداخلية، وكيفية تطبيق عملية الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية، وكذلك فوائد إعداد الموازنة على أساس نظام محاسبة المسؤولية.

❖ الفصل الرابع: العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة

في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة "الدراسة الميدانية"

ويحتوي هذا الفصل على الإطار العملي للدراسة، ويشمل تعريف بالجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة، وكيفية إعداد الموازنات التقديرية فيها، كما ويشمل هذا الفصل المنهجية، والإجراءات، وطرق جمع البيانات، ومجتمع الدراسة وعينتها، وتصميم استبانة الدراسة، وأساليب التحليل الإحصائي المستخدمة، وكذلك تحليل البيانات واختبار الفرضيات للوصول إلى النتائج.

❖ النتائج والتوصيات

ويحتوي هذا الجزء على نتائج تحليل البيانات، والتوصيات التي يقترحها الباحث من أجل تحسين العمل بنظام الموازنات التقديرية في الجامعات المذكورة.

الفصل الثاني

مبادئ الموازنات التقديرية،
واتجاهات تطويرها، والعوامل المؤثرة فيها

مقدمة الفصل:

يهدف هذا الفصل إلى التعرف على الإطار العام للموازنات التقديرية، ومفاهيمها، ووظائفها الرئيسية، ومراحل إعدادها، واتجاهات تطورها، ودورها في عمليتي التخطيط والرقابة، وكذلك مناقشة العوامل المؤثرة على استخدامها كأداة للتخطيط والرقابة، ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل، فقد تم تقسيمه إلى مبحثين:

❖ يناقش المبحث الأول ماهية الموازنات التقديرية، والوظائف الرئيسية لها، واتجاهات التطوير في إعدادها.

❖ بينما يناقش المبحث الثاني المبادئ العلمية التي تحكم كفاءة إعداد الموازنات التقديرية، والعوامل المؤثرة في إعدادها وتنفيذها.

المبحث الأول

ماهية الموازنات التقديرية واتجاهات التطوير

مقدمة:

تواجه العديد من الوحدات الاقتصادية مشاكل، وصعوبات في إدارة مواردها الاقتصادية المتاحة، نتيجةً لكبر حجمها، وتشعب أنشطتها، لذلك تلجأ الوحدات الاقتصادية إلى أساليب مختلفة، لتساعدها على تحقيق أهدافها، من خلال الاستغلال الأمثل لمواردها الاقتصادية المتاحة، وتعتبر الموازنات التقديرية إحدى تلك الأساليب، التي يمكن استخدامها لتحقيق هذه الغاية، إذ يمكن لإدارة الوحدة الاقتصادية أن تمارس من خلالها عملية التخطيط، وأن تحقق فعالية عملية الرقابة على الأداء، من خلال المقارنة بين النتائج الفعلية للتنفيذ، والنتائج المخططة والمقدرة في خطة الموازنة الموضوعية مسبقاً، وستتم دراسة هذا المبحث على النحو الآتي:

- ✓ مفهوم وتعريف الموازنات التقديرية
- ✓ الوظائف الرئيسية للموازنات التقديرية
- ✓ طبيعة الموازنات التقديرية
- ✓ أنواع الموازنات التقديرية
- ✓ اتجاهات تطوير الموازنات التقديرية
- ✓ استخدام الحاسب الآلي في تنفيذ نظام الموازنات التقديرية

1/1/1. مفهوم الموازنات التقديرية: Definition of Budget

تعتبر الموازنات التقديرية إحدى أساليب المحاسبة الإدارية، التي تستخدمها الإدارة لغرض تحقيق الاستخدام الأمثل والرشيد للموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة، من أجل تحقيق الأهداف التي قامت عليها تلك الوحدة، وتعتبر الموازنة التقديرية عن الخطط المستقبلية للوحدة الاقتصادية بشكل كمي (أبو نصار، 2003م، ص 332)، فهي تقوم أساساً على وضع تقديرات في ضوء الظروف المستقبلية المتوقعة، مع الأخذ بالاعتبار العوامل الداخلية والخارجية المحيطة، والتي يتوقع أن تسود خلال فترة الموازنة، ولضمان حسن تنفيذ تلك الخطط، والوصول بالوحدة الاقتصادية إلى أهدافها المحددة، فلا بد

من وجود أساليب، وأدوات رقابية، وتقييم للأداء، وهذا ما يمكن توفيره من خلال استخدام الموازنة كأداة للمقارنة بين النشاط المخطط له، والأداء الفعلي، ومحاولة تصحيح الانحرافات الحاصلة بينهما.

ويخلط البعض بين لفظ الموازنة " Budget "، والميزانية " Balance Sheet " نتيجة التقارب اللفظي بين المصطلحين في اللغة العربية، فالموازنة تعتبر عمل تقديري لأنشطة مستقبلية خلال فترة زمنية معينة، بينما تعبر الميزانية، والتي تتبع عادة بكلمة عمومية، عن المركز المالي الفعلي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين (حس، 2005م، ص136)، كما ويطلق على الموازنة عدة مسميات منها الموازنة التقديرية، والموازنة التخطيطية، والموازنة الرقابية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين_1، 2001م، ص 1)، حيث تشير كل صفة للموازنة في التسميات السابقة إلى إحدى الصفات والوظائف الرئيسية للموازنات، فيطلق عليها اسم موازنة تقديرية لأنها تحتوي على بيانات تقديرية وليست فعلية، ويطلق عليها اسم موازنة رقابية لأنها تستخدم كأداة للرقابة حيث تمثل الأساس الذي تقارن به النتائج الفعلية مع المخططة لكشف الانحراف بينهما، ويطلق عليها الموازنة التخطيطية لأنها تعتبر بمثابة خطة عمل مستقبلية.

من العرض السابق يتضح أن الموازنات التقديرية تعتبر أداة هامة من أدوات التخطيط، وكذلك أداة للرقابة على مختلف أوجه النشاط في الوحدة الاقتصادية، وما يرتبط بذلك من تحديد للانحرافات التي تعد أساساً لاتخاذ القرارات المصححة.

وهناك عدة تعريفات للموازنة التقديرية، منها ما يلي:

• عرف آل آدم الموازنة بأنها " أسلوب بمقتضاه يتم وضع تقديرات كمية، وقيمية، لبرامج وأنشطة الوحدة الاقتصادية، لفترة مستقبلية، في صورة خطة شاملة، منسقة، يرتبط بها المسؤولون، والمنفذون، وذلك في ضوء متطلبات الوحدة وظروفها، واتخاذها هدفاً يتم على أساسه متابعة النتائج الفعلية، والرقابة عليها، وذلك حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المصححة، لمعالجة الانحرافات " (آل آدم، والرزق، 2000م، ص183)

• وعرف Horngren الموازنة بأنها تعبير مالي عن خطة الأعمال، وأداة مساعدة لتحقيق التنسيق والرقابة. (Horngren,& Sundem,1995, P.154).

• أما Pandey فقد عرف الموازنة بأنها خطة شاملة، ومنسقة، تعبر بشكل مالي عن أنشطة، وموارد الوحدة الاقتصادية خلال فترة مقبلة. (Pandey-2,2000,P. 203).

- أما أبو نصار فقد عرف الموازنة بأنها " خطة مالية كمية، تغطي أوجه النشاط المختلفة للوحدة الاقتصادية، لفترة مالية مستقبلية، وينظر إلى الموازنة على أنها ترجمة كمية ومالية للأهداف التي تسعى إدارة الوحدة الاقتصادية الوصول إليها " (أبو نصار، 2003م، ص 332).

هذا وبالرغم من تعدد تعريفات الموازنة التقديرية، إلا أنها لا تختلف من حيث الجوهر في أن الموازنة التقديرية خطة كمية، تسعى إلى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الاقتصادية خلال فترة مستقبلية، ويتضح من التعريفات السابقة أن الموازنة تعتبر أداة تخطيطية، ورقابية فعالة، تسعى إلى التأكد من حسن تنفيذ الخطط الموضوعة من قبل الإدارة، حيث تضع الإدارة العليا الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية، لتقوم الإدارة الوسطى بترجمة هذه الأهداف إلى وسائل وخطوات قابلة للتطبيق، ويأتي دور الإدارة الدنيا للقيام بعملية التنفيذ، ويتم تحقيق ذلك من خلال إعداد موازنات تقديرية، تحدد مسبقاً أوجه النشاط المختلفة، والأداء المطلوب من قبل الإدارات المختلفة في الوحدة الاقتصادية (التخطيط Planning)، ولضمان حسن التنفيذ وتحقيق الأهداف التي تسعى إليها الوحدة الاقتصادية فلا بد من وجود وسائل رقابية فعالة، وهذا ما يمكن توفيره من خلال استخدام الموازنة كأداة للمقارنة بين النشاط المخطط له، والأداء الفعلي، ومحاولة تصحيح الانحرافات الحاصلة بينهما (الرقابة Controlling)، وهذا ما يوضح دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة، فلا يمكن أن تتجح عملية التخطيط دون وجود وسائل رقابية، تضمن حسن تنفيذ الخطط الموضوعة مسبقاً، وهذا ما يمكن أن تحققه الموازنة التقديرية.

ومما تقدم يمكن للباحث استنتاج بعض خصائص الموازنات التقديرية:

- تعبر الموازنة عن تقديرات كمية وقيمة لبرامج وأنشطة الوحدة الاقتصادية، أي أنها تترجم أهداف الوحدة الاقتصادية إلى قيم مالية.
- تعتبر الموازنة خطة شاملة ومنسقة، تتعلق بفترة مستقبلية.
- تمكن الموازنة التقديرية الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة، وفي الوقت المناسب.
- تعتبر الموازنة أداة فعالة للتخطيط، والتنسيق، والرقابة، من خلال ترجمة خطط الوحدة الاقتصادية إلى مجموعة من البيانات المالية، والكمية، في موازنات فرعية، يتم التنسيق بينها في إطار موازنة واحدة تشمل كافة المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية، ومن ثم الرقابة على تنفيذ هذه الخطط، عن طريق المقارنة بين نتائج التنفيذ الفعلية، والتقديرات المخططة في الموازنة، لاكتشاف الانحرافات بينهما، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها في الوقت المناسب.

2/1/1. الوظائف الرئيسية للموازنات التقديرية: Main Roles of Budgets

أ. وظيفة التخطيط: Planning Role

تعرف عملية التخطيط بأنها " التقرير مسبقاً بما يجب عمله، وكيف يتم، ومتى، ومن الذي يقوم به، أو أنه نشاط من جانب إدارة الوحدة الاقتصادية، يهدف إلى التحكم، والتأثير في طبيعة واتجاهات ما يحدث من تغيرات بالوحدة الاقتصادية ". (راضي وحجازي، 2001م، ص 14).

وهذا يعني أن عملية التخطيط تعتبر من الوظائف الرئيسية للإدارة، حيث تتيح هذه العملية فرصة التعرف على المشكلات المتوقع حدوثها خلال فترة مقبلة، وفحص تلك المشكلات، والعمل على تفادي وقوعها خلال الفترة المقبلة، وبذلك تتم دراسة المشكلة في وقت مبكر بدلاً من انتظار وقوعها، فتنفاجاً بها إدارة الوحدة الاقتصادية.

وتدفع الموازنة إدارة الوحدة الاقتصادية على ممارسة عملية التخطيط باستمرار (Drury,2004,P.155)، ويتم ذلك من خلال التفكير والتحضير لمواجهة التغير في الظروف المحيطة، ومن خلال دفع الإدارة على وضع وتحديد أهداف واضحة يتم السعي لتحقيقها.

من العرض السابق، يمكن أن نلخص الدور الذي تلعبه الموازنة كأداة تخطيط في الآتي:

- تعمل الموازنة على تحديد الأهداف مقدماً والتعبير عنها بشكل كمي.
- استخدام التنبؤ في التعبير الكمي للأهداف المحددة.
- تعمل الموازنة على التنسيق بين الإمكانيات المتاحة، والأهداف المحددة من خلال تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف، والتنسيق بينها، ما يعمل على تفادي وقوع الوحدة الاقتصادية في مشاكل معينة خلال فترة الموازنة.

ب. وظيفة الرقابة: Controlling Role

الرقابة هي " مجموعة من القواعد والإجراءات، التي يتم بموجبها التأكد من أن الأهداف المخطط لها والسياسات الموضوعية، يتم تنفيذها في الحدود الموضوعية مسبقاً في الخطة ". (الأفندي، 2003م، ص 19).

يتضح من هذا التعريف، أنه يمكن استخدام الموازنة كأداة للتأكد من مدى تنفيذ الوحدة الاقتصادية للأهداف المخططة، إذ تشمل عملية الرقابة مقارنة النتائج المحققة في نهاية الفترة، بالأهداف المحددة مسبقاً لهذه الفترة، ومن ثم تحليل نتائج هذه المقارنة، للكشف عن العوامل

التي أدت إلى اختلاف النتائج المحققة عن الأهداف المخططة، وذلك لوضع الحلول اللازمة لتصحيح تلك الانحرافات.

وتساعد الموازنة في خدمة وظيفة الرقابة، فهي تحتوي على بيانات وتقديرات التكاليف والإيرادات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة، والخاصة بكل قسم أو إدارة في الوحدة الاقتصادية، ولأن الموازنة تحدد لكل قسم أو إدارة، فإن الرقابة تصل إلى كل الوحدات الإدارية بالمؤسسة. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين_1، 2001م، ص2)

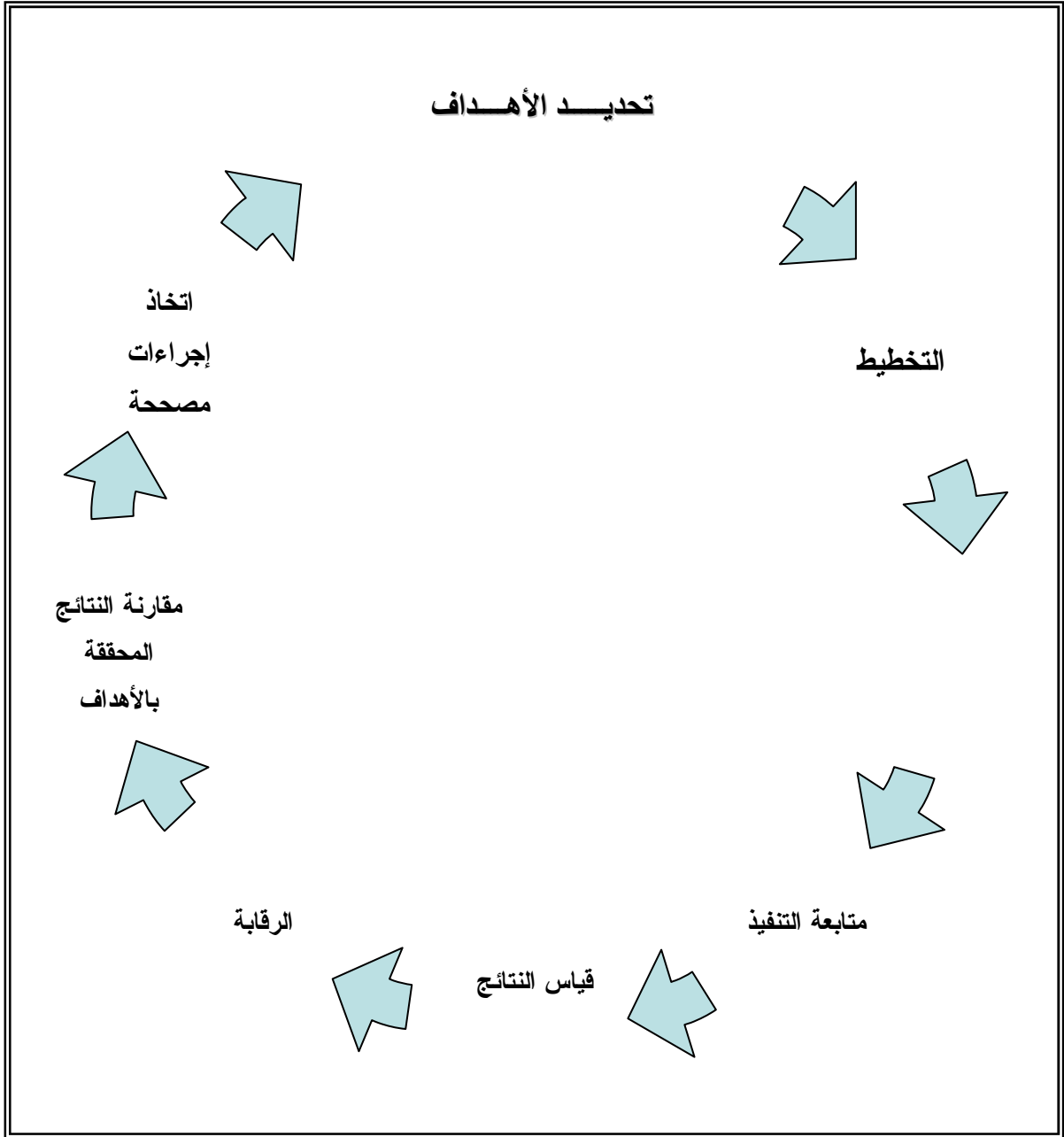
ويتضح من ذلك أن الجانب الهام من الوظيفة الرقابية للموازنة يتمثل في مقارنة تقديرات الموازنة التي تعتبر بمثابة معايير بنتائج الأداء الفعلي، هذه المقارنة يمكن من خلالها تحديد انحرافات التنفيذ عما هو مخطط ومستهدف، تمهيداً لبحث أسباب هذه الانحرافات، واتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية لمعالجتها، وبالتالي ضمان تحقيق كفاءة وفاعلية النشاط.

ويتضح من المناقشة السابقة، أن الموازنة تمكن إدارة الوحدة الاقتصادية من تطبيق أسلوب " الإدارة بالاستثناء "، من خلال الدور الذي تقوم به في متابعة الأداء الفعلي للأنشطة، ومقارنة نتائج هذا الأداء مع ما هو مخطط بالموازنة، وتحديد الانحرافات الحاصلة بينهما، وتوجيه نظر المنفذين إليها، وبذلك تركز الإدارة جهدها على ما هو خارج عن المخطط فقط، تاركة بذلك الأمور التي تسير بشكل طبيعي دون أن يضيع وقتها في متابعته.

ويمكن توضيح وتلخيص الدور التخطيطي والرقابي للموازنات التقديرية من خلال

الشكل الآتي:

شكل رقم (1)
الدور التخطيطي والرقابي للموازنات التقديرية



المصدر: راضي، وحجازي، 2001، ص13

ونلاحظ من الشكل السابق، درجة الارتباط الوثيقة بين وظيفتي التخطيط والرقابة على تنفيذ الأنشطة، فبينما تسعى عملية التخطيط إلى تحديد الأهداف، ودراسة سبل تحقيقها، تسعى الرقابة إلى التأكد من مطابقة تنفيذ الأنشطة مع الخطط الموضوعة مسبقاً.

ج. وظيفة الاتصال والتنسيق من خلال الموازنات:

Communication & Coordination Role

يقصد بالاتصال " تبادل الأفكار والمعلومات، من أجل فهم مشترك بين طرفين أو أكثر (العلوين، 2000م، ص20)

من هذا التعريف، يتضح أن عملية الاتصال تعتبر وسيلة، يمكن من خلالها التعرف على الأهداف والسياسات التي تضعها إدارة الوحدة الاقتصادية، كما تعتبر وسيلة لنقل المعلومات والمقترحات بين المستويات الإدارية المختلفة، وهذا ما توفره الموازنات التقديرية، إذ تقوم الإدارة العليا بتحديد الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية، لتترجم الإدارة الوسطى تلك الأهداف كميًا وماليًا، بالتالي توصيلها من خلال الموازنة للإدارة التنفيذية بالوحدة الاقتصادية ومن ثم إلى جميع العاملين، كما تتيح الموازنة للعاملين والمسؤولين في الإدارات المختلفة فرصة تقديم اقتراحاتهم للمستويات الإدارية الأعلى من أجل تحقيق الأهداف المحددة.

كما تعمل الموازنة على تسهيل وانسجام وترابط أداء الأقسام المختلفة، وتنسيق أنشطتها ويعرف التنسيق بأنه " توحيد الجهود بين الدوائر والأقسام المختلفة من أجل تحقيق الأهداف المرسومة " (الرباع، 2003م، ص 23)، وهذا يعني أن حدوث أي تعديل أو تغيير في نشاط قسم معين سوف تمتد آثاره إلى أنشطة أقسام أخرى بالوحدة الاقتصادية، كما أن تعدد المدراء في الوحدة الاقتصادية يخلق وجهات نظر متنوعة حول اتجاهاتها، وهذا التنوع ينبغي توحده ليصبح متجانسًا بما يخدم مصلحة الوحدة الاقتصادية، وهذا ما توفره الموازنة، حيث تخدم الدوائر والأقسام المختلفة، في أنها توحد الأعمال المتنوعة وتوجهها نحو مجموعة واحدة من الأهداف، ونتيجة لذلك فإن استخدام أسلوب الموازنات التقديرية يساعد كثيرًا على تنسيق أهداف كل إدارة فرعية من إدارات الوحدة الاقتصادية، مما يمنع حدوث أي ازدواج في الوظائف، ويخلق نوعًا من ضبط الجهود، وتوجيهها لخدمة أهداف الوحدة الاقتصادية.

د. وظيفة تقييم الأداء من خلال الموازنات: Performance Evaluation Role

تتضمن الموازنة تقديرات، وخطط، تمثل معايير أداء، يمكن الاعتماد عليها في تقييم أداء المسؤولين عن مراكز المسؤولية التي تتكون منها الوحدة الاقتصادية، من خلال قياس مدى نجاحهم في تنفيذ خطة الموازنة، والتزامهم بتحقيق أهدافها (Drury, 2004, P.195)، وهذا ما يجعل الموازنة أداة فعالة لتقييم أداء العاملين وضبط سلوكهم، حيث توضح ما إذا كانت نتائج التنفيذ الفعلية تتفق مع مستويات الأداء المستهدفة الواردة في الموازنة، أم أن

هناك فروقات، وعند وجود فروقات يتم تحليل أسبابها على مستوى مراكز المسؤولية في الوحدة الاقتصادية، لاتخاذ الإجراءات اللازمة.

من المناقشة السابقة للوظائف الرئيسية للموازنات التقديرية، نلاحظ أن هذه الوظائف تشكل السبب الرئيسي الذي يدفع المؤسسات للأخذ بأسلوب الموازنات التقديرية في تخطيط أنشطتها المختلفة، والتنسيق بينها، بما يحقق الانسجام في العمل، وإحكام عملية الرقابة على أداء العاملين فيها، لمعرفة مدى نجاحهم في تحقيق الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية.

3/1/1. طبيعة الموازنات التقديرية في الجهات الخدمية:

Budgeting in Service Institutions

تعتبر الجامعات _وهي مجال هذه الدراسة_ من الجهات الخدمية التي تعمل على خدمة المجتمع، والبيئة المحيطة، من خلال ما تقدمه من خدمات ثقافية، ويتم تأسيسها بهدف خدمة الصالح العام، شأنها كشأن مؤسسات أخرى كالجمعيات الخيرية، والمستشفيات والأندية الرياضية والاجتماعية، وبصفة عامة تتصف الموازنات التقديرية لهذه الوحدات بما يلي: (صبري، 1984م، ص97)

1. تهدف هذه الوحدة الاقتصادية إلى خدمة الصالح العام، وعليه فإن هدف تحقيق الربح أمر غير وارد، إلا أن الاستثمار الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة هو الأساس في إعداد الموازنات التقديرية.
2. تتكون الموارد المتاحة لهذه الجهات عادة من موردين أساسيين، يتمثل المورد الأول في ما يتم تحصيله مقابل الخدمات المؤداة (وعادة ما يقل ثمن هذه الخدمات عن تكلفتها الحقيقية)، ويتمثل المورد الثاني بالتبرعات والهبات النقدية أو العينية.
3. يوجد اختلاف في بعض مكونات بنود الحسابات الختامية، وأسمائها، مثل استخدام حساب الإيرادات والمصروفات بدلاً من حساب الدخل، واستخدام حساب الفائض أو العجز بدلاً من صافي الربح أو الخسائر.
4. صعوبة قياس منفعة الخدمات التي تؤديها تلك المؤسسات، وذلك نظراً لغياب عامل الربح كأساس لتقييم المنفعة المتوقعة لتأدية نشاط ما.
5. هناك قوانين منظمة للوحدات الاقتصادية غير الهادفة للربح، تختلف عن تلك المنظمة للوحدات الاقتصادية الأخرى، فغالباً ما تتمتع بإعفاءات ضريبية، وامتيازات خاصة، باعتبارها جهات تخدم الصالح العام.

6. تتحصر عناصر التكاليف في موازنة الجهات الخدمية في الرواتب والأجور والمصاريف الأخرى غير المباشرة.

ويتضح من هذه الصفات، أن موازنات الجهات الخدمية التي لا تهدف إلى الربح تختلف عن غيرها من موازنات الوحدات الاقتصادية الأخرى، في أنها تهدف إلى توزيع الموارد الاقتصادية المتاحة على الأنشطة المختلفة للوحدة الاقتصادية، بما يضمن تحقيق الاستغلال الأمثل لتلك الموارد، بالإضافة إلى كونها أداة تخطيط ورقابة على هذه الأنشطة.

4.1/1. أنواع الموازنات التقديرية: Types of Budgets

عرفت الموازنة التقديرية بأنها خطة كمية ومالية، تغطي أوجه النشاط المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية، وتعتبر الوظيفة التخطيطية، والوظيفة الرقابية من الوظائف الرئيسية للموازنة، إذ يمكن للوحدة الاقتصادية أن تحقق أهدافها المحددة من خلال هاتين الوظيفتين، ولتحقيق ذلك يمكن أن تلجأ الجامعات إلى إعداد موازنات متنوعة، وبطرق مختلفة، وذلك وفقاً للفترة الزمنية التي تغطيها الموازنات، أو وفقاً للأسلوب الذي يتم بناءً عليه إعداد تلك الموازنات.

1.4/1/1. أنواع الموازنات التقديرية من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها:

تقسم الموازنات التقديرية من حيث الفترة الزمنية إلى الأنواع التالية: (حنان، وكحالة، 1997م،

ص 45-47)

أ. موازنات قصيرة الأجل: Short Term Budget

يمكن للوحدات الاقتصادية كالجامعات أن تعد موازنات تقديرية قصيرة الأجل، بحيث تختص هذه الموازنة بتغطية نشاط الجامعة لفترة محاسبية مقبلة، عادة ما تكون سنة، ويكون الهدف منها تحديد برنامج عمل الجامعة خلال الفترة التي تغطيها، والرقابة على تنفيذه، وهذا ما يعني أن الموازنة في هذه الحالة تستخدم كأداة تخطيط ورقابة، ويمكن تقسيم الموازنة قصيرة الأجل على أشهر السنة التي تغطيها، فتقسم مثلاً إلى موازنات نصف سنوية، أو ربع سنوية، أو شهرية وذلك حتى يسهل إجراء المقارنات بين تقديرات الموازنة، والنتائج الفعلية، وتحديد الانحرافات في حينها.

ب. موازنات طويلة الأجل: Long Term Budget

حتى يمكن تحقيق فعالية الموازنات التقديرية، فإنه يجب أن تبنى على أساس خطة استراتيجية طويلة الأجل، تحدد أهداف الوحدة الاقتصادية وأولوياتها، لذلك يمكن أن تلجأ الوحدات الاقتصادية لإعداد هذا النوع من الموازنات طويلة الأجل، بحيث تغطي فترة زمنية تزيد عن العام، وتتراوح بين الخمس سنوات والعشر سنوات، ولا يشمل هذا النوع من الموازنات التفاصيل الدقيقة التي تحتوي عليها الموازنات قصيرة الأجل، وتستخدم هذه الموازنات كأداة تخطيط فقط، إذ تعد بمعرفة الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية، على أساس الأهداف طويلة الأجل.

ج. موازنات مستمرة: Perpetual or Continuous Budget

لتفعيل دور الموازنة في التخطيط والرقابة، يمكن للوحدات الاقتصادية كالجامعات أن تعد الموازنة عن فترة سنة كاملة دائماً، فإذا انقضت مثلاً الأشهر الثلاثة الأولى من الموازنة السنوية، جرى إعداد موازنة الأشهر الثلاثة الأولى من السنة التالية وهكذا بالنسبة للأشهر التالية، كما يمكن أن تكون الموازنات طويلة الأجل مستمرة أيضاً، عن طريق الامتداد بها في المستقبل بنفس الطريقة، فكلما انقضت سنة منها امتد مداها إلى سنة أخرى في المستقبل.

ويتضح من ذلك، أن استخدام الموازنات المستمرة يعتبر أفضل من الموازنات الفترية التي تغطي فترة زمنية محددة تنقضي بانقضائها، حيث تتميز الموازنات المستمرة عن غيرها من الموازنات، بأنها تساعد الإدارة في عملية التخطيط المستمر للمستقبل، وتعديل معايير وبنود الموازنة في ضوء الظروف المحيطة أولاً بأول، كما أنها تضمن استمرار الإدارة في التخطيط والتفكير في المستقبل بصفة دائمة، وهذا ما يزيد من فعالية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة.

2/4/1/1. أنواع الموازنات التقديرية من حيث أسلوب إعدادها:

تحظى عمليتا التخطيط، والرقابة، باهتمام كبير في كل المستويات الإدارية، وغالباً ما تختلف النتائج الفعلية في هذه المستويات الإدارية عن تلك المخططة، وقد ينسب هذا الاختلاف إلى التقلب في الأعمال، الأمر الذي يعني أن الموازنة المعدة بالطريقة التقليدية غالباً ما تكون غير قادرة على التكيف مع واقع الوحدات الاقتصادية، لذلك كان التوجه نحو اكتشاف أنواع جديدة من الموازنات التقديرية، أو طرق خاصة لإعداد الموازنات، يمكن من خلالها الخروج بموازنة جديدة تناسب الواقع بشكل أفضل، وناقش فيما يلي هذه الأنواع.

أ. موازنة البنود (الموازنة التقليدية): (Line Item budget (Conventional Budget))

تمثل هذه الموازنة تفصيل رقمي للبنود المتعددة اللازمة لتشغيل الوحدة الإدارية، ويأتي هذا التصنيف ليساعد في تحقيق الهدف الرقابي قبل الصرف وبعده للتأكد من عدم تجاوز المخصصات المرصودة للبنود الواردة في الموازنة (حماد_1، 2005م، ص37)، وهذا يعني أن الهدف من هذه الموازنة هو تحقيق الرقابة على الأموال وتنفيذ الأنشطة من خلال التركيز على مخصصات البنود الواردة في الموازنة كونها وسيلة من وسائل الرقابة التي تهدف إلى منع التجاوز في تلك المخصصات أو استعمالها لأغراض غير قانونية.

وطبقاً لأسلوب الموازنة التقليدية، تقوم الجامعات بتقدير بنود الموازنة المتوقعة للفترة القادمة بناءً على تقديرات موازنات السنوات السابقة، مع إجراء الزيادة أو التخفيض على بعض البنود فيها بناءً على نسبة التغير المتوقعة خلال فترة الموازنة القادمة في كل بند (أبو نصار، 2003م، ص237)، وبناءً على ذلك فإن البنود الواردة في الموازنات السابقة لا تحتاج إلى تبرير من قبل الإدارات المعنية، ليتم تضمينها في الموازنة القادمة، وإنما يكون التبرير مطلوب في حالة وجود بنود جديدة في موازنة السنة المقبلة، ولم تكن موجودة في الموازنات السابقة، ونلاحظ أن هذا النوع من الموازنات يخدم الجامعة من خلال تحقيق الرقابة على عناصر المصروفات أكثر منه على بنود الإيرادات، وهذا يعني أن تطبيق الجامعة لهذا النوع من الموازنات يعمل على تحقيق الوظيفة المحاسبية والرقابية لبنود المصروفات، ويتطلب تطبيق هذا النوع تصنيف بنود الموازنة حسب الكليات والدوائر والأقسام في الجامعة باعتبارها وحدات تنظيمية، كما يركز أسلوب الموازنات التقليدية على بنود التكاليف والنفقات، أكثر منه على بنود الإيرادات.

ب. موازنة البرامج والأداء: (Programs & performance Budget)

تعرف موازنة البرامج والأداء بأنها " مجموعة من الأساليب التي بواسطتها يتمكن مدراء البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت، المبالغ، ساعات العمل والمواد ". (حجازي، 1995م، ص169)

ونلاحظ من هذا التعريف أن موازنة البرامج والأداء تركز على رفع كفاءة الأداء الإداري من خلال الاهتمام بكيفية استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة، فهي خطة تشمل تقديرات مالية عن فترة مستقبلية كما تشمل أيضاً مجموعة من الأساليب والوسائل التي تمكن

مدراء البرامج من تنفيذ الأهداف المطلوبة، وقد ظهر هذا النوع من الموازنات التقديرية كمرحلة ثانية من مراحل التطور التي مرت بها الموازنات التقديرية هذا التطور كان له أثر على مضمون وخصائص الموازنة فبعد ظهور موازنة البنود التي تهتم بتحقيق الرقابة على تنفيذ العمليات والأنشطة داخل الوحدة الإدارية، كان التحول نحو الاهتمام بخدمة الإدارة ورفع كفاءة أدائها، ويمكن تحقيق ذلك من خلال ما يلي: (حجازي، 1995م، ص169)

- **تحديد البرامج:** ويقصد بها ترجمة العمليات والأنشطة المطلوب تنفيذها إلى برامج محددة قابلة للتطبيق.
- **تحديد وسائل قياس الأداء،** أي وضع مقاييس أداء (مثل النسب المئوية ومعدلات الأداء)، يمكن من خلالها الحكم على سلامة القرارات، واتخاذ أية إجراءات تطويرية يتطلبها الواقع.
- **اعتماد أساس الاستحقاق في المعالجة المحاسبية** حتى يمكن تحديد النسبة المنجزة من الأنشطة والبرامج بدقة (حجازي، 1995م، ص169)، وهذا يتطلب وجود نظام محاسبي متطور تتوفر فيه إمكانيات بشرية مدربة، وهذا يحتاج إلى تكاليف كبيرة.

وعند اعتماد تطبيق هذا النوع من الموازنات في الجامعات، فإنه يتم تصنيف بنود الموازنة وظيفياً بهدف المساعدة في تقييم كفاءة الأداء الإداري للوحدات التنظيمية في الجامعة، ويتم ذلك من خلال تحديد البرامج المطلوب تحقيقها ووسائل قياس الأداء للتعرف على المنجز من تلك البرامج.

وسميت موازنة البرامج والأداء بهذا الاسم لأن فكرتها الأساسية تقوم على ضرورة أن تشمل الموازنة على مجموعة من الأهداف والبرامج والأنشطة (ياغي، 1994م، ص154) لذلك تهدف هذه الموازنة إلى الاهتمام بالأهداف والإنجازات واقتراح التحسينات اللازمة لتنفيذ البرامج المقترحة وهذا بدوره يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء الإداري في المؤسسة.

ويتضح من المناقشة السابقة أن موازنة البرامج والأداء تختلف عن موازنة البنود في أنها تركز على الإنجاز الفعلي للبرامج والأنشطة المقررة بينما تركز موازنة البنود وتهتم بعناصر المصروفات وليس بالهدف من عملية الصرف وهذا ما يمكن موازنة البرامج والأداء من تقييم أداء مدراء الوحدات الإدارية في تنفيذ الأهداف المطلوبة.

ج. نظام موازنة التخطيط والبرمجة:

Planning-Programming Budgeting System

تعتمد هذه الموازنة على ترجمة الأهداف والسياسات طويلة ومتوسطة الأجل إلى وظائف وبرامج سنوية، واستخدام الأساليب الكمية في المفاضلة بينها، وتوزيع مخصصاتها المالية. (حماد_1، 2005م، ص45)

ويتضح من ذلك أن هذا النظام يقوم على أساس التخطيط الشامل، ويركز على اعتبار الموازنة أداة تخطيط وذلك من خلال ربط الموازنة بخطة اقتصادية ومجموعة أهداف مطلوب تحقيقها عن طريق مجموعة من البرامج والأنشطة، لذلك فإن هذا النوع من الموازنات لا يلتزم بقاعدة السنوية لأن الموازنة هنا تربط بخطة لها أهداف، متى تحققت هذه الأهداف تنتهي الموازنة، والأهداف يمكن أن تنتهي في سنة أو في أكثر من سنة، ويقوم هذا النظام على ضرورة إخضاع الوحدة الإدارية للمحاسبة والمساءلة بمفهومها الواسع وليس المساءلة من الناحية المالية فقط بل من الناحية الإدارية القانونية، كما يُعنى هذا النظام بتحديد تكلفة تحقيق الهدف أو مجموعة الأهداف المطلوب تحقيقها، وليس تحديد تكلفة نشاط معين (حجازي، 1995م، ص186-188) لذلك يمكن اعتبار هذا النوع من الموازنات أداة للتخطيط الاستراتيجي، حيث تساعد في تحسين وترشيد التخطيط لاستخدام وتوزيع الموارد الاقتصادية المتاحة، ما يؤدي إلى تحقيق الأهداف الأساسية للوحدة الإدارية، ولتطبيق هذا النوع من الموازنة في الجامعات، فإنه ينبغي أن تحدد الجامعة الأهداف المطلوب تحقيقها في ظل الإمكانيات التي تستطيع الموارد الاقتصادية المتاحة تغطية تكاليفها، ويتم ذلك من خلال منظور تخطيطي يمتد لأكثر من سنة حيث ينتهي ذلك المنظور مع تحقيق الأهداف المحددة.

د. الموازنة القائمة على الأنشطة: Activity Based Budget

لقد كانت مقولة " الموازنة التقليدية لا تساند التميز " الدافع الرئيسي الذي حدا بكل من James A. Brimson, Jon J. Antos للبحث عن نوع جديد من الموازنات التقديرية، يمكن من خلالها التحكم في العملية، بدلاً من محاولة التحكم في النتيجة من خلال القوائم المالية، ومن ثم تحسين كل نشاط من أنشطة الوحدة الاقتصادية على أساس متواصل، وقد استند Brimson & Antos في تبرير موقفهم هذا إلى ضرورة أن تبرز عملية الموازنة خفض التكاليف، وإلغاء الأنشطة والمهام المهذرة للموارد (حماد_2، 2005م، ص 1169 - 1171)، وهذا ما لا تبرزه الموازنة التقليدية، فهي لا توضح ما تفعله الوحدة الاقتصادية، بل ينظر المديرون عند إعدادها إلى موازنة العام الماضي، إذ

يعتبرونها موازنة أساس، ويزيدون المبالغ الفعلية المنفقة في العام الماضي على أساس الزيادة في إيرادات موازنة العام المقبل، أو على أساس التضخم، أو على أي أساس آخر، هذه الزيادة قد تكون غير مبررة، وبالتالي تكون قد بنيت على أسس تخطيطية غير كافية، ودون فهم لمضامينها، وهذا ما يؤثر سلباً على استخدام الموازنات التقديرية (التقليدية) كأداة تخطيط ورقابة.

ويمكن تعريف الموازنة القائمة على الأنشطة بأنها " عملية تخطيط والتحكم في الأنشطة المتوقعة من الوحدة الاقتصادية، لاشتقاق موازنة فعالة للتكاليف تعنى بحمل (معدل) العمل المتبأ به، والأهداف الاستراتيجية المتفق عليها ". (حماد_2، 2005م، ص 1175)

وبالتالي فإن الموازنة القائمة على الأنشطة تعنى بنوع العمل المطلوب أدائه وكمية هذا العمل وبالتالي تكلفته، ومن ذلك يمكن أن نستنتج أن الموازنة القائمة على الأنشطة تتميز بما يلي:

- تركز الموازنة القائمة على الأنشطة على التحكم في العملية، حيث يمكن من خلال العملية أن تتحسن النتائج، وبالتالي فإن هذه الموازنة تميل إلى التركيز على النتائج، وليس على الأسباب.
- تسعى الموازنة القائمة على الأنشطة إلى القضاء على السبب الأساسي للمشكلة، من خلال التحكم في الأنشطة، وذلك يعمل على خفض التكلفة.
- تركز الموازنة القائمة على الأنشطة على النتيجة وليس على السبب، حيث تركز على ماهية العمل المطلوب أدائه، وكيف يؤدي العمل، وكمية العمل المؤدى، وعلى ذلك تكون الموارد المطلوبة هي فقط نتيجة للأنشطة المطلوب أدائها.
- تستخدم الموازنة القائمة على الأنشطة لغة مشتركة (لغة الأنشطة التي يؤديها كل فرد)، وهي لغة يفهمها الجميع، على عكس الموازنة التقليدية، التي تستخدم مصطلحات غير معروفة إلا للمختصين وحدهم، ويتطلب تطبيق هذه الموازنة وجود نظام تكاليف متطور، معمول به في الجامعة يمكن من خلاله التعرف على معدلات العمل المطلوبة لتحقيق الأهداف المحددة، وبالتالي تكلفتها في الجامعات مثلاً، يتم تحديد أعداد الطلبة المتوقع تسجيلهم خلال فترة الموازنة وتحديد متوسط عدد الساعات المتوقع تسجيلها، وما يترتب على ذلك من عقود هيئة التدريس وما إلى ذلك (التنبؤ بمعدلات العمل)، وكذلك يقوم نظام التكاليف بتحديد محركات التكلفة الأخرى اللازمة لإنجاز الأنشطة المقرر تنفيذها في الموازنة من أجل تحديد الموارد اللازمة.

هـ. موازنة الظل: Braket Budgeting

تعتبر موازنة الظل بمثابة إجراء تحليلي، يكمل الأساليب التقليدية المستخدمة في إعداد الموازنة التقديرية، للتغلب على النقص الموجود في الطريقة التقليدية لإعدادها، فتقوم منهجية إعداد موازنة الظل على استخدام النماذج Modeling، والمحاكاة Simulation، وأساليب كمية أخرى، وتطبيقها على

مراكز التكلفة أو الربحية في المؤسسة لتعطي الإدارة فهماً أكثر للمستقبل، وفي هذا المجال يلعب الحاسب الشخصي دوراً كبيراً (حماد_2، 2005م، ص1207)، وقد كان هذا التوجه نتيجة عدم مقدرة الموازنة المعدة بالطريقة التقليدية على التكيف والتوافق مع واقع الوحدات الاقتصادية، ففي ظل الطريقة التقليدية لإعداد الموازنة يكون التنبؤ لكل عنصر أو بند من بنود الموازنة في النهاية برقم واحد، على الرغم من علم الإدارة بأن التنبؤ بالمستقبل لا يمكن أن يكون دقيقاً، فإذا حدث تغير جوهري في رقم الإيرادات الفعلية مثلاً عما هو مقدر في الموازنة التقديرية فإن ذلك سيؤدي إلى تغيرات كثيرة على معظم البنود الأخرى للموازنة.

ويعتبر مركز التكلفة أحد مراكز المسؤولية، التي يكون المدير فيها مسؤولاً عن عناصر التكاليف المتعلقة بقسمه، والتي تخضع لسيطرته ورقابته (هيتجر، وماتولتش، 2000م، ص458)، وبذلك يستطيع مدير هذا المركز التأثير على تلك العناصر بقراراته، ويمكن أن يكون قسم العلاقات العامة في الجامعة من الأمثلة على مراكز التكلفة، وتعتبر مراكز التكلفة أكثر أنواع مراكز المسؤولية شيوعاً في الوحدة الاقتصادية، إذ أن كثيراً من دوائر النشاط بالوحدة الاقتصادية يمكن اعتبارها مركز تكلفة أكثر من غيرها من مراكز المسؤولية.

أما مركز الربحية، فيعتبر أحد مراكز المسؤولية والتي يكون المدير فيها مسؤولاً عما يحدث بها من تكاليف وما تحققه من إيرادات (ظاهر، 2002م، ص394)، وكأن مركز الربحية يعد وحدة مستقلة داخل الوحدة الاقتصادية الأصلية، لها إيراداتها وتكاليفها المستقلة، ومن الأمثلة على مراكز الربحية كلية التجارة في الجامعة، ويركز تقرير الأداء الخاص بتقييم هذا المركز على مقارنة الربح (الفائض) الفعلي بالربح (الفائض) المخطط له في الموازنة، بينما يركز تقرير الأداء الخاص بمراكز التكلفة على تكاليف القسم الخاضعة لرقابة المدير، ومسئوليته والتي يستطيع التأثير عليها بقراراته.

ويعتبر مركز التكلفة، أو مركز الربحية المستوى الأساسي لتطبيق موازنة الظل، ويطلق عليه " مركز الموازنة"، ويعتبر تطبيق موازنة الظل داخل كل قسم أو مركز موازنة في الوحدة الاقتصادية غير مطلوب، بل يقتصر تطبيقها على مركز الموازنة الذي يمكن أن يستفيد من هذا الأسلوب في إعداد الموازنات، كأن يحيط بمركز الموازنة هذا درجة من عدم التأكد بشأن تكاليفه وإيراداته، أو درجة التعقيد ودرجة القابلية للتحكم في هذا المركز، فيتم ترشيح مركز الموازنة لتطبيق موازنة الظل وفقاً للأسس الآتية: (حماد_2، 2005م، ص1208-1209)

1. إذا كان من المتوقع أن تكون درجة عدم التأكد حول المستوى الأدنى لأداء مركز الموازنة جوهرياً، بمعنى أن يكون الانحراف المتوقع بين النتائج الفعلية والمخططة لمركز الموازنة جوهرياً.

2. إذا كان من المتوقع وجود درجة كافية من التعقيد بين عناصر وبنود الموازنة، وهذا يعني وجود عدد كبير من عناصر وبنود الموازنة، وأن أثرها لإحداث تغيير في الرقم النهائي ليست واضحة بالتأكد.
3. إمكانية التحكم: فإذا كانت طبيعة مركز الموازنة تتيح للإدارة اتخاذ قرارات تؤثر على الفوائد لدى المؤسسة مستقبلاً، فإنه يمكن ترشيح هذا المركز لتطبيق موازنة الظل عليه.
4. ونضيف على ما سبق ضرورة وجود التزام من قبل إدارة مركز الموازنة بتطبيق واستغلال موازنة الظل.

من التحليل السابق يمكن أن نستنتج ما يلي:

- تعتبر موازنة الظل مكملة لطرق إعداد الموازنة التقليدية، ولكنها لا تحل محلها أي أنه يمكن من خلال تطبيق موازنة الظل على بعض مراكز الموازنة في الوحدة الاقتصادية تجنب العديد من أوجه القصور التي تتعرض لها الموازنة المعدة بالطريقة التقليدية.
- توجد أعمال وأنشطة معينة في الوحدة الاقتصادية تتميز بخواص معينة، ما يجعلها ذات طبيعة خاصة (فريدة) تستدعي تطبيق نموذج موازنة الظل عليها.

وفي حالة تطبيق الجامعة لموازنة البنود، فإنه يمكن لها أن تطبق نموذج موازنة الظل كطريقة مكملة لطرق إعداد الموازنة التقليدية على بعض مراكز الموازنة والتي تتميز بخواص معينة أو درجة معينة من عدم التأكد، ويستدعي تطبيق هذا النموذج أن يكون العاملين في قسم الموازنة على درجة عالية من التأهيل العلمي والخبرة العملية اللازمة للتطبيق.

و. الموازنة الصفريّة: Zero-Based Budget

يقضي هذا الأسلوب بمراجعة وتقييم جميع أوجه الإنفاق ابتداءً من الصفر، وهي لا تقتصر أن البرامج الحالية يجب أن تستمر، ولكن من المحتمل أن تتخفف أو تلغى إذا ثبت عدم كفاءة أو جدوى الاستمرار فيها، وهذا يتطلب مناقشة وتبرير جميع النفقات المدرجة من الأقسام والوحدات الإدارية العاملة في الوحدة الاقتصادية في كل مرة يتم فيها إعداد الموازنة، وكما لو كان بند النفقة يطرح لأول مرة (أبو نصار، 2003م، ص 238)، وعند تطبيق هذا النوع من الموازنات في الجامعات، فإنه يطلب من كل قسم أو كلية في الجامعة تحديد الواجبات والمهام التي سينفذها وهذا يعني أنه وفقاً لأسلوب الموازنة الصفريّة، فإنه يطلب من كل قسم، أو وحدة إدارية في الوحدة الاقتصادية تحديد الواجبات والمهام التي سينفذها خلال الفترة القادمة، وكذلك نفقات كل نشاط من الأنشطة المتوقع القيام بها من قبل ذلك القسم أو

الوحدة الإدارية، مع ترتيب تلك الأنشطة حسب درجة أهميتها في تحقيق الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية، ثم تقوم لجنة الموازنة بدراسة هذه الأنشطة وتكاليفها، وتخصيص الأموال المتاحة بناءً على درجة أهمية كل نشاط.

ومما سبق، يتضح أن الموازنة التقديرية خضعت لعدة مراحل من التطور، أثرت هذه المراحل على مضمونها وشكلها بحيث كان لكل مرحلة مقوماتها وخصائصها، ما يؤدي إلى اختلاف الموازنة في محتواها طبقاً للمتغيرات والأهداف المنشودة منها، وعلى الرغم من اختلاف أنواعها، فإنها تعتبر محصلة خطط فرعية تغطي مختلف أوجه النشاط في الوحدة الاقتصادية، وتهدف إلى تحقيق الأهداف المستقبلية في ضوء الإمكانيات المتاحة، والمتوقعة للوحدة الاقتصادية.

وفي رأي الباحث أن استخدام الجامعات المذكورة للموازنة الصفرية يعمل على ضغط عملية الإنفاق والرقابة عليها وعدم السماح بالموافقة على أي إنفاق لا يتم تبريره، ما يجعل من هذه الموازنة أداة تخطيط ورقابة حيث يقوم كل مدير أو مسئول وفقاً لهذا الأسلوب بإعادة النظر في أنشطة إدارته ابتداء من نقطة الصفر، كما لو كانت هذه الأنشطة تنفذ لأول مرة، وتحديد مدى جدوى كل نشاط وتكلفته.

5/1/1. استخدام الحاسب الآلي في تنفيذ نظام الموازنات: Computer Using in Budgeting

تتطلب عملية إعداد الموازنات التقديرية قدراً كبيراً من المعالجة، لذلك يصاحب هذه المرحلة مشقة كبيرة إذ كانت تعتمد على الحسابات اليدوية، إلا أن ظهور الحاسبات الإلكترونية وانتشارها بشكل واسع، ألغى الحاجة إلى الاعتماد على تلك الأساليب التقليدية (اليدوية)، والتي عادة ما تتطلب إنفاق ساعات كثيرة في إعداد ومراجعة الموازنات، لذا فإن قيمة الحاسب الإلكتروني في عملية إعداد الموازنة تكمن في كفاءته، ودقته، وإمكانية تفادي الأخطاء الحسابية من خلاله، وأيضاً سرعته في توفير المعلومات المطلوبة، واستجابته لتعديل الموازنات بسرعة، لذلك فإنه يعتبر تنفيذ نظام الموازنات التقديرية من التطبيقات السهلة التي يمكن القيام بها من خلال الحاسب الإلكتروني، وفي هذا المجال نتطرق إلى مناقشة استخدام الحاسب الآلي في تنفيذ نظام الموازنات، والتي تتضمن استخدام الحاسب الآلي في إعداد الموازنات، واستخدام الحاسب الآلي في الرقابة بالموازنات.

أ. استخدام الحاسب الآلي في إعداد الموازنات التقديرية: Computerized Budgeting

توفر بعض البرامج المحاسبية الجاهزة إمكانية إعداد الموازنات التقديرية، كما تسمح هذه البرامج في بعض الأحيان بتوزيع التقديرات الإجمالية على أشهر السنة، وذلك بموجب معدلات أو نسب معينة تتفاوت حسب المواسم (راضي، وحجازي، 2001م، ص73)، لكن الباحث يرى أن مثل هذه البرامج بعيدة عن الأهداف التي يمكن تحقيقها من خلال استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة، إذ تقتصر الموازنات التي تتضمنها هذه البرامج على إدخال تقديرات إيرادات وتكاليف الموازنة بعد حسابها بشكل يدوي، ويعتبر استخدام برمجيات الجداول الإلكترونية Spreadsheet software مثل برنامج اكسل Excel أو لوتس Lotus من أسهل برامج الحاسب الآلي التي يمكن استخدامها في إعداد الموازنات التقديرية.

ب. استخدام الحاسب الآلي في عملية الرقابة بالموازنات:

Computerized Budgetary Control

يمكن إدخال تقديرات إيرادات وتكاليف الموازنة التي يجري حسابها يدوياً على الأنظمة المحاسبية الآلية التي تعتمد على الحاسب الإلكتروني، حيث توفر هذه البرامج إمكانية استخدام التقارير المحاسبية الشهرية، والدورية، بشكل يقارن النتائج الفعلية لنشاط الوحدة الاقتصادية بتلك المقدرة، وتظهر قيمة الانحرافات ونسبتها (راضي، وحجازي، 2001م، ص74)، إلا أن هذه الأنظمة تقف عاجزة عن تحديد أسباب الانحرافات الحاصلة بين النتائج الفعلية لنشاط الوحدة الاقتصادية والأرقام المقدرة في الموازنة التقديرية، مما يتطلب استخدام أنظمة وبرامج حاسوبية أكثر تعقيداً لاستخراج المعلومات اللازمة لتحليل الانحرافات وتحديد أسبابها.

المبحث الثاني

مبادئ إعداد الموازنات التقديرية، والعوامل المؤثرة في إعدادها وتنفيذها

مقدمة:

بعد التعرف على طبيعة وأهداف الموازنة التقديرية واتجاهات التطوير التي وصلت إليها، يرى الباحث أهمية مناقشة مراحل وإجراءات إعداد الموازنة، والمبادئ العلمية التي تحكمها، والتي لا تختلف باختلاف طبيعة النشاط، أو نوع الموازنة المطلوب إعدادها، وأيضاً التعرف على العوامل المختلفة المؤثرة على استخدام الموازنة التقديرية كأداة تخطيط ورقابة، ولحصر هذه العوامل المختلفة، قام الباحث بتصنيفها إلى أربع مجموعات رئيسية، بحيث تعبر المجموعة الأولى عن العوامل التنظيمية المؤثرة على استخدام الموازنة كأداة تخطيط ورقابة، وتعتبر المجموعة الثانية عن العوامل السلوكية وأثرها على استخدام الموازنة كأداة تخطيط ورقابة، بينما تهتم المجموعة الثالثة بدراسة الأساليب العلمية المختلفة التي يمكن استخدامها في إعداد الموازنة، وأثر ذلك على استخدام الموازنة كأداة تخطيط ورقابة، وتعنى المجموعة الرابعة بدراسة العلاقة بين النظام المحاسبي ونظام الموازنات التقديرية وأثر كفاية النظام المحاسبي على استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة.

لذلك يتناول هذا المبحث مناقشة الموضوعات التالية:

- ✓ مبادئ إعداد الموازنات التقديرية.
- ✓ إجراءات إعداد الموازنات التقديرية.
- ✓ مراحل إعداد الموازنات التقديرية.
- ✓ وسائل المساعدة الكمية في إعداد الموازنات التقديرية.
- ✓ العوامل المؤثرة في تنفيذ نظام الموازنات التقديرية.

1/2/1. مبادئ إعداد الموازنات التقديرية: Budgeting Principles

تعتبر الموازنات التقديرية خطة كمية شاملة لكافة أوجه النشاط في الوحدة الاقتصادية، وتشارك في عملية إعدادها جميع المستويات الإدارية، وللوصول إلى موازنات تقديرية تحقق أهدافها في التخطيط

والرقابة، لا بد من الالتزام بمجموعة من المبادئ العلمية الأساسية، والتي تعتبر مرجعاً يتم الاسترشاد به في المراحل المختلفة التي تمر بها عملية الموازنة.

وفي الواقع العملي والتطبيقي هناك العديد من المبادئ التي تحكم عملية إعداد الموازنات التقديرية، ويرى الباحث ضرورة مناقشتها باعتبارها الأساس الذي يحكم عملية إعداد الموازنات بالصورة السليمة، والتي تتضمن تقديرات دقيقة تمكن من فعالية التنفيذ، من هذه المبادئ ما يلي:

❖ مبدأ الشمول:

يقصد بهذا المبدأ أن تشمل الموازنة جميع إدارات الوحدة الاقتصادية وأقسامها المختلفة، ومراكز المسؤولية فيها، وبذلك فإن أرقام الموازنة تغطي جميع أوجه النشاط فيها باعتبارها - الموازنة - خطة شاملة لفترة مستقبلية، تهتم بالجزء والكل في آن واحد، وبذلك تتضمن الموازنة تقديرات (معايير) لكل من الإيرادات والتكاليف في كل قسم أو مركز مسؤولية بالوحدة الاقتصادية (زامل_1، 2000م، ص 248).

وهذا يعني أن الموازنة تعبر عن خطة شاملة لجميع أوجه النشاط في الأقسام المختلفة بالوحدة الاقتصادية عن فترة زمنية مقبلة، وليست خطاً فرعية كل منها قائم بذاته، وهذا يتطلب التنسيق بين الخطط الفرعية للأقسام المختلفة، وذلك لتحقيق التكامل بين الجهود، ما يؤدي إلى إمكانية اعتماد الموازنة كأساس للرقابة وتقييم الأداء.

من هنا كان لا بد أن تعد بيانات الموازنة بحيث تشمل جميع أوجه النشاط في الوحدة الاقتصادية وتغطي جميع العمليات، وتمتد إلى جميع المستويات المحددة في الخريطة التنظيمية للوحدة الاقتصادية.

❖ مبدأ الواقعية:

يعتمد نجاح أي موازنة على الطريقة التي تعد بها، وحيث أن الموازنة هي ترجمة كمية لأهداف الوحدة الاقتصادية، فإن هذا يعني أن الموازنة تبدأ بتحديد الأهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية لتحقيقها نتيجة مزاوله النشاط، وحتى يمكن تحقيق تلك الأهداف ينبغي مراعاة مدى مناسبة الأهداف المحددة للإمكانيات والموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية، إذ أن الربط بين الأهداف والإمكانيات يخدم الوحدة الاقتصادية من زاويتين هما: (زامل_1، 2000م، ص 251).

1. البحث عن الوسائل التي يمكن من خلالها تعزيز الإمكانيات المادية والبشرية حتى يمكن تحقيق الأهداف.

2. التحقق من واقعية الأهداف المحددة التي يتم التعبير عنها بشكل كمي من خلال الموازنة، التي تعمل على تنسيق موارد الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة لتحقيق هدف معين.

ونستنتج من ذلك أن الواقعية تنعدم إذا اتصف هدف الوحدة الاقتصادية بصعوبة أو سهولة التحقيق، فإذا كان الهدف صعب التحقيق، فإن الانحرافات بين أرقام الموازنة والنتائج الفعلية للنشاط سوف تكون في غير صالح الوحدة الاقتصادية، لأن ذلك سيشوه عملية تقييم الأداء، أما إذا اتصف الهدف بسهولة التحقيق، فهذا يعني أن الانحرافات الحاصلة بين النتائج الفعلية وأرقام الموازنة سوف تكون في صالح الوحدة الاقتصادية، وهذا يجعل الإدارات التنفيذية متفائلة من حيث الوصول إلى المستوى المطلوب، مما يؤثر سلباً على معدل نمو الوحدة الاقتصادية، لذلك ولتحقيق واقعية الموازنة، فلا بد أن تكون أرقام الموازنة التقديرية ممكنة التحقيق في ضوء الإمكانيات المتاحة، فلا تتصف بصعوبة تحقيقها أو بسهولة الوصول إليها، كما أنه يجب أن تقتنع الإدارات القائمة على تنفيذ الموازنة بتقديراتها، ولتحقيق ذلك فلا بد مراعاة مبدأ المشاركة.

❖ مبدأ المشاركة:

طبقاً لمبدأ الشمول، فإن الموازنة التقديرية تمتد إلى جميع المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية، وعليه فإنه يقصد بمبدأ المشاركة ضرورة أن يكون لهذه المستويات دور في إعداد الموازنة التقديرية، وإلا شعرت هذه المستويات بأن الموازونات هي وسيلة مفروضة عليها، فمن المعروف أن الإدارات والأقسام التي تقوم بالتنفيذ الفعلي تكون هي أنسب الجهات لوضع خططها، لأن كل مسئول في أي مستوى إداري يكون مقدراً للظروف المحيطة بقسمه، وبالتالي تكون لديه الدراية الكافية عند وضع الخطط المتعلقة بنشاط قسمه. (الجزار، 1981م، ص176).

لذلك تؤدي مشاركة جميع المستويات الإدارية المسئولة في إعداد الموازنة، إلى زيادة درجة تقبل الأفراد لها حين التنفيذ، الأمر الذي يدفعهم إلى العمل على إنجازها بكل السبل، ولذلك أكد حنان على أن توسيع قاعدة إعداد الموازنة عن طريق مشاركة العاملين بالوحدة الاقتصادية في إعدادها يؤدي إلى تحقيق مزايا عدة منها: (حنان، وكحالة، 1997م، ص43)

- تحقيق ديمقراطية الإدارة التي ترفع الروح المعنوية للعاملين في الوحدة الاقتصادية، وتدفعهم إلى بذل أقصى الجهود.
- الوصول إلى خطة متناسقة تعبر عن تضافر الجهود والآراء، وتزيد من فعالية العمليات المختلفة.
- ممارسة رقابة أكثر فعالية على العاملين، ومحاسبتهم عن الأداء الفعلي على أساس ما وعدوا بإنجازه.

وفي هذا المجال يؤكد الفضل على أن أسلوب المشاركة يقوم على حقيقة مفادها أن وجود الموازنة بحد ذاتها لا تعني شيئاً، بل العبرة في التنفيذ الذي يقع تحت إشراف المسؤولين عنه (الفضل،

1994م، ص511)، وبالتالي فإن إشراكهم في إعداد الموازنة يؤدي إلى تنمية الإحساس بالمسؤولية الجماعية، ويثير الدافعية لدى المنفذين بشكل يمكن أن يؤدي إلى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية. كما ويؤكد نور على ضرورة أن يشترك المسؤولون عن التنفيذ في إعداد أرقام الموازنة التقديرية، بينما تقوم لجنة الموازنة بتجميع هذه التقديرات ومراجعتها والتنسيق بينها لتحقيق الهدف المراد تحقيقه. (نور، والسوافيري، 1993م، ص71)

وهذا يعني أن يبذل المسؤولون عن التنفيذ ما في وسعهم من جهد، لتحقيق الأهداف التي اشتركوا في وضعها، ولا شك في أن عدم إشراكهم في عملية إعداد الموازنات التقديرية قد يكون سبباً في عدم مشاركتهم مشاركة إيجابية وفعالة في تحقيق الأهداف المرسومة.

من التحليل السابق يتضح أن عملية المشاركة تعني الاستفادة من خبرة ودراية كافة المسؤولين بالوحدة الاقتصادية عند التخطيط، الأمر الذي يؤدي إلى شعور هؤلاء المسؤولين بالرضا، وهو ما ينعكس على سلوكهم تجاه الوحدة الاقتصادية في شكل زيادة ولائهم لها، لذلك اعتبر زامل أن عملية المشاركة في إعداد الموازنات التقديرية تتضمن جانبين هما: (زامل_1، 2000م، ص253)

1. **الفعل الظاهري:** والذي يتمثل في المساهمة بشكل أو بآخر في تحديد أرقام الموازنة، وتنفيذ الموازنة والرقابة على التنفيذ.

2. **الاندماج المعنوي:** ويعني الانشغال الذهني بعملية التخطيط، والاستعداد للمشاركة في تحمل المسؤولية مع الآخرين، إذ أن الفرد إذا سُمح له بالمشاركة في وضع السياسات والإجراءات الوحدة الاقتصادية للعمل بالوحدة الاقتصادية، يشعر بالانتماء والاندماج للوحدة الاقتصادية، ومما لا شك فيه أنه من المهم توافر الفعل الظاهري، ولكن الأهم هو أن يكون لدى الفرد الرغبة والاهتمام والاستعداد لتحمل المسؤولية.

ونظراً لأهمية هذا المبدأ في عملية إعداد الموازنات التقديرية، جاءت دراسات عديدة لتثبت وتوضح هذه الأهمية من جوانب مختلفة، وكان من بين هذه الدراسات دراسة الفضل (1994م) بعنوان " المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية وسيلة لإشباع الحاجات العليا لمدراج ماسلو وزيادة الإنتاجية " *، حيث أجريت دراسته على إحدى المؤسسات العامة في العراق، وكان من أهم نتائج هذه الدراسة أن أسلوب

* يرى عالم النفس الأمريكي ماسلو أن الفرد الإنساني يولد ولديه مستويات من الدوافع أو الحاجات الفسيولوجية والنفسية تنتظم بشكل هرمي، هذه الحاجات ينشأ عن عدم إشباعها اضطرابات عضوية ونفسية، وتنتظم هذه الحاجات على النحو الآتي: الحاجات الفسيولوجية، الحاجات الأمنية، حاجات الحب والانتماء، حاجات التقدير، حاجات تحقيق الذات، حاجات الفهم والمعرفة (جودة، 2005م، ص74)

المشاركة لم يكن له تأثير إيجابي على درجة إشباع الأفراد من الحاجات العليا ومن ثم تحفيزهم نحو زيادة الإنتاجية، فحسب، وإنما على الحوافز المادية والمعنوية، وتعزيز نظام التغذية العكسية في الوحدة الاقتصادية.

من التحليل السابق لمبدأ المشاركة، تتضح أهمية وضرورة اعتماد هذا المبدأ في عملية إعداد الموازنات التقديرية، مع مراعاة أن نجاح تطبيق هذا المبدأ يتطلب وجود قدرة ذهنية لدى المشاركين في إعداد الموازنات، وعليه فإنه في حالة عدم توافر هذه القدرة لدى المشاركين فإن الأمر ينعكس سلباً ما يعرض عملية إعداد الموازنة للتأخير نتيجة اختلاف وتعارض الآراء أحياناً حول بعض البنود المقدره، أو يدفع بعض العاملين أحياناً إلى إعطاء تقديرات غير واقعية للموازنة، مما يتعارض مع الأهداف الرئيسية لإعداد الموازنة، ما يؤثر سلباً على أداء الموازنات التقديرية دورها في عملية التخطيط والرقابة، لذلك فإنه ينبغي تدريب أولئك المشاركين على المشاركة الفعالة، عن طريق توفير الفرص لهم لحضور ندوات علمية، أو دورات تدريبية خاصة بذلك.

❖ مبدأ الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية:

حتى يمكن تحقيق فعالية الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة، فلا بد من الربط بين تقديرات (معايير) الموازنة ومراكز المسؤولية في الوحدة الاقتصادية، وقد عرف حنان مراكز المسؤولية بأنها "الوحدات التنظيمية في الوحدات الاقتصادية، التي تتخذ أساساً لتحديد السلطة، والمسؤولية بغض النظر عن حجم هذه الوحدات". (حنان، وكحالة، 1997م، ص43)

ويمكن أن يتحقق هذا الربط، عن طريق توزيع تقديرات الموازنة على الوحدات التنظيمية المختلفة التي تتكون منها الوحدة الاقتصادية. (صبري، 1984م، ص14).

وهذا ما يتطلب إعداد تقارير رقابية دورية عن هذه المراكز، بحيث تمكن من متابعة الأداء عند المنبع، ويحمل فيها كل مركز من مراكز المسؤولية بينود التكاليف المسئول عنها والتي تخضع لرقابته فقط، وفي النهاية تعكس تقارير الأداء للإدارة العليا الصورة الشاملة لجميع أوجه النشاط بالوحدة الاقتصادية.

ويرى الباحث أن هذا المبدأ على درجة عالية من الأهمية، إذ يمكن من خلال تقسيم التنظيم إلى مراكز مسؤولية ووضع خطة (موازنة) لكل مركز مسؤولية على حدة، مقارنة النتائج الفعلية لنشاط هذا المركز مع الخطة المحددة له، وبالتالي يتسنى اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف أو القصور فيه.

❖ مبدأ الارتباط بفترات رقابية:

الفترة الرقابية هي " تلك الفترة التي يتم في نهايتها تحديد وتحليل الفروق بين المخطط (أرقام الموازنة) وأرقام الأداء الفعلي، ومعرفة أسبابها، والتقرير عنها إلى المسؤولين لاتخاذ الإجراءات المصححة المناسبة ". (زامل_1، 2000م، ص255)

وحيث أن تقديرات الموازنة تغطي فترة زمنية مدتها عام، تعرف هذه الفترة بفترة الموازنة، فإنه ينبغي أن ترتبط هذه التقديرات بفترات أقصر تسمى "الفترات الرقابية"، وتتبع أهمية الربط بفترات رقابية بأنها تمكن من تحقيق رقابة فعالة على تنفيذ الموازنة.

ولا يعني ربط تقديرات الموازنة بالفترات الرقابية أن يتم توزيع تلك التقديرات توزيعاً متساوياً على تلك الفترات، بل المقصود هو ضرورة تحديد توقيت العمليات المختلفة بالنسبة لكل فترة رقابية على شكل برنامج زمني يحقق التوازن بين أنشطة الوحدة الاقتصادية. (حنان، وكحالة، 1997م، ص41)، وهذا يعني أن تقسم موازنة السنة القادمة إلى فترات شهرية أو ربع سنوية، وجدولة حدوث العمليات المختلفة حسب توقع حدوثها خلال فترة الموازنة، بشكل يحقق التنسيق والتوافق بين الموارد المالية المتوقعة واستخداماتها، وتتبع أهمية هذا المبدأ من أن عدم تقسيم فترة الموازنة إلى فترات رقابية يعني أن الانحرافات بين النتائج الفعلية والمخططة لا تتحدد إلا في نهاية العام، وبالتالي لا تتخذ قرارات تصحيحية خلال مرحلة تنفيذ الموازنة، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يمكن أن نستنتج أن تطبيق هذا المبدأ وتقسيم فترة الموازنة السنوية إلى فترات رقابية أقصر يزيد من فعالية الموازنات التقديرية في عملية الرقابة، من خلال السرعة في اكتشاف الانحرافات بين نتائج الأداء الفعلي والمخطط على فترات قصيرة، وهذا يعتبر أكثر موضوعية حيث يمكن إجراء التعديلات اللازمة في الوقت المناسب بدلاً من تأجيل تحديد الانحرافات إلى نهاية العام.

❖ مبدأ وحدة الموازنة:

يقصد بهذا المبدأ أن تظهر الموازنة في صورتها على شكل موازنة شاملة واحدة، تعمل على تحقيق التجانس بين الخطط الفرعية التي تتكون منها، كما يجب أن يكون هناك ترابط تام وتنسيق كامل بين تلك الخطط الفرعية، حيث أن كل جزء من الموازنة يتأثر بالأجزاء الأخرى نتيجة العلاقات التبادلية بين الأنشطة المختلفة للوحدة الاقتصادية. (راضي، وحجازي، 2001م، ص21)، وتظهر أهمية هذا المبدأ في أنه يركز على عامل التنسيق، ويبرز دوره في الموازنة، فمن المعروف أن تحقيق التوازن بين الأنشطة المختلفة للوحدة الاقتصادية يقوم في الأساس على تنسيق وتوحيد الجهود بين أقسام الوحدة الاقتصادية المختلفة، وهذا ما يعمل على تحقيق الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية، لذلك ينبغي عدم إهمال عامل التنسيق في الموازنة، إذ يؤدي غياب هذا العامل إلى الوصول لموازنة ذات أجزاء متناقضة

ومفككة، وبالتالي لن تكون هناك موازنة مترابطة ومتكاملة يمكن الاعتماد عليها، واستخدامها كأداة فعالة في التخطيط والرقابة.

❖ مبدأ اعتبار الموازنة بعد اعتمادها بمثابة نمطاً أو معياراً للأداء:

يمكن اعتبار الموازنة بعد اعتمادها كمعيار لتقييم الأداء خلال فترة الموازنة، إذ تصبح عندئذٍ ملزمة لكافة المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية، مما يضمن تحقيق رقابة فعالة على عمليات الوحدة الاقتصادية، وفي الوقت نفسه يمثل اعتماد الموازنة إندناً بتنفيذ جميع العمليات الواردة فيها من ناحية، ومن ناحية أخرى تعتبر الموازنة بعد اعتمادها مستنداً رقابياً هاماً، لذلك يجب أن تتسلم كل وحدة تنظيمية نسخة من قوائم الموازنة، ليتم الرجوع إليها، والاسترشاد بها عند تنفيذ العمليات المختلفة (راضي، وحجازي، 2001م، ص28)، لذلك يعتبر هذا المبدأ ضرورياً، حتى يتوافر عنصر الالتزام بالموازنة، وحتى يعمل الجميع على التقيد بها، والسعي إلى تحقيق الأهداف التي ترمى إليها، وعلى الرغم من أهمية الالتزام بالموازنة، وضرورة التقيد بها، فإن التقيد الحرفي بأرقام الموازنة عند تقييم الأداء يؤدي إلى مشاكل سلوكية عديدة، وبالتالي فإن الباحث يرى أنه لا بد من مراعاة المرونة عند تقييم الأداء، بالقدر الذي لا يتجاهل أرقام الموازنات، حيث يجب أن تستخدم تلك الأرقام في قياس نتائج الأداء الفعلية، وإرشاد الإدارة نحو الأداء الجيد، وهذا يعني ألا تستخدم الموازنة كأداة للضغط، أو الإكراه.

❖ مبدأ المرونة:

تعتبر الموازنة خطة كمية تغطي جميع أوجه النشاط في الوحدة الاقتصادية لفترة مستقبلية، وحيث أن الموازنة تتعلق بالمستقبل الذي يتميز بعدم التأكيد فإن تقديراتها يجب أن تتسم بالمرونة، ويقصد بمرونة الموازنة إمكانية تعديل أرقام وتقديرات الموازنة بسهولة ويسر، مع المحافظة على صلاحيتها كأداة للتخطيط والرقابة مع تغير الظروف والأحوال. (حجازي، وراضي، 2001م، ص25)، لذلك يعتبر مبدأ المرونة من المبادئ الهامة لتحقيق رقابة فعالة، خاصة على التكاليف، حيث يوفر هذا المبدأ أساساً مناسباً لإجراء المقارنات بشكل أكثر دقة وواقعية.

وفي هذا المجال، يعتبر زامل أن مرونة الموازنة يمكن تحقيقها من خلال طرق القياس، وتطبيق الموازنة، ففي طرق القياس، فإنه يجب استخدام الأساليب الإحصائية، والاحتمالية، أما في تطبيق الموازنة، فإنه يجب أن تتم مساهلة المسئول في حدود صلاحياته ومسئوليته فقط. (زامل_1، 2000م، ص254)، ويُمكن استخدام الأساليب الإحصائية، والاحتمالية في عملية إعداد الموازنة التقديرية من تحقيق المرونة في الموازنة، حيث يؤدي استخدامها إلى الأخذ في الحسبان حالة عدم التأكيد بشأن المستقبل، وفي هذه الحالة ينظر إلى قيمة أي متغير على أنها مدى معين، وليس قيمة محددة، وعندما تتم

محاسبة كل مسئول في موقعه عن الفروق التي كان باستطاعته أن يتجنبها، فإن ذلك يمكن من استخدام الموازنة كأداة رقابة فعالة.

من التحليل السابق لمبدأ المرونة، نستنتج أنه يمكن تطبيق هذا المبدأ عملياً من خلال الجمع بين وجهتي نظر حجازي، وزامل، حيث أنهما تكملان بعضهما البعض، إذ يجب مراعاة استخدام أساليب إحصائية واحتمالية يمكن من خلالها التغلب على حالة عدم التأكد بشأن الفترة المستقبلية التي يجري إعداد الخطة (الموازنة) عنها، كما ينبغي مراعاة إدخال التعديلات اللازمة لنظم الموازنات التقديرية في حالة ظهور ظروف معينة تستدعي التعديل، وبالتالي تستطيع الإدارة الاعتماد على المستوى الأقرب للواقع الفعلي، وهذا يجعلها ملائمة أكثر لغايات الرقابة، كما ينبغي مراعاة تطبيق محاسبة المسؤولية فيتم محاسبة المسئول على أساس مسئولياته والتكاليف التي تخضع لرقابته فقط، ولا شك في أن ذلك يجنب الوحدة الاقتصادية ردود فعل مضادة من جانب المسئولين فيها.

❖ مبدأ إعداد البيانات تقديرياً عن فترة قادمة:

تعتمد الموازنة على إعداد بيانات تقديرية عن فترة قادمة، ويتطلب ذلك التنبؤ بالعمليات المختلفة خلال فترة الموازنة، وتحديد العلاقات التبادلية بين هذه العمليات، كالعلاقة بين العمليات المختلفة والتدفقات النقدية، وتقوم عملية التنبؤ على أسس وقواعد علمية، وتتطلب تحليل الكثير من البيانات الخارجية والداخلية. (راضي، حجازي، 2001م، ص 22)

وحيث أن التنبؤ يعتبر من الركائز الأساسية التي تقوم عليها عملية إعداد الموازنات التقديرية، فإنه سيتم مناقشته بشكل منفرد في موضع لاحق من هذا البحث، ولكن الأمر لا يخلو من التأكيد على أنه مهما كانت الأساليب العلمية المستخدمة في التنبؤ، فإنه لا يمكن أن تكون دقيقة بشكل كامل، إذ لا بد من أن تحتوي تلك الأساليب على جزء من عدم التأكد، وهذا ما يستدعي الإشارة إلى ضرورة أن يتمتع العاملون في لجنة الموازنة وعلى رأسهم مدير الموازنة بمستوى مهارة معين، وبدرجة كافية من الخبرة تمكنهم من الحكم والتنبؤ وفقاً للعوامل النوعية المحيطة، لذلك يجب أن تتوافر المرونة في الموازنة، حتى يمكن تعديلها كلما دعت الحاجة إلى ذلك، بحيث تصبح أكثر قدرة على التلاؤم، والتكيف مع الظروف المستجدة.

❖ مبدأ توفير الحوافز:

يفضل ربط نظام الموازنات التقديرية بنظام الحوافز، لضمان تعاون المستويات الإدارية المختلفة، وتشجيعهم على تنفيذ الموازنة، كما ويمكن ربط نظام الترقيّة لشغل مناصب إدارية أعلى بمدى تنفيذ الموازنة وتحقيق الخطط المرسومة. (صبري، 1984م، ص15).

وهذا له أهمية بالغة في تحريك دوافع العاملين في الوحدة الاقتصادية، وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المحددة، لذلك لا بد من الأخذ بعين الاعتبار عند إعداد الموازنات التقديرية حاجات ودوافع المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذ الموازنة، مع مراعاة أن ما يعتبر دافعاً أو حافزاً مؤثراً عند مستوى إداري معين قد لا يكون له نفس الأثر في مستوى إداري آخر.

من التحليل والمناقشة السابقة للمبادئ العلمية التي تحكم عملية إعداد الموازنات التقديرية، تتضح أهمية هذه المبادئ، ودورها في توضيح طبيعة الموازنة، وترشيد إعدادها وتنفيذها، واستخدامها كأداة رقابية فعالة، من هنا ينبغي على الجهات القائمة على إعداد وتنفيذ الموازنة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة أن تراعي التطبيق العملي لهذه المبادئ باعتبارها مرجعاً يمكن الاضطلاع إليها في مراحل الإعداد، والتنفيذ، وذلك لضمان فاعلية ونجاح الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة.

2/2/1. إجراءات إعداد الموازنات التقديرية: Budgeting Procedures

تعتبر عملية إعداد الموازنات التقديرية تضافر لجهود العاملين من مختلف المستويات الإدارية، ويجب أن تتم عملية إعداد الموازنة تحت إشراف جهة معينة، تتفرغ لإدارة الموازنة التقديرية من حيث صياغتها بالشكل النهائي، ومتابعة تنفيذها، وإعداد تقارير المقارنة والمتابعة اللازمة، ومناقش فيما يلي إجراءات إعداد الموازنة التقديرية، وذلك على النحو الآتي:

1/2/2/1. تشكيل لجنة للموازنة التقديرية:

لجنة الموازنة هي اللجنة أو الجهة المسؤولة عن إعداد الموازنات التقديرية في الوحدة الاقتصادية، وتتكون عادة من مدراء الوحدات التنظيمية المختلفة في الوحدة الاقتصادية، ويرأس هذه اللجنة شخص مسئول يسمى مدير الموازنة، وتقوم هذه اللجنة بالمهام التالية: (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1998م، ص 76)

1. إصدار التعليمات الخاصة بعملية إعداد الموازنات التقديرية:

يقصد بتعليمات الموازنة الإرشادات والمعلومات الواجب توافرها، ليتمكن جميع المديرين من إعداد الموازنات على أساس ثابت ومنهجية موحدة، وفي أشكال يسهل دمجها في الموازنات، وتشمل هذه التعليمات ما يلي:

- تحديد مسؤوليات وصلاحيات كل مدير بوضوح.
- تصنيف وترميز المفردات المختلفة للإيرادات والمصروفات التي تشملها الموازنة، وتزويد المديرين بصورة من قائمة المفردات التي ترتبط بمسئولياتهم.

- تحديد الفترة التي تغطيها الموازنة، والفترات المحاسبية الأقصر، التي تقسم لها فترة الموازنة لأغراض الرقابة.
- صور من الأشكال المستخدمة لعرض وتقديم الموازنات للإدارة العليا.
- تعليمات عن الطريقة التي تحتسب بها مفردات الموازنة المختلفة.

2. تنسيق أنشطة الموازنة واعتمادها بشكل نهائي من قبل الإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية:

حتى يمكن إعداد الموازنة الرئيسية بطريقة مقبولة، فإنه من الضروري التأكد من توافر التنسيق بين الموازنات الفرعية المختلفة من ناحية الأثر أو المضمون المالي، ففي الجامعات مثلاً، يجب أن يتفق الإنفاق على إنشاء وتجهيز مختبرات علمية مع النقدية المتوفرة للإنفاق الرأسمالي كما يظهر في الموازنة، وتتم عملية تنسيق الأنشطة من خلال لجنة الموازنة والتي تشمل ممثلين، أو مدراء لوحدات تنظيمية مختلفة في الوحدة الاقتصادية تحت رئاسة مدير الموازنة.

3. إصدار دليل الموازنة، وتعتبر هذه المهمة من المهام الرئيسية للجنة الموازنة، ويصف دليل الموازنة أهداف الوحدة الاقتصادية، والإجراءات التي تشكلها عملية إعداد الموازنات بشكل مكتوب، ويتم توزيع دليل الموازنة على مدراء الوحدات التنظيمية المطلوب إعداد الموازنة لها (مراكز الموازنة)، حيث يعتبر دليل الموازنة مرجع أساسي لمدراء مراكز الموازنة، كما يشمل جدول زمني لعملية إعداد الموازنة (Drury , 2004, P.96)، وتوضح أهمية وجود دليل الموازنة، من خلال ما يحتويه هذا الدليل من أهداف وإجراءات مكتوبة، تتعلق بعملية إعداد الموازنة التقديرية، كما أنه يحتوي على جدول زمني خاص بعملية إعداد الموازنة، وهذا ما يعتبر على درجة عالية من الأهمية، لأن المعلومات الواردة في موازنة فرعية ما قد يحتاج إليها في إعداد موازنة فرعية أخرى، لذلك فإنه من الضروري وجود جدول زمني يوضح الفترات الزمنية اللازمة لإعداد الموازنات الفرعية.

وبالإضافة إلى المهام السابقة فإنه يمكن إضافة مجموعة أخرى من المهام التي تقوم بها لجنة

الموازنة، منها ما يلي: (Pandey-1,2000,P. 295)

- تقديم المساعدة الفنية اللازمة للأقسام والوحدات الإدارية المختلفة لمساعدتها في إعداد موازنتها الفرعية.
- استلام ومراجعة تقديرات الموازنة من كافة الدوائر المعنية.
- تقييم وتعديل تقديرات الموازنة بعد الاتصال مع الدوائر المعنية.
- حل المشاكل أو التعارضات التي تنشأ بين الأقسام والوحدات التنظيمية المختلفة.

من الخطوات السابقة، يمكن أن نلخص الدور الذي تقوم به لجنة الموازنة في أنها تتولى مهمة توفير وتهيئة البيانات والمعلومات المطلوبة لإعداد الموازنات التقديرية، وتزويد الأقسام والوحدات التنظيمية المختلفة في الوحدة الاقتصادية بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في إعداد موازاناتها الفرعية، وبعد قيام هذه الوحدات بوضع تقديراتها وموازاناتها الفرعية، تعرض على لجنة الموازنة التي تقوم بدورها بتقييم هذه التقديرات في ضوء أهداف الوحدة الاقتصادية، والتنسيق بين الموازنات الفرعية لكافة الأقسام في إطار موازنة شاملة، ترفع للإدارة العليا لاعتمادها، وتوزيعها بعد ذلك على الإدارات المعنية للتنفيذ.

بهذا نجد أن لجنة الموازنة تتولى مسؤولية كبيرة عند إعداد الموازنات التقديرية، من أجل الوصول إلى موازنات تقديرية فعالة، تساهم في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وعلى الرغم من أن مهمة إعداد الموازنة التقديرية تقع تحت إشراف جميع أعضاء لجنة الموازنة، إلا أنه يجب أن يكون هناك شخص مسئول عن عمل هذه اللجنة ليشراف عليها، ويوجهها ويتأكد من سلامة تنفيذها لمهامها، وبذلك تظهر أهمية وجود مدير للموازنة يعمل على الإشراف على إعداد الموازنة ويراقب تنفيذها.

2/2/2/1. تعيين مدير الموازنة:

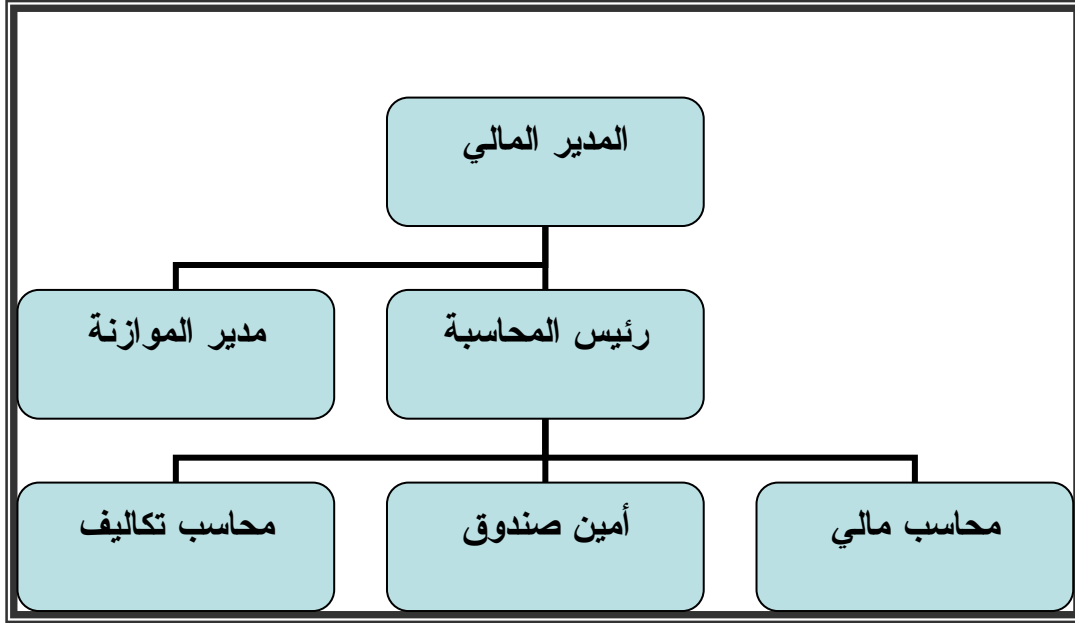
مدير الموازنة هو الشخص الذي يكون مسئولاً عن أعمال لجنة الموازنة، من أجل إتمام وإكمال إجراءات الموازنة وتتلخص مهامه في الآتي: (Pandey-2,2000,P. 214)

- تصميم وإصدار الأشكال والتعليمات اللازمة لإعداد الموازنة.
- تقديم المساعدة الفنية وتوضيح فكرة الموازنة لمختلف المستويات الإدارية.
- تعليم فريق عمل لجنة الموازنة على آلية إعداد الموازنات.
- جمع وتحليل وتنسيق بيانات الموازنات الفرعية المقدمة إليه.
- تقييم الأداء الفعلي والتقرير عنه.

ويتضح من هذه المهام أن مدير الموازنة يساهم بشكل كبير مع لجنة الموازنة في إعداد وصياغة الموازنة بشكلها النهائي، كما يتضح لنا أن جزءاً أساسياً من عمله يتركز في متابعة تنفيذ الموازنة والتقرير عن الأداء الفعلي.

وفي هذا المجال، أكد المجمع العربي للمحاسبين القانونيين على دور مدير الموازنة في المهام السابقة الذكر، إلى جانب احتفاظه بسجلات لإرشاد المديرين في إعدادهم للموازنات المستقبلية، وفي الوحدات الاقتصادية الكبيرة يمكن أن تأخذ الخريطة التنظيمية الشكل التالي:

شكل رقم (2)
الخريطة التنظيمية لإدارة الموازنة



المصدر: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1998، ص78

ونلاحظ من الشكل السابق أن مدير الموازنة يقع في نفس المستوى الإداري لرئيس قسم المحاسبة، أما في الوحدات الاقتصادية الصغيرة، فيكون رئيس قسم المحاسبة مسؤولاً عن جميع الوظائف السابقة بما فيها وظيفة الموازنة الرقابية.

3/2/2/1. تحديد العامل الأساسي في الموازنة:

يقصد بالعامل الأساسي للموازنة نقطة الانطلاق التي تبدأ منها عملية إعداد الموازنات التقديرية، ويختلف هذا العامل من مؤسسة لأخرى حسب طبيعة النشاط، وتحديد هذا العامل يتوقف على عوامل داخلية وخارجية للوحدة الاقتصادية (Drury, 2004, P. 197)، وهذا يعني ضرورة أن يراجع كل مدير العوامل الأساسية التي تشملها موازنته عند البدء في عملية إعداد الموازنة التقديرية، وهذه العوامل سوف لا تكون متساوية في أهميتها، وعند تحديد العامل ذو الأهمية الأساسية، فإنه يكون من الضروري إعداد الموازنة لهذا العامل أولاً، ثم تعد باقي مفردات الموازنة حول هذا العامل.

ويختلف العامل الأساسي المتحكم في الموازنة من وحدة اقتصادية لأخرى، حسب طبيعة النشاط فيها (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1998م، ص79)، ففي الوحدات الاقتصادية الصناعية، قد يكون العامل الأساسي حجم المبيعات، أو الطاقة الإنتاجية المتاحة، ويختلف الأمر في الجهات الخدمية أو

غير الهادفة إلى الربح، ففي الجامعات قد يكون العامل الأساسي هو أعداد الطلبة الجدد المتوقع التحاقهم في الجامعة، وأعداد الطلبة القدامى المتوقع تسجيلهم في الجامعة، أو قد يكون العامل الأساسي متوسط عدد الساعات الدراسية المتوقع تسجيلها من قبل الدارسين الجدد والقدامى.

إذاً تعتبر عملية تحديد العامل الأساسي للموازنة التقديرية من الأمور الضرورية، إذ لا يمكن إعداد الموازنات التقديرية قبل دراسة وافية للعوامل الرئيسية المتحكمة في إعدادها، واختيار العامل الأهم والذي يؤثر بشكل كبير على السياسة العامة للوحدة الاقتصادية.

3/2/1. مراحل إعداد الموازنات التقديرية: Budgeting Stages

مما سبق، نجد أن إجراءات إعداد الموازنة التقديرية تشتمل على تشكيل لجنة للموازنة، تكون مسؤولة عن عملية إعدادها، ومتابعة تنفيذها، ويتأس هذه اللجنة مدير الموازنة، ليشرف على أعمالها، ويوجهها توجيهاً سليماً، وكذلك تحديد العامل الأساسي المتحكم في إعداد الموازنة، ومع تعدد إجراءات إعداد الموازنة التقديرية، تتعدد أيضاً المراحل التي تمر بها عملية إعداد الموازنة التقديرية، حيث توجد أربعة مراحل رئيسية هي:

- مرحلة تحديد الأهداف.
- مرحلة التنسيق بين الخطط، والسياسات الفرعية.
- مرحلة اعتماد الموازنة.
- مرحلة التنفيذ والمتابعة.

ونناقش فيما يلي هذه المراحل بشيء من التفصيل.

1/3/2/1. مرحلة تحديد الأهداف (مرحلة الدراسة والتحضير لإعداد الموازنة التقديرية)

Goals Determining Stage

عرفت الموازنة بأنها تعبير كمي للأهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية إلى تحقيقها، وتختلف أهداف الوحدات الاقتصادية باختلاف طبيعة نشاطها، ومهما كانت الأهداف فإنه ينبغي تحديدها بوضوح، وفي ضوء الإمكانيات المتاحة للوحدة الاقتصادية، لذا فإنه يجب على لجنة الموازنة عند البدء بممارسة مهامها أن تقوم بما يلي:

أ. دراسة الأهداف طويلة الأجل، والمقدمة إليها من الإدارة العليا، وتحديد الأهداف قصيرة الأجل، والتأكد من أنها تمثل خطوة على طريق الوصول إلى الأهداف طويلة الأجل (حنان، وكحالة، 1997م، ص52).

ب. التأكد من أن الأهداف المحددة يمكن تحقيقها (Drury,2004,P.195)، حيث أن اختيار الأهداف التي يصعب تحقيقها يؤثر سلباً على التحفيز، ودافعية العاملين لتنفيذ تلك الأهداف.

وتعتبر هذه الخطوة مهمة، وضرورية، حيث يتم في ضوءها بناء الخطط والسياسات الفرعية من قبل الإدارة الوسطى في الوحدة الاقتصادية، وترجمتها كمياً ومالياً، على شكل خطة عمل مستقبلية تخص فترة قادمة، ونلاحظ أن أهمية هذه المرحلة تأتي من أنها تعتبر أساساً للتخطيط، كما يمكن اعتبارها أساساً للرقابة، إذ تمثل الأهداف المحددة في هذه الحالة معايير لتقييم الأداء.

2/3/2/1. مرحلة التنسيق بين الخطط والسياسات الفرعية: Coordinating Stage

يعتبر مبدأ مشاركة العاملين المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في المستويات الإدارية المختلفة من المبادئ الأساسية لنجاح الموازونات التقديرية في التطبيق العملي، ولكن يجب من ناحية أخرى وبعد أن تقوم الأقسام، والوحدات التنظيمية المختلفة بإعداد موازنتها الفرعية، تقوم لجنة الموازنة بمراجعة التقديرات التي وضعتها تلك الوحدات (حنان، وكحالة، 1997م، ص53)، ويكون ذلك بهدف تحقيق المواءمة والتنسيق بينها في ضوء الموارد الاقتصادية المتاحة وتقليل أثر التحيز إلى أقل حد ممكن. ونستنتج من ذلك أهمية مرحلة التنسيق بين أنشطة الموازونات الفرعية، إذ تعتبر ضرورية لتحقيق المواءمة والتوفيق بين تلك الأنشطة، ومعالجة أي اختناقات قد تنشأ نتيجة لعدم تحقيق التوازن بين أوجه النشاط المختلفة في الوحدة الاقتصادية، حيث يعتبر إعداد موازنة فرعية معينة إعداداً مبدئياً، لحين معرفة مدى تماشي هذه الموازنة مع موازونات الإدارات الأخرى داخل الوحدة الاقتصادية، ما يعمل على تحقيق الترابط والتكامل بينها، والخروج بموازنة واحدة شاملة ومنسقة لكافة أوجه النشاط.

3/3/2/1. مرحلة اعتماد الموازنة: Certifying Stage

تعتبر مرحلة اعتماد الموازنة مرحلة هامة وضرورية، إذ تصبح الموازنة بعد اعتمادها من الإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية بمثابة معياراً للأداء عن فترة الموازنة، كما تصبح ملزمة لكافة المستويات الإدارية، لذلك يتم تزويد المسؤولين المعنيين بنسخ عنها (حنان، وكحالة، 1997م، ص55)، ذلك لأن الوحدات التنظيمية قد أبلغت بالأهداف العامة للوحدة الاقتصادية عن طريق لجنة الموازنة، وبناءً عليه، قامت تلك الوحدات المختلفة بإعداد موازنتها وخططها الفرعية بشكل يعمل على تحقيق

الأهداف المحددة، ورفعتها للجنة الموازنة للتنسيق بينها، وحل التعارضات، ثم أعادت لجنة الموازنة تلك الخطط المعدلة للوحدات التنظيمية المعنية، لتعديلها في ضوء القرارات المتخذة وإعادتها ثانية للاعتماد، ثم رفعت تلك الخطط بعد ذلك عن طريق مدير الموازنة على شكل خطة واحدة شاملة للإدارة العليا لاعتمادها، والمصادقة عليها، لتصبح بعد ذلك معياراً للأداء، يمكن من خلاله معرفة مدى نجاح الوحدات التنظيمية في تحقيق الأهداف المحددة.

4/3/2/1. مرحلة التنفيذ والمتابعة: Implementation -Following up Stage

يقصد بهذه المرحلة، البدء بتنفيذ الأنشطة وفقاً للموازنة التقديرية، ومتابعة هذا التنفيذ والتقرير عنه، فبعد اعتماد الموازنة التقديرية من الإدارة العليا تبدأ مرحلة التنفيذ والمتابعة على النحو الآتي: (صبري، 1984م، ص18)

أ. مرحلة التنفيذ: Implementation Stage

تبدأ عملية تنفيذ الموازنة بعد اعتمادها من الإدارة العليا، في صورتها النهائية لكل الوحدات التنظيمية، ونذكر في هذا المجال، بأنه يتم إبلاغ الدوائر المختلفة في الوحدة الاقتصادية بالصورة النهائية لموازناتهم للبدء بتنفيذها، فيقوم المسؤولون في كل دائرة أو وحدة تنظيمية بعرض الموازنات على مرؤوسيه، وشرحها لهم بهدف إزالة أي سوء فهم من قبلهم.

ب. مرحلة قياس النشاط الفعلي ومقارنته بخطة الموازنة: (المتابعة) Follow up Stage

تتم هذه العملية أولاً بأول، من خلال إعداد تقارير الأداء، وتحديد الانحرافات، والتقصي عن أسبابها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب، فبعد أن يتم إبلاغ كافة الدوائر والوحدات التنظيمية بموازناتهم التقديرية، تبدأ مرحلة متابعة تنفيذ هذه الموازنة، وهنا وبرأي الباحث، يبدأ الدور الأساسي والهام للموازنات التقديرية، بصفتها إحدى الأدوات الرقابية الفعالة، فحين توضع الموازنة موضع التنفيذ، يتم متابعة نتائج الأداء الفعلية، ومقارنتها بتقديرات الموازنة، لمعرفة مدى سلامة التنفيذ، وتصحيح أي انحرافات قد تحدث، وهذا سيؤدي إلى تحقيق رقابة فعالة على أنشطة الوحدة الاقتصادية.

إذاً تبدأ المراحل التي تمر بها عملية إعداد الموازنات التقديرية أولاً بتحديد الأهداف الرئيسية للوحدة الاقتصادية، ثم ترجمة هذه الأهداف بطريقة كمية، ومالية، على شكل خطة منسقة، تشمل كافة أوجه النشاط المستقبلية في الوحدة الاقتصادية، بحيث يتم اعتمادها من قبل الإدارة العليا، لتصبح بعد ذلك مرشداً للعاملين في تلك الوحدة الاقتصادية.

4/2/1. وسائل المساعدة الكمية في إعداد الموازنات التقديرية:

Quantitative Methods in Budgeting

يقوم نظام الموازنات التقديرية في الأساس على التنبؤ بما سيكون عليه حال الوحدة الاقتصادية في الفترة المقبلة، إذ يحتوي هذا النظام على أرقام تقديرية تغطي فترة مستقبلية، وبدون إعداد هذه الأرقام بطريقة علمية مناسبة تصبح غير ذات فائدة.

ويجب أن تكون تقديرات الموازنة محل اقتناع العاملين في الوحدة الاقتصادية، حتى يلتزموا بها عند التنفيذ، أما في حالة معرفة العاملين لعدم جدية تقديرات الموازنة، فإنهم يرفضونها ويتجاهلونها عند تأديتهم لأعمالهم (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين_1، 2001م، ص13)، ولتحقيق ذلك فإنه يجب على القائمين على إعداد الموازنة، بذل العناية والجهد اللازمين للوصول إلى أفضل تقديرات ممكنة، حتى تعبر هذه التقديرات عن مدى اهتمام الإدارة بتحقيق التوقعات الواردة في الموازنة، من هنا تظهر للإدارة ضرورة الاهتمام بوضع تقديرات الموازنة، وتظهر كذلك أهمية استخدام الأساليب الكمية في وضع تلك التقديرات، إذ يجب أن تحرص الإدارة على تحسين جودة هذه الموازنات، متخذة من صحة التنبؤات الواردة فيها طريقاً لذلك.

ولهذا، نناقش في الجزء التالي من الدراسة مفهوم وأهمية عملية التنبؤ في مجال الموازنات التقديرية، والأساليب الكمية التي يمكن استخدامها، للوصول إلى تقديرات أقرب لما سيكون عليه الواقع خلال فترة الموازنة.

❖ مفهوم وأهمية التنبؤ: Forecasting

يعرف التنبؤ بأنه "إعداد المعلومات المستقبلية على أساس افتراضات لأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حصولها". (جربوع، 2002م، ص33)، كما وتمثل التنبؤات الواردة في الموازنة التقديرية توقعات لما سيكون عليه الحال في المستقبل، ومحاولة إزالة ضبابيته، من خلال استخدام نماذج رياضية، وإحصائية، وتحتاج عملية التنبؤ إلى خبرة متراكمة، ومعلومات حاضرة، وبيانات تاريخية. (حسين، ص38)، وفي مجال دراستنا هذه، فإن تقديرات الموازنة تمثل توقع لما سيكون عليه مستوى النشاط في الجامعات، ووحداتها التنظيمية، وذلك في الفترة المقبلة.

وحسب المفهوم السابق للتنبؤ، فإن أهميته تكمن في أنه يزود متخذي القرار في الوحدة الاقتصادية بالقدرة على تخفيف حالة عدم التأكد بشأن الأحداث المستقبلية المتوقعة حدوثها، وجعلها أكثر وضوحاً للعمل في ظلها، وهذا ما يجعل من عملية التنبؤ عملية مهمة في مجال الموازنات التقديرية، إذ يضع التنبؤ أسساً سليمة يمكن الاعتماد عليها في تخطيط أنشطة الوحدة الاقتصادية، رغم ما تحتاجه هذه

العملية من بذل مزيد من الجهد والكفاءة، خاصة وأن الحكم الشخصي في إدارة الأنشطة يمكن أن يؤدي إلى تحقيق نتائج غير مرغوبة، وبالتالي لا يحقق أهداف الوحدة الاقتصادية.

لذلك يعتبر استخدام الأساليب الكمية والعلمية المختلفة في التنبؤ هاماً وضرورياً، مع مراعاة أنه لا يمكن تجاهل البيانات النوعية التي لا تتضمنها الأساليب العلمية، ولكن حسب رأي الباحث، فإن استخدام الأساليب العلمية المختلفة في التنبؤ يتوقف على درجة خبرة الإدارة في هذا المجال، وممارستها لتلك الأساليب، ومدى توافر الإمكانيات اللازمة للتنبؤ من حيث أجهزة الكمبيوتر، والبرامج اللازمة، لذلك يعتبر وجود مثل هذه العوامل التي تعبر عن مستوى المهارة الذي يجب أن يتمتع به أعضاء لجنة الموازنة أو مدير الموازنة والمدير المالي في الوحدة الاقتصادية أمراً ضرورياً.

❖ الأساليب الكمية للتنبؤ: Quantitative Models

للتنبؤ طرق كمية مختلفة، ويتفرع عن كل منها أساليب فرعية، ومنها ما يلي:

أ. نماذج السلاسل الزمنية: (Time Series Models)

تقوم نماذج السلاسل الزمنية على تحليل البيانات التاريخية، وتعتبر هذه النماذج من أساليب التنبؤ المشهورة، ويفتضي استخدامها توافر بيانات تاريخية منتظمة، وتعكس هذه النماذج الأحداث الماضية فقط (Render,&Stair,2000,P.157)، وتشمل هذه النماذج عدة أساليب منها:

• نموذج المتوسطات المتحركة: Moving Averages Model

تقوم فكرة هذا الأسلوب على افتراض أن المستقبل سوف يكون في حدود متوسط الأداء الماضي (Render,&Stair,2000,P.157)، وهذا يعني أنه يتم تقدير قيمة بند ما من بنود الموازنة على أساس الوسط الحسابي لقيمة هذا البند في فترات متتالية سابقة. ولعل هذا الأسلوب يصلح في تقدير بنود معينة في موازنات الجهات الخدمية كالجامعات، ولكن هناك بنود أخرى في الموازنة تحتاج في تقديرها إلى طرق أكثر دقة.

• نماذج التنعيم الأسّي: Exponential Smoothing Models

تعتبر هذه الطريقة من الطرق التي يمكن استخدامها بسهولة في التنبؤ، كما يمكن استخدامها بكفاءة بواسطة الحاسب الآلي، وتحتاج إلى بيانات تاريخية قليلة، ويجري استخدام هذه الطريقة في التنبؤ عن طريق معادلة رياضية تتضمن قيمة ثابتة تسمى ألفا، يجرى احتسابها بطرق مختلفة، وتعمل هذه

القيمة على جسر الخطأ في التنبؤ، وتقليل الفجوة بين الأرقام الفعلية، والأرقام التقديرية للموازنة (جامعة القدس المفتوحة، 1996م، ص127)، وهذا يعني أنه كلما كان تقدير قيمة ألفا سليماً كلما ساعدنا ذلك في التنبؤ بدقة أكبر.

ويتضح مما سبق أن هذه الطريقة تعتبر أكثر دقة، وموضوعية، لما لها من دور في تقليل الفجوة بين أرقام الأداء الفعلية، والأرقام المقدرة في الموازنة.

• نماذج تحليل الاتجاه: Trend Projections Models

تستند هذه الطريقة إلى فكرة الربط بين عامل الزمن والإيرادات أو المصروفات، حيث تستخدم في الحالات التي يتوافر فيها لدى الوحدة الاقتصادية قدر كبير من البيانات التاريخية لإيرادات ومصروفات السنوات السابقة (جامعة القدس المفتوحة، 1998م، ص115)، وهذا يعني أنه يمكن التوصل من خلال هذه الطريقة إلى نتائج أكثر دقة، كلما كانت هناك فترات زمنية طويلة يتم الحصول منها على المعلومات اللازمة للتحليل.

فإذا رغبت الجامعات في استخدام هذه الطريقة في التنبؤ بالإيرادات، فإن عليها الرجوع لبيانات السنوات الخمسة، أو العشرة السابقة، للتعرف على اتجاهات نمو الإيرادات التي حصلت عليها، وبالتالي بناء تقديرات الإيرادات المتوقعة في ضوء الماضي.

ب. النماذج السببية: Causal Models

تقوم هذه النماذج بدراسة أثر مجموعة من المتغيرات المستقلة التي تؤثر على المتغير التابع كإيرادات مثلاً (Render,&Stair,2000,P.176)، وهذا يعني أنه وفقاً لهذه الطريقة يتم بناء نموذج إحصائي يبين أثر تلك المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، لذلك تعتبر هذه النماذج أكثر دقة من نماذج السلاسل الزمنية القائمة على استخدام البيانات التاريخية فقط في التنبؤ.

ومن أساليب النماذج السببية ما يلي:

• أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط: Simple Regression Analysis Model

يمكن استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط في التنبؤ، من خلال دراسة العلاقة بين المتغير التابع، وبين أحد العوامل المستقلة المؤثرة عليه. (جامعة القدس المفتوحة، 1996م، ص130)،

حيث يمكن دراسة العلاقة بين الإيرادات كمتغير تابع، وبين أحد العوامل المستقلة المؤثرة عليه، حيث تكون قيمة المتغير المستقل معروفة (مثل أعداد الطلبة المتوقع تسجيلهم في الجامعة خلال العام المقبل)، وتستخدم للتنبؤ بقيمة المتغير التابع غير المعروفة (الإيرادات) من خلال معادلة الخط المستقيم.

• أسلوب تحليل الانحدار الخطي المتعدد: Multiple Regression Analysis Model

في هذا النموذج الخطي، يتم دراسة أثر متغيرين أو أكثر، من المتغيرات المستقلة، على المتغير التابع (Render,&Stair,2000,P.181)، وهذا يمكن من بناء نموذج إحصائي يتضمن مجموعة من المتغيرات المستقلة ليدرس أثرها على المتغير التابع.

يتضح من التحليل السابق، أنه توجد العديد من الأساليب الرياضية، والإحصائية، التي يمكن استخدامها للوصول إلى تقديرات أقرب ما تكون إلى الواقع، وتتوافر في الوقت الحالي العديد من برامج الحاسوب المتخصصة والتي يمكن استخدامها في هذا المجال، إلا أن استخدام تلك الأساليب لا يمكن أن تعطي تقديرات دقيقة بشكل كامل، نظراً لوجود عامل عدم التأكد الذي يتضمنه المستقبل، لذلك يرى الباحث أن استخدام النماذج السببية التي تقوم على استخدام البيانات النوعية وتُعنى ببناء نموذج إحصائي يبين أثر مجموعة من المتغيرات المستقلة على المتغير التابع أكثر دقة من نماذج السلاسل الزمنية القائمة على استخدام البيانات التاريخية فقط في التنبؤ، لذلك ينبغي على الجهات القائمة على إعداد الموازنات التقديرية في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة أن تستخدم النماذج السببية التي تأخذ البيانات النوعية في الاعتبار مع عدم تجاهل البيانات الكمية عند التحليل، خاصة وأنه قد تظهر بعض الحالات الطارئة التي تتطلب اتخاذ قرار سريع فيها، فلا يتوافر الوقت الكافي لجمع البيانات عنها وتحليلها.

5/2/1. العوامل المؤثرة في إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية:

تعتبر الموازنات التقديرية أداة من أدوات التخطيط والرقابة، وحتى تؤدي الموازنة دورها في عملية التخطيط والرقابة بكفاءة وفعالية، فإنه ينبغي مراعاة تطبيق مبادئ إعداد الموازنات التقديرية، إلى جانب مراعاة مجموعة من العوامل الأخرى المؤثرة في إعداد وتنفيذ الموازنة، بغرض تحقيق الاستفادة الكاملة من التطبيق، وتُعنى الكفاءة Efficiency بقياس العلاقة بين المدخلات والمخرجات، بينما تُعنى الفاعلية Effectiveness بقياس مدى تحقيق الهدف (ظاهر، 2002م، ص410) فإذا خطت إحدى الجامعات إلى تحقيق تخفيض في نفقاتها الجارية بنسبة 10% من نفقات موازنة السنة الماضية، وتم

بناء موازنة السنة الحالية على هذا الأساس، وفي نهاية فترة الموازنة أظهرت النتائج أنه تم تحقيق تخفيض في النفقات بنسبة 3% فقط، فإننا نستطيع أن نحكم على مدى كفاءة وفعالية الجامعة في استخدام الموازنة كأداة تخطيط ورقابة على النحو الآتي:

أن الجامعة كانت فعالة في استخدام الموازنة كأداة تخطيط ورقابة على نفقاتها، حيث استطاعت أن تخطط وتحقق هدف الرقابة على نفقاتها الجارية، بينما كانت غير كفؤة في التوصل إلى الهدف المنشود، بسبب أنها استطاعت تحقيق تخفيض في نفقاتها الجارية الحالية بنسبة 3% فقط، وهي نسبة أقل من تلك المنشودة والتي كانت تطمح الجامعة إلى تحقيقها من خلال استخدام الموازنة في هذا المجال. أما مجموعة العوامل المؤثرة في إعداد وتنفيذ الموازنة، والتي ينبغي مراعاتها لتحقيق كفاءة استخدام الموازنات فيمكن تقسيمها إلى أربع مجموعات هي:

- مجموعة العوامل التنظيمية.
- مجموعة العوامل السلوكية.
- مجموعة العوامل المرتبطة بالأساليب المستخدمة في التنبؤ وإعداد الموازنات التقديرية.
- مجموعة العوامل المرتبطة بكفاية النظام المحاسبي المطبق في الوحدة الاقتصادية.

ويتناول الباحث فيما يلي مناقشة العوامل المختلفة، المؤثرة على استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة.

1/5/2/1. مجموعة العوامل التنظيمية: Organizational Factors

هناك مجموعة من العوامل التنظيمية التي تؤثر في استخدام الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة، ويرتبط تطبيق هذه العوامل بوجود هيكل تنظيمي للوحدة الاقتصادية، هذا الهيكل يعتبر بمثابة الإطار الرسمي الذي يحدد الإدارات، أو الأجزاء الداخلية فيها، ويبين الوحدات التي تقوم بالأعمال والأنشطة المطلوبة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية (الدهان، 1992م، ص75)، وهذا يعني أن الهيكل التنظيمي يحدد خطوط السلطة، ومواقع اتخاذ وتنفيذ القرارات الإدارية، لذلك فإن هذا الإطار يهتم بتحديد العلاقات والمستويات، وتقسيم الأعمال، وتوزيع الاختصاصات، وبالتالي يعبر عن الصلات الرسمية بين العاملين في الوحدة الاقتصادية، لذلك فإنه يمكن التعبير عن مجموعة العوامل التنظيمية بأنها تلك العوامل المرتبطة بالعلاقات المرسومة بين العاملين في مختلف المستويات الإدارية، ويجب على إدارة الوحدة الاقتصادية أن تأخذ مثل هذه العوامل بالاعتبار لما لها من آثار واضحة في بيان الوحدات

الإدارية التي تقوم بالأنشطة والأعمال اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وتحديد خطوط السلطة والاختصاصات والمسئوليات في هذه الوحدات الإدارية. وبناءً على ما سبق فإن هناك مجموعة من العوامل التنظيمية المؤثرة في استخدام الموازنة كأداة تخطيط ورقابة أهمها:

أ. إنشاء مراكز مسئولية ذات سلطات محددة ومسئوليات واضحة:

Responsibility Centers

نتيجة لكبر حجم الوحدات الاقتصادية، تنشأ الحاجة إلى تفويض السلطات والصلاحيات لبعض الأفراد عند مستويات إدارية معينة، حيث تصعب عملية الإشراف على الأنشطة المختلفة من قبل الإدارة العليا، وهذا يعني صعوبة تحقيق مركزية القرارات، ما يدعو إلى الاعتماد على فكرة اللامركزية فيها، بمعنى ضرورة تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى وحدات أصغر يسهل إدارتها، يطلق عليها مراكز مسئولية، ويعين لكل وحدة من هذه الوحدات مديراً يأخذ في موقعه قدرًا من السلطات، يكفيه لإدارة نشاطه بكفاءة، وفي نفس الوقت يتحمل المسئولية عما يترتب على قراراته من نتائج. (هيتجر، وماتولنتش، 2000م، ص456)، ففي الوحدات الاقتصادية الكبيرة كالجامعات، فإنه لا يخفى حجم العمل الكبير، والأنشطة المتنوعة والمختلفة فيها، الأمر الذي يقضي بضرورة الاعتماد على نمط اللامركزية في الإدارة، وتقسيم الجامعة إلى كليات، وأقسام إدارية مختلفة، بحيث تمثل هذه الكليات والأقسام، مراكز مسئولية تباشر أعمالها سواء في العملية الأكاديمية، أو في العملية الإدارية، ما يتيح للإدارة العليا في الجامعة أن تتفرغ لأعمال أخرى.

ويتطلب تطبيق نمط الإدارة اللامركزية إنشاء مراكز مسئولية لها سلطات محددة ومسئوليات واضحة، وفي هذا المجال فرق القريوتي وزويلف بين السلطة والمسئولية، حيث اعتبر السلطة بأنها الحق القانوني الذي يضيفه القانون، أو المركز الوظيفي في إصدار الأوامر للآخرين، وواجبهم في طاعة وتنفيذ هذه الأوامر، بينما اعتبر المسئولية بأنها إلزام العاملين بأداء المهام الموكلة إليهم بشكل يؤدي إلى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية من ناحية، والانسجام مع الأعمال ذات الصلة من ناحية أخرى، ويترتب على تحمل الموظفين للمسئولية إمكانية محاسبتهم من قبل رؤسائهم على ما يؤدونه من أعمال وإشعارهم بمستوى أدائهم من خلال التقييم المناسب لهم (القريوتي، وزويلف، 1989م، ص144-145).

من التعريف السابق يتضح أن السلطة تتدفق من أعلى لأسفل، بينما تتدفق المسئولية من أسفل لأعلى، وتتضمن موازنات الوحدات الاقتصادية الكبيرة كالجامعات حجم كبير من الأنشطة المختلفة، يقوم بأدائها عدد كبير من العاملين، وحتى يمكن تحقيق رقابة فعالة على تنفيذ الأنشطة الواردة في الموازنة، يجب أن يساع كل شاغل وظيفة في مراكز المسئولية المختلفة عن مجموعة محددة من

الأنشطة، إذ تعمل المسؤولية المحددة للأفراد أو لمراكز المسؤولية في الوحدة الاقتصادية على تحديد موقع الانحرافات وأسبابها، ومسؤولية المتحكم فيها، ويتم ذلك من خلال جمع وتحليل المعلومات المتعلقة بإيرادات وتكاليف مراكز المسؤولية، واستخراج الانحرافات في نطاق تلك الحدود، مع توضيح أداء المسؤولين عن تلك المراكز، وأثر سلوكهم على تلك الأنشطة.

كما أن وجود مراكز مسؤولية ذات سلطات محددة ومسئوليات واضحة يلعب دوراً هاماً في تنفيذ الموازنات التقديرية، من خلال توفير هيكل تنظيمي جيد، يمكن من خلاله تحقيق التنسيق بين أعمال الوحدة الاقتصادية، ويعتبر التنسيق بين أعمال الوحدة الاقتصادية أمراً ضرورياً، وتكمن أهميته في أنه يساعد على تنفيذ الموازنة بسهولة وانسجام، ويعمل على ترابط أداء الأقسام المختلفة في الوحدة الاقتصادية.

لذلك يمكن استنتاج الدور الهام الذي تلعبه مراكز المسؤولية، ذات السلطات المحددة، والمسئوليات الواضحة، في تنفيذ الموازنات التقديرية من خلال أثرها في توفير هيكل تنظيمي جيد يمكن من خلاله تحقيق ما يلي:

1. التنسيق بين الأعمال والأنشطة المختلفة في الوحدة الاقتصادية.
2. يعتبر وضوح خطوط السلطة والمسؤولية للمراكز التي يتكون منها الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية أمراً مهماً وضرورياً لتنفيذ نظام الموازنة، وتحقيق الرقابة على هذا التنفيذ، إذ يعتبر تقسيم العمل وتوزيع المهام على الأفراد والمراكز المختلفة والفصل بين الاختصاصات، وسيلة فعالة للتوصل إلى أداء أفضل للأنشطة والعمليات داخل الوحدة الاقتصادية.
3. وفي نفس الوقت، فإنه في حالة وجود هيكل تنظيمي غير مناسب، فإن ذلك يعمل على حدوث ارتباك وفوضى في تصنيف العمل وتوزيعه على الأقسام والمراكز المختلفة في الوحدة الاقتصادية، وهذا يؤثر سلباً على تنفيذ الموازنة بنجاح.

إذاً للوضع التنظيمي لأقسام ومراكز المسؤولية في الوحدة الاقتصادية أثراً هاماً على تنفيذ نظام الموازنات التقديرية، وتحقيق العملية الرقابية على هذا التنفيذ، فعندما تأخذ الوحدة الاقتصادية بالأسلوب اللامركزي في إدارتها للأنشطة وتصميم خطة العمل المقبلة (الموازنة) على هذا الأساس، فإن ذلك يمكن من تنفيذ موازنة كل مركز وتحقيق العملية الرقابية على هذا التنفيذ، لبيان مدى نجاح المركز في تحقيق موازنته أو الهدف المطلوب منه، وبالتالي تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.

يتضح من التحليل السابق أهمية الدور الذي يلعبه الهيكل التنظيمي الجيد، ومراكز المسؤولية ذات السلطات والمسئوليات الواضحة في تنفيذ نظام الموازنة التقديرية، من خلال تنسيق أنشطتها، وضمان عدم الخلط بين الأنشطة التي تخضع لمسؤولية ورقابة مدير مركز مسؤولية وبين تلك الأنشطة الغير خاضعة لرقابته، ما يعمل على توفير الأسس اللازمة لتنفيذ الموازنة وتحقيق الرقابة على هذا التنفيذ.

ب. وجود قسم مستقل للموازنة: Budgeting Department

تتميز الوحدات الاقتصادية الكبيرة (كالجامعات) بكبر حجم العمل فيها، واختلاف وتنوع أنشطتها، لذلك ينبغي أن يكون لدى هذه الوحدات الاقتصادية جهة مختصة بمتابعة وتنسيق التخطيط لهذه الأنشطة، والإشراف على تنفيذ تلك الخطط على نحو يكفل الاستغلال الأمثل والرشيد للموارد الاقتصادية المتاحة، من هنا تظهر أهمية وجود قسم للموازنة في الهيكل التنظيمي لتلك الوحدات الاقتصادية، يتفرغ لإدارة الموازنة التقديرية من حيث إعدادها، ومتابعتها تنفيذها، من خلال توفير وتبئية البيانات والمعلومات اللازمة لمساعدتها في إعداد موازنتها الفرعية، وجمع بيانات الموازنات الفرعية وتنسيق الأنشطة بينها وإزالة التعارضات، ثم رفع الموازنة بعد ذلك بشكلها النهائي للإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية لاعتمادها، وبعد اعتماد الموازنة يتم إبلاغ كافة الدوائر المعنية بموازناتها الفرعية لتبدأ مرحلة تنفيذ الموازنة، ويرأس قسم الموازنة شخص مسئول " مدير الموازنة "، بحيث يتبع مباشرة للمدير المالي بالمؤسسة ويقع في مستوى إداري واحد مع رئيس قسم المحاسبة، ويمارس هذا المدير دوره في إتمام وإكمال إجراءات إعداد الموازنة والمسئوليات الأخرى ذات العلاقة.

وتظهر أيضاً أهمية وجود قسم مستقل للموازنة من خلال الدور الأساسي والهام الذي يقوم به عند متابعة تنفيذ الخطط التي اعتمدها الإدارة العليا مسبقاً ومقارنة نتائج الأداء الفعلية مع تقديرات الموازنة لمعرفة مدى سلامة التنفيذ وتصحيح أي انحرافات قد تحدث، لذلك يمكن أن وجود قسم الموازنة يعمل على ممارسة العملية السابقة أولاً بأول من خلال إعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات والتقصي عن أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب.

ويمكن لقسم الموازنة أن يؤدي دوراً أكثر فعالية في مرحلة التنفيذ، من خلال تقسيم فترة الموازنة إلى فترات رقابية أقصر (شهرية أو ربع سنوية)، ليقوم القسم بمتابعة التنفيذ خلال هذه الفترات القصيرة واكتشاف الانحرافات المتعلقة بتلك الفترات بسرعة، والتقرير عنها لمعالجتها في الوقت المناسب بدلاً من تأجيل تحديد هذه الانحرافات إلى نهاية العام وبالتالي لا تتخذ قرارات تصحيحية خلال مرحلة تنفيذ الموازنة.

من هذا التحليل، يتضح أن وجود قسم مستقل للموازنة يؤدي دوراً هاماً في مرحلة متابعة وتنفيذ الموازنة، خاصة عند تقسيم فترة الموازنة إلى فترات رقابية أقصر، الأمر الذي يعمل على اكتشاف الانحرافات بين نتائج الأداء الفعلية وبين تقديرات الموازنة بسرعة، ما يؤدي في النهاية إلى زيادة فعالية عملية الرقابة على الأداء أثناء مرحلة تنفيذ الموازنة.

ج. بناء الموازنة على أساس الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية:

يُظهر الهيكل التنظيمي مراكز المسؤولية المختلفة في الوحدة الاقتصادية، وصلاحيات المسؤولين عن تلك المراكز، وحيث أن تطبيق الموازنات وتحقيق الأهداف يتم من خلال تلك المراكز، فإنه ينبغي أن يعكس نظام الموازنات وجود هذه المراكز وطبيعة تنظيمها. (راضي، وحجازي، 2001م، ص31)، وهذا يعني أن يتم تصميم نظام الموازنات على أساس هذه المراكز وبشكل يتناسب مع الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية، فيتم إعداد موازنة تقديرية لكل مركز من مراكز المسؤولية على اعتبار أنه وحدة تنظيمية لها أنشطتها المستقلة، والتي سيتم قياس الأداء فيها من خلال مقارنة النتائج الفعلية لها مع المعايير والتقديرات المخططة في الموازنة.

ومن الضروري أيضاً أن تتوافق الموازنة مع الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية، وذلك بهدف تبويب وتجميع وتحليل عناصر الإيرادات والتكاليف لكل مركز مسؤولية على حدة. (ظاهر، 2002م، ص396)، وهذا يعتبر ضرورياً وهاماً لنجاح تنفيذ الموازنة، وممارسة عملية الرقابة على التنفيذ بالمقارنة بين الخطة والمنفذ منها بهدف تحديد حجم الانحرافات وتشخيص أسبابها والتقرير عنها تمهيداً لاتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة لاستبعاد مثل هذه الحالات مستقبلاً. لذلك فإنه من الضروري تصميم الموازنة وإعدادها بما يتلاءم مع الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية، ففي الجامعات مثلاً، ينبغي أن يتم إعداد الموازنة لكل كلية على حدة باعتبارها وحدة تنظيمية لها أنشطتها المستقلة فيتم إعداد الموازنة لكليات الجامعة كل على حدة بحيث يسمح ذلك بانسياب العمل دون أن يحدث تعارض بين أداء تلك الوحدات التنظيمية المختلفة.

من التحليل السابق، يمكن الوصول إلى أن أهمية توافق الموازنة مع الهيكل التنظيمي تتبع من خلال الآتي:

1. يعمل توافق الموازنة مع الهيكل التنظيمي على تسهيل تحديد الانحرافات عن الخطة للوحدات التنظيمية المختلفة.
2. تفعيل دور الموازنة كأداة اتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.
3. يمكن للموازنة في هذه الحالة أن تساعد في تقييم أداء العاملين وفقاً لما يتحقق من إنجازات مقارنة بالخطة.

2/5/2/1. مجموعة العوامل السلوكية: Behavioral Factors

يمكن تعريف العوامل السلوكية بأنها مجموعة العوامل المرتبطة بسلوك الإنسان داخل المؤسسة، والذي يعتمد أساساً على مؤثرات بيئية محيطة، يمكنها أن تؤثر في سلوكه بدرجة كبيرة، ويمكن من

خلال توافر هذه المؤثرات التنبؤ بسلوك الإنسان وتصرفه المتوقع ومن ثم توجيهه وضبطه، إذ يعتبر سلوك الإنسان هو محصلة ونتاج تفاعل عوامل ومتغيرات عديدة مترابطة. (حريم، 1997م، ص 40)

وهذا ما نتناوله في هذا الجزء من الدراسة، حيث تنصب الجهود في دراسة عوامل مختلفة من شأنها أن تؤثر على سلوك الأفراد داخل وحدة إدارية نحو إعداد وتنفيذ نظام الموازنة التقديرية بنجاح، من هذه العوامل اتجاهات الإدارة العليا في دعم الموازنة التقديرية وأثرها على سلوك العاملين بالمؤسسة في إعداد وتنفيذ الموازنة وأثر إشراك منفي الموازنة في عملية إعدادها، وكذلك درجة اقتناع المسؤولين بأهمية ودور الموازنة وأثر ذلك على استخدام الموازنة كأداة تخطيط ورقابة، وأيضاً أثر وضوح وواقعية الأهداف المطلوب تحقيقها من خلال خطة الموازنة على حفز العاملين لتنفيذ الموازنة بدقة، كما يبين الباحث أثر تطبيق نظام الحوافز على تشجيع العاملين ودفعهم نحو تطبيق الموازنة بنجاح.

ونظراً لما لهذه العوامل من أثر على عملية إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية، فإنه يجب على الإدارة العليا أن تأخذ العامل الإنساني بالاعتبار سواء في عملية إعداد الموازنة أو في تنفيذها، وذلك لتجنب وجود أية مقاومة عند التنفيذ (صيري، 1984م، ص15) إذ ربما يظن العاملون أن المعايير المخططة عالية ولا يمكن تحقيقها، الأمر الذي قد يؤدي إلى إحباطهم وعدم تعاونهم لتحقيق ما جاء بالموازنة.

ويمكن أن نلخص مجموعة العوامل السلوكية في الآتي:

أ. دعم الإدارة العليا للموازنة: **Top management support**

تساعد الإدارة العليا من خلال دعمها للموازنة في تطبيق خطة الموازنة بكفاءة وفعالية، إذ يعني دعمها لهذه الأداة تقنيتها بمقدرة الموازنة على التخطيط للمستقبل بنجاح من خلال التنبؤ بالمستقبل وتحديد أهداف واقعية، كما أن دعم الإدارة العليا للموازنة يعزز ثقة المرؤوسين بها، وتعتبر عملية إقناع الإدارة العليا بأهمية الموازنة من المهام الرئيسية للمدير المالي أو مدير الموازنة (Pandey-1, 2000,P. 290) ويمكن أن يتضح دور الإدارة العليا في دعم الموازنة التقديرية من خلال اهتمامها بتنسيق أنشطة الموازنات الفرعية المختلفة المقدمة من الوحدات التنظيمية بالمؤسسة، واهتمامها بإزالة التعارضات بين أنشطة تلك الوحدات، ثم اعتمادها بشكل نهائي، وأيضاً يتضح دور الإدارة العليا في دعم الموازنة من خلال الإجراءات التي تتخذها للتحقق من التطبيق الفعلي للموازنة، ويمكن أن تفشل الموازنة إذا لم تحظ بالتأييد الكامل من الإدارة العليا، فيجب أن تقتنع الإدارة العليا بأن

الموازنة ليست فقط أداة رقابية بل أداة إدارية هامة، لذلك فإنه من الضروري أن تفهم الإدارة العليا طبيعة وخصائص الموازنة وأن تبذل جهودها لتفعيل دور الموازنة باعتبارها أداة من الأدوات الإدارية الحديثة للتخطيط والرقابة.

ب. مشاركة المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعدادها: Full Participation

ناقشنا في موقع سابق أهمية مبدأ مشاركة المسؤولين في كافة المستويات الإدارية في عملية إعداد الموازنة التقديرية، وتعتبر عملية المشاركة هذه من العوامل السلوكية التي ينبغي مراعاتها من قبل إدارة وحدة إدارية لضمان نجاح نظام الموازنات سواء في عملية إعداد الموازنات أو في مرحلة تنفيذها، وتتبع أهمية المشاركة في إعداد الموازنة إلى زيادة درجة تقبل الأفراد لها حين التنفيذ، الأمر الذي يدفعهم إلى العمل على إنجازها بكل السبل، كما أن عملية المشاركة تحث المسؤولين عن التنفيذ على بذل ما في وسعهم من جهد لتحقيق خطة الموازنة، ولا شك في أن عدم إشراك العاملين في إعداد الموازنة قد يكون سبباً في عدم مشاركتهم مشاركة إيجابية وفعالة في تحقيق الأهداف.

ج. إقناع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة بأهميتها:

يعتبر إقناع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة بأهمية الموازنة كأداة لتخطيط ورقابة هو الهدف الأساسي من عملية مشاركتهم في إعداد الموازنة، وهذا ما يعد أمراً على جانب كبير من الأهمية، وحتى يمكن للإدارة أن تنجح في ذلك فإنه ينبغي مراعاة ما يلي: (هيتر، وماتولتس، 2000م، ص265-266)

• التعرف على طبيعة مستخدمي الموازنة: Know your audience

يتوقف إقناع مستخدمي الموازنة (المسؤولين عن التنفيذ) بأهمية الموازنة وضرورتها على طبيعة هؤلاء الأفراد، واتجاهاتهم، ومدى توافر الوعي المحاسبي والإداري لديهم، وكذلك مدى معرفتهم بخطة واستراتيجيات وحدة إدارية التي يعملون بها.

• التقديم المهني للموازنة: Make Professional Presentation

حتى يقبل المسؤولين الموازنة كأداة رقابة على أنشطتهم فإنه ينبغي تقديمها إليهم بشكل مهني لبق، وبما يدل على أهميتها مع الاستعداد لتوضيح أي استفسار بالشكل المناسب والمرضي. لذلك ينبغي أن يكون لدى المسؤولين عن تنفيذ الموازنة الدراية الكاملة بما تتضمنه الموازنة، والإقناع بما ورد فيها والإقناع بإمكانية تطبيقها، وهذا يوفر لدى المسؤولين عن تطبيق نظام الموازنات الاستعداد النفسي للقيام بهذا العمل.

د. تحديد أهداف واضحة وواقعية: Clear and Realistic Goals

تحدد الإدارة العليا الأهداف العامة للمنشأة، وتقوم لجنة الموازنة بتوصيل هذه الأهداف للمستويات الإدارية المختلفة، كي تضع تقديرات موازنتها الفرعية ضمن الأهداف المحددة، وحيث أن الموازنة تعتبر إحدى الأدوات التي يمكن أن تستخدمها الإدارة في تحقيق أهدافها، فإنه وحتى تنجح هذه الأداة في ذلك يجب أن تتضمن أهدافاً واضحة، إذ أنه في غياب وضوح الأهداف تبدد جهود الإدارة، ولن يكون تنفيذ الموازنة منهجي ومنظم، لذلك ينبغي على المدير المالي أو مدير الموازنة أن يتأكد من وضوح الأهداف التي تسعى الموازنة إلى تحقيقها، كما أن الأهداف المحددة في الموازنة (تقديرات الموازنة) يجب أن تكون منطقية وواقعية ويمكن تحقيقها بدرجة من المرونة (Pandey-2, 2000, P. 208)، فمن الضروري مراعاة عدم المبالغة في تقديرات الموازنة، فلا توضع عند مستوى مرتفع أو منخفض، بل توضع عند مستوى معقول يمكن تحقيقه، حيث أن وضع أهداف عند مستوى عالي يصعب الوصول إليه يؤثر سلباً على العاملين وروحهم المعنوية، فإذا شعر العاملون بصعوبة تحقيق تلك الأهداف لن يبذلوا أية جهود نحو ذلك، كما أن وضع أهداف عند مستوى منخفض يتطلب قدراً ضئيلاً من الجهد للوصول إليه، وهذا يؤثر على درجة تحفيز العاملين نحو تحقيق الأهداف.

هـ. تطبيق نظام الحوافز:

يقصد بتطبيق نظام الحوافز، ربط الموازنة بنظام حوافز لضمان تعاون المستويات الإدارية المختلفة في تنفيذ الموازنة، كما يمكن ربط نظام الترقية والترفيعات لشغل مناصب إدارية أعلى بمدى تنفيذ الموازنة وتحقيق الخطط المرسومة (صبري، 1984م، ص15)، لذلك ينبغي مراعاة أهمية هذا العامل عند وضع الموازنة، ومعرفة أثره على دفع العاملين إلى الالتزام بالموازنة، فقد لا يتحرك العاملون لتنفيذ الموازنة بدون توفير حوافز لهم.

من التحليل السابق لمجموعة العوامل السلوكية يتضح دورها وأثرها على نظام الموازنات التقديرية سواء في مرحلة الإعداد أو في مرحلة التنفيذ، لذلك ينبغي على الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية عدم تجاهل العامل الإنساني الذي يعتبر أهم عنصر من عناصر الوحدة الاقتصادية، حيث يتوقف نجاحها في تحقيق أهدافها على هذا العنصر.

3/5/2/1. مجموعة العوامل المرتبطة بالأساليب المستخدمة في التنبؤ وإعداد الموازنات التقديرية:

Forecasting & Budgeting Methods

يتعين على معدي الموازنات التقديرية في المنشآت المختلفة_ وعلى وجه الخصوص لجنة الموازنة_ أن يتوافر لديهم القدر الكافي من الخبرة والمعرفة التي تمكنهم من عملية إتمام إعداد الموازنات التقديرية بنجاح، سواء تمثلت هذه المعرفة في إجراءات إعداد الموازنة التقديرية، أو في الطرق والأساليب المستخدمة في إعداد تقديرات الموازنة التقديرية، لهذا يمكن أن نعرف هذه المجموعة من العوامل بأنها مجموعة الأساليب والطرق والإجراءات التي تستخدمها الجهات القائمة على إعداد الموازنة التقديرية - وعلى وجه الخصوص لجنة الموازنة - لإتمام عملية إعداد الموازنات على أكمل وجه، سواء تمثلت هذه الطرق في إجراءات إعداد الموازنة التقديرية أو في الأساليب المستخدمة في إعداد تقديرات تلك الموازنات.

وقد تم التعرض في موقع سابق للإجراءات اللازمة لإعداد الموازنات التقديرية، كما ناقشنا الطرق والأساليب الكمية الحديثة التي يمكن استخدامها في التنبؤ بتقديرات وأرقام الموازنة، وتأكيداً لما ذكرناه فقد رأى الباحث ضرورة التعرض في هذا الجزء لمناقشة أهمية توافر واستخدام هذه العوامل والأساليب في عملية إعداد الموازنة وأثر ذلك على نجاح استخدام الموازنة كأداة تخطيط ورقابة على الأداء، وحول هذه العوامل يورد الباحث ما يلي:

❖ استخدام الأساليب العلمية في وضع تقديرات الموازنة:

ينبغي أن تركز تقديرات الموازنة على وقائع ملموسة وتوقعات وافتراسات صحيحة (راضي، وحجازي، 2001م، ص33)، وهذا يعني أن يتم التنبؤ بهذه التقديرات على أساس علمي وواقعي للظروف الداخلية والخارجية، واستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية في إعداد هذه التقديرات، ذلك لأن الاعتماد على التخمين والعشوائية في التقدير يؤدي إلى فشل الموازنات التقديرية في تحقيق أهدافها. كما يقود استخدام الأساليب العلمية في إعداد تقديرات الموازنة إلى وضع تقديرات واقعية قابلة للتحقق (نور، والسوافيري، 1993م، ص71) وهذا يعني أن تكون التقديرات غير مبالغ فيها فيتعذر تحقيقها في ظل الظروف التي يتوقع أن تسود خلال فترة الموازنة، وفي نفس الوقت لا تكون تلك التقديرات متساهلة، الأمر الذي يجعل تحقيقها سهلاً، ولا يتطلب بذل أي جهد خاص، كي لا يفقد المسؤولين عن تحقيقها الحافز اللازم لتحسين أدائهم، وفي رأي الباحث فإن استخدام الأساليب العلمية في التقدير يساعد في الحصول على تقديرات أقرب للواقع، إذ يمكن من خلالها تقليل الفجوة بين الأرقام المتوقعة والأرقام الفعلية، ولكن في نفس الوقت فإن استخدام مثل هذه الأساليب لا يعني التزام الدقة الكاملة في أرقام التقديرات عند تنفيذ الموازنة، على نسق الدقة المتوخاة في الدفاتر المحاسبية، الأمر

الذي يعقد احتسابها، إذ أنها لا بد وأن تحتوي على قدر من عدم التأكد، لذا يجب النظر إلى تلك التقديرات الموازنة بمعدلات سماح، أي تحديد حدود دنيا وعليا للتقديرات، تفيد هذه المعدلات في معالجة عدم الدقة في تقديرات الموازنة والنتيجة عن التنبؤ بالمستقبل.

❖ فعالية أسلوب عرض بيانات الموازنة:

ينبغي تقديم بيانات الموازنة بالشكل الذي يحقق الاستفادة منها (راضي، وحجازي، 2001م، ص34)، وحتى تتحقق الاستفادة من بيانات الموازنة فلا بد من توافر ما يلي:

- وضوح وبساطة النماذج المستخدمة لعرض الأرقام الواردة في الموازنات.
- ربط جداول الموازنات الفرعية بعضها ببعض.
- تدعيم الجداول بالمعلومات المفسرة والمدعمة للأرقام.
- تدعيم القيم والأرقام الواردة في الموازنات بأسس وقواعد التقدير المستخدمة.

❖ مرونة الموازنة:

يجب أن يتمتع نظام الموازنات بدرجة كافية من المرونة حيث يؤدي ذلك إلى أن يشعر مدراء الوحدات التنظيمية بحرية وهدوء عند تنفيذ خطة الموازنة (Pandey-1,2000,P. 295) لذلك تعتبر المرونة من الأمور الهامة واللازم توافرها عند تنفيذ الموازنة، حيث أن الموازنة تتعلق بالمستقبل الذي يتضمن قدراً من عدم التأكد، وحتى يتم تنفيذ الموازنة بشكل يتلاءم مع الواقع فإنه ينبغي وجود هذا العنصر، إذ يمكن الإدارة من إعادة تعديل الموازنة لملاءمتها مع ما يستجد من أحداث، كما أن عدم المرونة في نظام الموازنة يؤدي إلى إضعاف المبادرة عند المدراء والعاملين والإقبال على تنفيذ الموازنة.

❖ اعتماد نظام موحد ومتربط للموازنات التقديرية:

لتسهيل عملية إعداد الموازنات التقديرية واستخدامها في الرقابة لا بد من استخدام قواعد وأساليب واحدة في بناء الموازنات الفرعية، وكذلك تصميم نماذج موحدة ومتناسقة لمختلف الموازنات الفرعية. (راضي، وحجازي، 2001م، ص30)

ويعمل توافر مثل هذه النماذج الموحدة على تسهيل عملية الربط والمقارنة بين مختلف الموازنات خلال نفس الفترة، وبين الموازنة الواحدة خلال فترات متفاوتة ولكن اعتماد نظام موحد للموازنات الفرعية لا يلغي ضرورة التحسين والتطوير المستمر لنظام الموازنات ويتضمن تحسين وتطوير نظام الموازنات - حسب رأي الباحث - استخدام تقنيات وأساليب معينة أو إلغاء واستبدال تقنيات وأساليب أخرى كالطريقة المستخدمة في التنبؤ بتقديرات الموازنة مثلاً، إذ ينبغي مراجعة أسلوب

التنبؤ المستخدم في إعداد تقديرات الموازنة، وملاحظة مدى مناسبة هذا الأسلوب والاعتماد عليه في الفترات المقبلة خاصة عند حدوث فجوة كبيرة بين الأرقام المتوقعة والأرقام الفعلية.

❖ وضع البرنامج الزمني المناسب لإعداد الموازنات والالتزام به:

لا بد من وضع برنامج زمني مناسب لإعداد الموازنات التقديرية، من خلال تقدير المدى الزمني اللازم لإتمام عملية إعداد الموازنة بحيث تصبح جاهزة قبل بداية فترة الموازنة، ويعتبر هذا الإجراء من الإجراءات الهامة التي تقوم بها لجنة الموازنة أو قسم الموازنة، وتظهر أهمية وضع برنامج زمني مناسب لإعداد الموازنة التقديرية يلتزم به المسؤولين التزاماً تاماً من أنه يتيح الفرصة الكافية للمسؤولين عن إعداد الموازنة من القيام بالمهام الموكلة إليهم، ما يساعدهم على الانتهاء من إعداد الموازنة قبل بداية السنة المالية الجديدة التي تغطيها الموازنة.

ويجب أن تكون الموازنة جاهزة قبل بداية السنة المالية القادمة، حتى يمكن ممارسة عملية الرقابة على تنفيذ أنشطة الموازنة من بداية الفترة المالية، الأمر الذي يمكن من اكتشاف الانحرافات أولاً بأول، وبالتالي اتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب.

❖ تأهيل وتدريب المسؤولين على إعداد واستخدام الموازنات التقديرية:

يعتبر تأهيل وتدريب المسؤولين على إعداد واستخدام الموازنات بشكل سليم أمراً ضرورياً، إذ يقع على عاتقهم مسئولية إعداد الموازنات التقديرية وتنفيذها (Pandey-1,2000,P. 295)، وهذا يعني أن تكون لديهم المعرفة الكافية لطبيعة وخصائص الموازنة وأهدافها، والأساليب التي سيتم إتباعها في إعداد الموازنة وأيضاً آلية الرقابة بالموازنات، وأن يتم تعريفهم بالمسؤوليات والمهام المحددة لكل وحدة إدارية، وحتى يمكن تحقيق ذلك فلا بد من عقد لقاءات وندوات للمسؤولين، وبرامج تدريب متخصصة توضح لهم آلية إعداد وتطبيق الموازنات والأساسيات التي تنطلق منها تلك العملية لضمان تحقيق أداء أفضل.

❖ إعداد الموازنة على أساس التوافق مع الخطة الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية:

لا يمكن أن تتجح أي خطة قصيرة الأجل إلا إذا كانت جزءاً من خطة طويلة الأجل تسترشد بأهدافها وتسعى لتحقيقها سنة بعد أخرى (راضي، وحجازي، 2001م، ص 40-41)، فالخطيطة الاستراتيجية طويل الأجل يمثل نظرة شمولية لأوضاع الوحدة الاقتصادية وأنشطتها على المدى الطويل، وبحث كيفية تطوير هذه الأوضاع والأنشطة خلال السنوات القادمة.

ويمكن للموازنة باعتبارها أداة للتخطيط قصير الأجل أن تفيد في هذا المجال من خلال استخدامها كموجه للخطة السنوية قصيرة الأجل لتوجيهها في مسار معين يحقق في النهاية التطوير

والتحسين المنشود للوحدة الاقتصادية، حيث يمكن من خلال الموازنة السنوية تطوير أوضاع وأنشطة الوحدة الاقتصادية سنة بعد أخرى لتمثل بذلك حلقة الوصل بين التخطيط طويل الأجل والنتائج الفعلية السنوية، ما يجعلها تمثل عنصر رقابة على تنفيذ الخطة الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية.

4/5/2/1. مجموعة العوامل المرتبطة بكفاية نظام المعلومات المحاسبي:

Adaptation of Accounting System

نناقش في هذا الجزء من الدراسة علاقة نظام الموازنات التقديرية بالنظام المحاسبي وضرورة كفاية النظام المحاسبي واثار ذلك على استخدام الموازنات التقديرية، فنظام المعلومات المحاسبي هو " ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في الوحدة الاقتصادية في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل الوحدة الاقتصادية ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة الاقتصادية" (حسين_1، 1997م، ص47)، وهذا يعني أن نظام المعلومات المحاسبي يعتبر أحد النظم الفرعية المكونة لنظام المعلومات الإداري في الوحدة الاقتصادية، والذي يسعى لتوفير المعلومات المفيدة للمسؤولين في كل المستويات الإدارية وغيرهم من الأطراف الخارجية، لذلك لا بد وأن يوجد في كل وحدة اقتصادية نظام معلومات محاسبي سواء كان ذلك النظام يدوياً يتكون من مجموعة من الملفات وخريطة الحسابات، والمجموعة الدفترية، أو كان نظاماً آلياً يعتمد على استخدام الحاسبات الإلكترونية. ويتكون نظام المعلومات المحاسبي من نظامين فرعيين هما المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، بحيث يكمل كل منهما عمل الآخر (حسين_1، 1997م، ص65)، ففي الوقت الذي يختص فيه نظام المحاسبة المالية بتقديم معلومات تخدم المستخدم الخارجي، يختص نظام المحاسبة الإدارية بتوفير معلومات لأغراض الاستخدام الداخلي، من خلال التخصص في مجال الموازنات، ودراسة نظم المعلومات ومحاسبة التكاليف، ما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الخاصة بتخطيط ورقابة عمليات الوحدة الاقتصادية.

✚ أثر النظام المحاسبي على إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية:

ترتكز عملية إعداد الموازنات التقديرية في جزء منها على البيانات والمعلومات التاريخية التي ينتجها النظام المحاسبي، كما تتطلب الرقابة باستخدام الموازنات المقارنة بين النتائج الفعلية التي يوفرها النظام المحاسبي ومقارنتها بما هو مخطط بالموازنة، وهذا يتطلب توحيد تصنيف الحسابات في كل من النظامين، وأن تصنف حسابات الإيرادات والمصروفات حسب مراكز المسؤولية (راضي، وحجازي، 2001م، ص45-46)، وهذا يدل على وجود علاقة وثيقة بين النظام المحاسبي في وحدة إدارية ونظام الموازنات، حيث يوفر لها الآتي:

- المعلومات المالية التاريخية والتي تعد بمثابة نقطة الأساس في إعداد الموازنات التقديرية.
- المعلومات عن النتائج المالية الفعلية واللازمة لعملية المقارنة بين تلك النتائج الفعلية والتقديرات الواردة بالموازنة، واحتساب الانحرافات وتحليل أسبابها.

ونظراً لوجود علاقة وثيقة بين النظامين، كان من الضروري وجود حد أدنى من التنسيق بينهما لا سيما في توحيد تصنيف الحسابات ومسمياتها، وكذلك ضرورة الاعتماد على نفس مستوى التفصيل في الحسابات خاصة في حسابات نتائج الأعمال ومراكز المسؤولية، إذ أن المقارنات التي يتوجب إجراؤها بين النتائج الفعلية وتقديرات الموازنة تصبح غير عملية إذا لم يكن مستوى التفصيل في حسابات النظام المحاسبي هو نفسه الموجود في الحسابات المستخدمة في نظام الموازنات.

ويتضح من ذلك الدور الأساسي الذي يقوم به نظام المعلومات المحاسبي في الوحدات الاقتصادية سواء كانت تلك الوحدات كبيرة أو صغيرة، ولضمان نجاح عملية إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية فإنه من الضروري أن يكون النظام المحاسبي قادر على توفير البيانات المالية التاريخية اللازمة لإعداد الموازنات التقديرية، كما يجب أن يكون قادر على توفير المعلومات عن النتائج المالية الفعلية واللازمة لعملية المقارنة بين نتائج التنفيذ الفعلية وتقديرات الموازنة في الوقت المناسب، وسواء كان النظام المحاسبي المطبق في الوحدة الاقتصادية يدوياً أم آلياً يعتمد على استخدام الحاسب الإلكتروني فإنه لا غنى للوحدة الاقتصادية عنه، ونظراً لكبر حجم البيانات المالية التي تمتلكها الوحدات الاقتصادية الكبيرة (كالجامعات مثلاً)، كان التوجه نحو تطوير نظم تشغيل هذه البيانات المالية عن طريق استخدام الحاسب الإلكتروني لما له من قدرة فائقة على تشغيل ومعالجة البيانات بدقة وسرعة، وتخزينها واسترجاعها بطريقة منظمة، وبالتالي يمكن للنظام المحاسبي في هذه الحالة أن يحقق الكفاية المطلوبة من خلال توفير البيانات المالية التاريخية اللازمة لإعداد الموازنات التقديرية في الوقت المناسب وبالطريقة المناسبة، وأيضاً من خلال توفير المعلومات عن النتائج المالية الفعلية واللازمة لعملية المقارنة بين نتائج التنفيذ الفعلية وتقديرات الموازنة، كما أنه يمكن الربط بين بيانات النظام المحاسبي وتقديرات الموازنة بطريقة آلية لغرض استخدام التقارير المحاسبية الشهرية والدورية بشكل يقارن النتائج الفعلية لنشاط الوحدة الاقتصادية مع تلك المقدرة في الموازنة وإظهار قيمة الانحرافات بينهما ونسبتها، وهذا يوفر الكثير من الوقت والجهد اللازمين عما لو كان النظام المحاسبي المطبق في الوحدة الاقتصادية يدوياً.

الفصل الثالث

الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة

مقدمة:

تعتبر وظيفة الرقابة على أنشطة الوحدة الإدارية إحدى الوظائف الأساسية والتي تعمل على التحقق من أن الوحدة الإدارية تعمل وفق ما خطط له، وتمثل الموازنة التقديرية نموذجاً رقابياً فعالاً يمكن أن يؤدي دوراً أساسياً في هذا المجال، خاصة إذا تم إعداد الموازنة على أساس نظام محاسبة المسؤولية، الذي يتطلب تقسيم الوحدة الإدارية إلى مراكز فرعية تعرف بمراكز المسؤولية، ويتم ربط كل مركز مسؤولية بالإيرادات والمصروفات المخططة في الموازنة.

لذلك يهدف هذا الفصل إلى التعرف على علاقة الموازنة التقديرية بالرقابة الداخلية من خلال تحديد موقع الموازنة من عناصر ومكونات الرقابة الداخلية، كما ويهدف الفصل إلى التعرف أيضاً على ماهية عملية الرقابة ومراحلها وأدواتها، وكيفية تطبيق عملية الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية، وكذلك فوائد إعداد الموازنة على أساس نظام محاسبة المسؤولية، ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل، فإنه ستتم مناقشته من خلال الموضوعات التالية:

- ✓ مفهوم وأبعاد العملية الرقابية في الموازنات التقديرية
- ✓ مفهوم التداخل والتكامل بين عمليتي الرقابة والتخطيط
- ✓ العلاقة بين الرقابة وتقييم الأداء
- ✓ تطبيقات مفاهيم الرقابة في الموازنات التقديرية
- ✓ بناء النظام الرقابي
- ✓ فعالية الرقابة وخصائص النظام الرقابي الفعال
- ✓ دور المعلومات في عملية الرقابة
- ✓ أدوات الرقابة
- ✓ تطبيقات الموازنة ودورها في محاسبة المسؤولية

1/2. مفهوم وأبعاد العملية الرقابية في الموازنات التقديرية:

تقوم إدارة الوحدة الاقتصادية عادة بوضع مجموعة من السياسات والإجراءات التي تهدف إلى التأكد من أن الأهداف المحددة يجري تحقيقها، حيث تشكل هذه السياسات والإجراءات بمجموعها نظاماً للرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية (Arens & others, 2005, P.270)، وتهتم الإدارة بهذه الإجراءات والسياسات للتأكد من أنه يتم تنفيذ الأعمال والأنشطة بشكل يحقق الأهداف المطلوبة.

وفي هذا المجال، فإن هناك فرقاً بين الهدف والسياسة، حيث يعتبر الهدف بمثابة النتائج المطلوب تحقيقها بالجهد الجماعي في المستقبل، أما السياسة فهي مجموعة من القواعد والتعليمات التي توضع بمعرفة الإدارة العليا وتوجه للإدارة الدنيا لتحقيق الأهداف المطلوب تحقيقها (حسين_2، ص51-52)، لذلك نجد أن الأهداف تكون واضحة ومحددة زمنياً وكمياً، أما السياسة فهي تشكل مرشداً أو طريقاً للوصول إلى الأهداف المطلوبة، وتبرز أهمية تلك السياسات والإجراءات التي تحددها إدارة الوحدة الإدارية من خلال تأثيرها على سلوك العاملين في الوحدة الإدارية، وبالتالي ضمان تنفيذ الأعمال والأنشطة بشكل يحقق الأهداف المطلوبة.

وقد عرف توماس الرقابة الداخلية بأنها " خطة تنظيمية، وكافة الطرق والوسائل والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها، والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية، وتنمية الكفاءة التشغيلية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية. " (توماس، وهنكي، 1989م، ص365).

وقد عرفت الرقابة الداخلية بأنها " الخطة التنظيمية، وجميع الإجراءات والوسائل التي تضعها الوحدة بهدف حماية أصولها، وزيادة الكفاءة الإنتاجية، والالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المقررة ". (هيئة الرقابة العامة الفلسطينية، 1997م، ص6).

ونلاحظ من التعريفات السابقة أن مفهوم الرقابة الداخلية لا يختلف من حيث الجوهر من تعريف لآخر، إذ تتبلور أهداف هذا النظام في الآتي:

- حماية أصول وممتلكات الوحدة الإدارية من السرقة أو التلاعب.
- تزويد إدارة الوحدة الإدارية بالبيانات المحاسبية الدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها في عملية التخطيط ورسم السياسات الإدارية، الأمر الذي يعمل على تحقيق التنسيق وإزالة التعارضات بين الأنشطة المطلوب تحقيقها ما يؤدي في النهاية إلى تحقيق الأهداف المطلوبة.
- رفع مستوى الكفاءة التشغيلية من خلال تجنب الإسراف في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة، وتعتبر الموازنات التقديرية من أهم الأساليب التي يمكن استخدامها لتحقيق ذلك.
- التأكد من أن جميع العاملين بالوحدة الإدارية ملتزمين بتنفيذ السياسات والقرارات الإدارية، وهذا يعمل على ضمان تحقيق الأهداف المطلوبة.

ويتولى مسئولية تحقيق أهداف الرقابة الداخلية السابقة نظامين فرعيين لنظام الرقابة الداخلية هما: نظام الرقابة الداخلية المحاسبية الذي يُعنى بتحقيق الهدفين الأولين، ونظام الرقابة الإدارية الذي يُعنى بتحقيق الهدفين الآخرين.

أ. الرقابة الداخلية المحاسبية: Internal Accounting Control

تشمل هذه الرقابة جميع الوسائل والإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ، وكذلك وقاية الأصول والسجلات المحاسبية (توماس، وهنكي، 1989م، ص371)، ونلاحظ أن هذه الرقابة ضرورية لمنع واكتشاف الأخطاء والتجاوزات في نفقات وإيرادات الوحدة الإدارية وسجلاتها المحاسبية.

ب. الرقابة الإدارية: Administrative Control

وتشمل الخطة التنفيذية ووسائل التنسيق والإجراءات والتي تتعلق باتخاذ القرارات المتعلقة بالتصريح بتنفيذ العمليات المالية وتوضع هذه الوسائل لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية التشغيلية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية (توماس، وهنكي، 1989م، ص371)، لذلك تعتبر هذه الرقابة مكتشفة للأخطاء ومصححة لها، إذ تحاول اكتشاف أي انحراف عن النتائج المخططة أو أي ابتعاد عن السياسات الإدارية المقررة.

وتعتبر نظم الموازنات التقديرية، نظام محاسبة المسؤولية، ومتابعة وتقييم الأداء من أساليب الرقابة الإدارية (حسين_1، 1997م، ص97) ونلاحظ أن وظيفة كل من النظامين السابقين للرقابة الداخلية تكمل وظيفة الآخر، فالإشراف الجيد من إدارة الوحدة الإدارية يعمل على تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ومنع الأخطاء أو السرقة والحصول على بيانات دقيقة، وبالتالي فإن الأمر يتطلب وضع الأساليب التي تؤدي إلى تنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات الإدارية وتقليل احتمال حدوث مخالفات لهذه السياسات والتعليمات.

وتسعى الجامعات باعتبارها وحدات اقتصادية خدمية إلى تقديم الخدمة التعليمية والبحث العلمي للمجتمع، ويرتبط وجود واستمرار هذه الوحدات الإدارية بمدى تنفيذها لأهدافها، ونوعية الخدمة التي تقدمها لذلك المجتمع، وتعتبر الإدارة العليا هي المسؤولة عن تحقيق الأهداف التي تسعى إليها تلك الوحدات الإدارية، ونظراً لتعدد المستويات الإدارية المنفذة للأعمال والأنشطة التي تحقق أهداف الوحدة الإدارية، فإنه تنشأ أهمية وجود وتطبيق الرقابة الإدارية، والتي تعتبر إحدى الوظائف الأساسية للإدارة العليا في الوحدة الإدارية، والتي تمكنها من متابعة تنفيذ الأنشطة التي تحقق الأهداف المرغوبة بأفضل الطرق وللرقابة الإدارية عدة تعريفات منها:

- تعرف الرقابة الإدارية بأنها " العملية التي تتم من خلالها مقارنة المعايير بالأداء الفعلي والكشف عن الانحرافات وأسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها " (عباس، 1995م، ص11).

• وتعرف بأنها " عملية منهجية يستطيع من خلالها المدبرون ضبط مختلف الأنشطة التنظيمية لتتوافق مع التوقعات المقررة في الخطط والموازنات والأهداف ومعايير الأداء " (الهوري، 2002م، ص320).

• وعرفها El.Sherbini & others بأنها عملية قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحديد الانحرافات الحاصلة بينهما إن وجدت، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب. (El.Sherbini & others, 1991, p.104).

ونلاحظ أن التعريفات السابقة تعطي مفهوماً واحداً لمصطلح الرقابة الإدارية، فهي تصف عملية الرقابة بأنها عملية منهجية ذات خطوات ومراحل منظمة تبدأ بوضع معايير للأداء ثم القياس الفعلي لعملية تنفيذ الأنشطة داخل الوحدة الإدارية للتأكد من أن التنفيذ يسير مع ما هو مخطط، وبالتالي ضمان تحقيق الأهداف المرجوة.

ويمكن أن نستنتج من التعريفات السابقة أن عملية الرقابة كوظيفة إدارية تتميز بما يلي:

- تعتبر عملية الرقابة ضرورية لجميع الأنشطة في الوحدة الإدارية للتأكد من أن العمل يسير وفق ما هو مخطط له، ما يضمن تحقيق الأهداف التي تسعى إليها الوحدة الإدارية.
- تهتم عملية الرقابة بقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير المخططة لتحديد الانحرافات بينهما ومعالجتها فإذا كانت انحرافات سلبية يتم تصحيحها ، وإذا كانت انحرافات إيجابية يتم تدعيمها.
- تعتبر المعايير المخططة أهدافاً تسعى الوحدة الإدارية إلى تحقيقها، وتعتبر عملية وضع أهداف محددة وبناء الخطة اللازمة لتحقيق تلك الأهداف شرطان أساسيان لممارسة عملية الرقابة على تنفيذ الأنشطة في الوحدة الإدارية.

وحيث أن عملية الرقابة التي تؤديها الموازنة تقوم على مقارنة المعايير المخططة بالأداء الفعلي والكشف عن الانحرافات وبيان أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها أو منع تكرارها في المستقبل فإن أهميتها والحاجة إليها يمكن أن تبرز من خلال ما يلي:

1. تعقد التنظيم:

تتميز التنظيمات الإدارية المعاصرة بالتعقد الشديد في جميع النواحي، هذا التعقد لا يستطيع أي مدير متابعته والسيطرة عليه (شريف، 1997م، ص366)، لذلك يعتبر اتساع نشاط الوحدات الإدارية وزيادة حجمها وتنوع أنشطتها وتعدد الوحدات التنظيمية فيها متطلبات تستدعي ممارسة عملية الرقابة والمتابعة للتأكد من أن تنفيذ الأنشطة والأعمال في تلك الوحدات يسير وفقاً للخطة الموضوعة، ووفقاً

لذلك فإن الجامعات باعتبارها مؤسسات ذات حجم أعمال كبير، تتعدد فيها الوحدات التنظيمية من كليات ودوائر وأقسام، تختص كل وحدة أو إدارة بممارسة وتنفيذ أنشطة معينة، ما يؤدي في النهاية إلى إنجاز قدر كبير من الأنشطة، فإنه يصعب على أي مدير متابعة ذلك القدر من الأنشطة والسيطرة عليه بمفرده، من هنا تكون الجامعات بحاجة كبيرة إلى ممارسة عملية الرقابة على تنفيذ الأنشطة المخططة، وذلك لضمان الحصول على نتائج مرغوبة تتوافق مع الخطط المقررة لكل وحدة تنظيمية أو مركز مسئولية فيها.

2. التراكم:

يعتبر التراكم من الأسباب التي تبرز أهمية عملية الرقابة الإدارية، ويشير هذا الاصطلاح إلى حقيقة ثابتة مفادها أن الخطأ الصغير الذي لا يكتشف اليوم، يصبح خطراً كبيراً فيما بعد (شريف، 1997م، ص367)، وقياساً على هذه الحقيقة فإن إدارة الوحدة الإدارية التي لا تستطيع معرفة سبب انحراف معين في نفقاتها مثلاً وتتغاضى عنه في المدى القصير لا بد أن تتفاجأ بعدئذ بأنها في تراجع، لذلك فإن نظام الرقابة الجيد يمكن المديرين من اكتشاف الأخطاء في وقت مبكر يسمح باتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة التي تمنع حدوث مثل تلك الأخطاء في المستقبل، وهذا يعني أن أهمية عملية الرقابة الإدارية تبرز من خلال الدور الذي تلعبه في التأكد من حسن استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الاقتصادية وأنه يتم التصرف في تلك الموارد في حدود المسموح به، وهذا يعمل على تحقيق الحد من الإسراف والإهدار غير المبرر لتلك الموارد.

3. ويمكن أيضاً التعرف على أهمية الرقابة والحاجة إليها من خلال تصور غيابها، ففي حالة غياب هذه الوظيفة فإن الانحرافات بين المعايير المخططة والأداء الفعلي ستحدث ويستفحل أمرها دون الكشف عنها أو تصحيحها وهذا يؤدي بدوره إلى حدوث التراجع في أداء الوحدة الإدارية، وكذلك تعرض الوحدة الإدارية للخطر لأنها لن تستطيع تحقيق أهدافها.

وفي إطار المفهوم العام للرقابة، فإنه يمكن استنتاج أهداف الرقابة في الجامعات كإحدى الوحدات الإدارية في الآتي:

1. التأكد من أن الموارد الاقتصادية المتاحة تستخدم بطريقة مثلى، ولا تهدر بدون مقابل.
2. اكتشاف احتمال وقوع الأخطاء أو اكتشاف الأخطاء فور وقوعها، واتخاذ ما يلزم لمنع حدوثها أو معالجتها في الوقت المناسب.

3. الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي بقصد حلها.
4. إخضاع العاملين في الجامعة للنظم والسياسات التي تنظم سير الأعمال فيها ما يضمن تحقيق الأهداف المطلوبة، وهذا يعني أن الرقابة الإدارية موجودة بغرض مساعدة العاملين ورفع كفاءة الأداء لديهم من خلال توجيههم إلى تنفيذ ما يجب عمله.

ومما تقدم يتضح أن عملية الرقابة لها أهمية بالغة وفوائد وأهداف متعددة يتمثل أهمها في ضمان الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة وتصحيح ما وقع من أخطاء وتقويم ما حدث من انحرافات وتجنب وقوعها مستقبلاً من خلال القضاء على أسبابها وكذلك توجيه العاملين إلى تحسين أدائهم في العمل.

2/2. مفهوم التداخل والتكامل بين عمليتي الرقابة والتخطيط:

Integration between Controlling & Planning

عرفت عملية الرقابة بأنها عبارة عن مقارنة معايير الأداء المخطط بالأداء الفعلي والكشف عن الانحرافات الحاصلة بينهما وعن أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها، بينما تعرف عملية التخطيط بأنه " التنبؤ بما سيكون عليه المستقبل حول عناصر العمل اللازمة لتحقيق الهدف المطلوب والاستعداد لمواجهة معوقات الأداء والعمل على حلها " (حسين، ص20)

ويعرف آخرون التخطيط بأنه عبارة عن " نشاط معين يتعلق بالمستقبل وبالافتراضات والقرارات التي سوف تحكم هذا المستقبل وتؤثر فيه وذلك في إطار البدائل الممكنة التي يجب تقييمها لاختيار البديل الأسلم والوسيلة التي تحققه " (درويش، 1995م، ص167)، ويتضح من ذلك أن مفهوم التخطيط يدور حول التفكير قبل العمل، وتحديد الأهداف المطلوب تحقيقها وتحديد الوسائل التي يمكن من خلالها تحقيق الأهداف المطلوبة، لذلك يمكن القول بأن التخطيط عبارة عن عملية تنبؤ بالمستقبل واستعداد لهذا المستقبل من خلال تحديد أهداف واضحة ومحددة وكذلك تحديد طرق تحقيق تلك الأهداف.

من هنا يمكن استنتاج فوائد مختلفة لعملية التخطيط والتي يمكن أن تؤديها الموازنة_ منها ما يلي:

1. تحديد الأهداف:

حيث أن عملية التخطيط تؤدي إلى تركيز الاهتمام على أهداف المؤسسة وعلى طرق تحقيق تلك الأهداف، فتراعي الجامعات قبل إعدادها للموازنة التقديرية وجود أهداف واضحة ومحددة تسعى إلى تحقيقها، ويتم من خلال الموازنة تحديد كيفية الوصول إلى تلك الأهداف.

2. وضع المعايير الرقابية:

يعمل التخطيط على إرساء معايير رقابية يمكن استخدامها في عملية القياس والمطابقة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط لكشف الانحرافات والعمل على علاجها، ويتضح ذلك من خلال ما تتضمنه الموازنة التقديرية من نتائج مخططة، هذه النتائج تمثل معايير رقابية، يتم قياس ومقارنة الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات في ضوءها، وهذا ما يؤكد مفهوم التكامل بين عمليتي التخطيط والرقابة إذ أنه لا يمكن تطبيق وممارسة عملية الرقابة دون وجود خطط مسبقة يتم القياس بناء عليها.

3. التنسيق بين مختلف أوجه النشاط:

يساعد التخطيط على تحقيق التنسيق بين أوجه النشاط المختلفة للوحدات التنظيمية التي تتكون منها الوحدة الإدارية، وهذا يدخل ضمن الاستعداد لمواجهة المستقبل وكذلك ضمن طرق تحقيق الأهداف المطلوبة، وتقوم الموازنة بهذه الوظيفة من خلال مناقشة الموازنات الفرعية للوحدات التنظيمية التي تتكون منها المؤسسة، وإزالة التعارضات بينها، واعتمادها في شكل موازنة واحدة، وبالتالي تحقيق التنسيق بين مختلف الأنشطة التي تحتويها.

4. حيث أن المستقبل يتضمن عنصر عدم التأكد، فإن التخطيط والذي يتضمن الاستعداد لمواجهة معوقات الأداء يعمل على تقليل درجة عدم التأكد من المستقبل، وبالتالي تجنب الوقوع في أخطاء قد تكون مكلفة، وفي هذا المجال تساهم الموازنة في التعرف على المشكلات المحتملة التي يمكن أن تعيق تنفيذ العمل، وبالتالي تتيح الفرصة أمام المسؤولين للتفكير في وضع حلول مناسبة تعمل على تجنب الوقوع في تلك المشكلات.

من المناقشة السابقة لمفهوم عمليتي الرقابة والتخطيط يمكن التعرف على درجة الارتباط الوثيقة بينهما، إذ يمثل التخطيط المقدمة الأساسية لعملية الرقابة، وتمثل الرقابة الوسيلة التي تعمل على تحديد مدى سلامة وصحة ما تم التخطيط له، فالتخطيط ينتهي بوضع خطة تبين الأهداف المطلوبة وكيفية الوصول إلى تلك الأهداف، بينما تعمل الرقابة والتي تتخذ من الأهداف المحددة معايير تعتمد عليها في قياس نتائج الأداء الفعلية ومقارنتها مع النتائج المخططة لمعرفة ما إذا كانت هناك انحرافات تستدعي التدخل للمعالجة، وقد تتم المعالجة من خلال تعديل المعايير أو تعديل طرق الأداء أو تعديل أجزاء من الخطة، ويؤكد ذلك ما جاء به منصور أن التخطيط يبحث في وضع برامج مناسبة ومتكاملة بينما تبحث الرقابة في إرغام الأحداث على أن تجري وفقاً للخطة الموضوعية (منصور، 1999م، ص 257)، لذلك نجد أن التكامل بين الرقابة والتخطيط يظهر عندما تضع عملية التخطيط المعايير المطلوب تحقيقها،

وتقوم الرقابة بالمقارنة بين الإنجاز والمطلوب تحقيقه، لذلك يمكن القول بأن الرقابة لا تقوم إلا في وجود خطة مسبقة ذات أهداف واضحة ومحددة.

وفي مجال التخطيط يتبين أن الموازنات التقديرية تلعب دوراً هاماً وحيوياً حيث تساعد في الكشف عن الكثير من الصعوبات المحتملة مما يتيح فرصة الاستعداد لمواجهةها، كما أنها تساعد في تحقيق التنسيق بين أوجه النشاط المختلفة للوحدة الاقتصادية والذي يتضمن استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة بطريقة مثلى لتحقيق الخطط المقررة، ويعني ذلك أن الدور الذي تلعبه الموازنات التقديرية في عملية التخطيط لا يقل أهمية عن دورها في عملية الرقابة والتي تتضمن مقارنة الأداء الفعلي المتعلق بتنفيذ الأنشطة المختلفة مع الخطط المستهدفة وتحليل الانحرافات الحاصلة بينهما لتحديد أسبابها والمسؤولين عنها.

3/2. الرقابة وتقييم الأداء والعلاقة بينهما:

The relationship between Controlling & Planning

تتضح أهمية تحديد العلاقة بين الرقابة وتقييم الأداء من خلال الأثر الفعال لهذه العلاقة في التوضيح الدقيق لمفهوم عملية الرقابة بالموازنات، فالرقابة تُعنى بملاحظة الأداء الفعلي ومحاولة معالجة الانحرافات عن الأداء المخطط حتى تتحقق الأهداف الموضوعية في الموازنة، وهذا ما يجعل الرقابة وظيفة مستمرة تهتم بمتابعة تنفيذ الأنشطة أولاً بأول للكشف عن الانحرافات فور حدوثها والعمل على تصحيحها أو منع تكرارها، أما عملية تقييم الأداء فتكون بعد انتهاء مرحلة الأداء الفعلي ومعرفة النتائج المحققة فعلاً، ويرتكز تقييم الأداء على النتائج في نهاية الفترة ومقارنتها مع الأهداف المخططة (أبو الحسن، 1997م، ص199) وهذا يعني أن عملية تقييم الأداء تستهدف التعرف على مدى نجاح المنشأة في تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة.

وبالتالي يتضح أن الرقابة تكون قبل التنفيذ وفي أثناء التنفيذ وبعد التنفيذ وتهدف إلى توجيه الأنشطة داخل الوحدة الإدارية بما يتلاءم مع تحقيق الأهداف المحددة أما تقييم الأداء هو مرحلة مكملة للرقابة ينشط دورها بعد التنفيذ وهذا يعني أن تقييم الأداء جزء من الرقابة وخطوة من خطواتها إذ يهدف إلى كشف أوجه القصور والانحرافات وتحليل أسبابها، فالرقابة تبدأ بتحديد الأهداف المطلوب تحقيقها وتسجيل ومقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط وتحديد الانحرافات، وتبدأ بعد ذلك عملية تقييم الأداء بتحليل الانحرافات لمعرفة أسبابها واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة.

4/2. تطبيقات مفاهيم الرقابة الإدارية في الموازنات التقديرية:

تتعدد مفاهيم الرقابة وأنواعها وفقاً لتركيز العملية الرقابية على الإجراءات التصحيحي، ويمكن تصنيف تلك المفاهيم إلى أنواع ثلاثة أساسية تعتبر هامة وضرورية وتصاحب مراحل تخطيط وتنفيذ الأعمال والأنشطة في الوحدة الإدارية، هذه الأنواع هي:

1/4/2. الرقابة الوقائية (السابقة): Preventive or Pre control

تسمى الرقابة التي تتم قبل إنجاز العمل بالرقابة الوقائية أو الرقابة السابقة، حيث تقوم إدارة الوحدة الإدارية بوضع السياسات والإجراءات والقوانين والأنظمة التي تهدف من ورائها إلى منع حدوث السلوك الذي يمكن أن يسبب نتائج عمل غير مقبولة (شاويش، 1993م، ص692) وهذا يعني أن الرقابة الوقائية تركز على خلق الظروف التي تعمل على منع حدوث انحرافات عن المعايير المخططة، لذلك يمكن القول بأن هذا النوع من الرقابة يعتبر على قدر عالٍ من الأهمية لأنه يعمل على منع حدوث الانحرافات والتأكد من أن التنفيذ سوف يتم وفق السياسات والخطط المرسومة، وكمثال على هذه الرقابة فإن الجامعات الفلسطينية يجب أن تولي اهتماماً خاصاً بنوعية الطلبة الذين يتم قبولهم في البرامج التعليمية خاصة برامج الدراسات العليا من خلال إخضاعهم لإجراءات محددة بهدف تجنب فرص الأداء الضعيف للطلبة غير المؤهلين، وهذا يؤكد أن الرقابة الوقائية تركز على منع أو إزالة المشاكل التي يمكن التنبؤ بها.

2/4/2. الرقابة الجارية (أثناء التنفيذ):

Concurrent or Feed forward Control

يقصد بهذا النوع من الرقابة مراقبة سير العمل أولاً بأول، فتقيس الأداء الحالي وتقارنه مع المعايير الموضوعية لاكتشاف الانحراف أو الخطأ فور وقوعه والعمل على تصحيحه فوراً (عباس، 1995م، ص12)، أي أنه يتم التركيز في هذه الرقابة على أعمال المرؤوسين للتأكد من تحقيق مستويات الأداء المستهدفة واكتشاف الانحرافات عن المعايير المحددة في جميع مراحل العمل المختلفة إن وجدت، ووضع نواحي الضعف والقصور تحت أنظار المسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ويعتبر التوجيه والإشراف على تنفيذ الأعمال من الأمثلة على هذه الرقابة، ويمكن القول أن هذا النوع من الرقابة لا يمنع الانحرافات من الحدوث إلا أنه يحددها ويكتشفها بعد حدوثها.

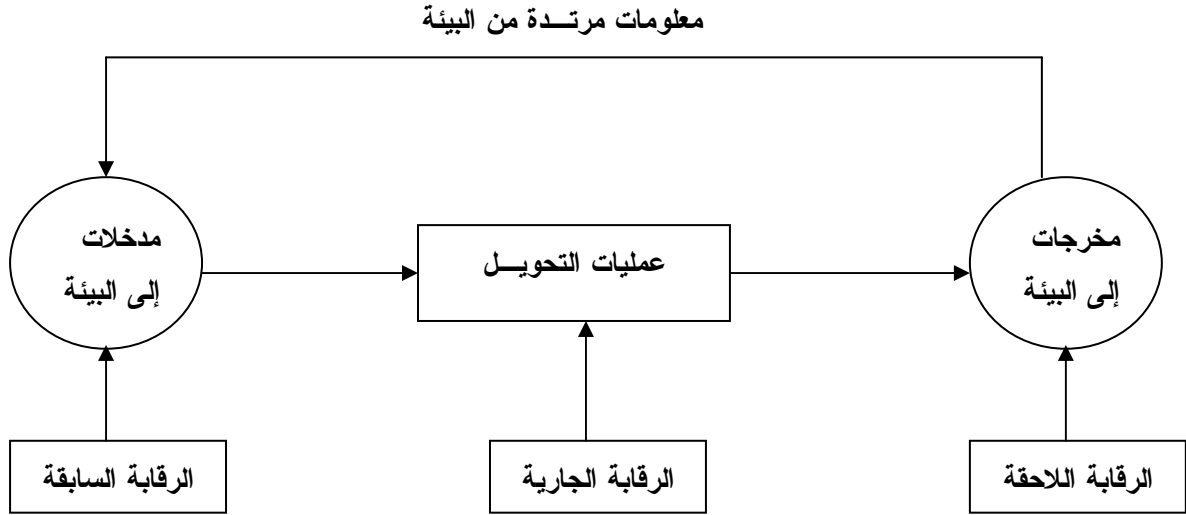
3/4/2. الرقابة اللاحقة: Postaction Control

تهدف هذه الرقابة إلى رصد الانحرافات والإبلاغ عنها لعلاجها ومنع تكرار حدوثها في المستقبل (شريف، 1997م، ص373)، أي أن هذه الرقابة تركز على النتائج النهائية وما يتعلق بها من اتخاذ إجراءات تصحيحية أو علاجية في ضوء ما تسفر عنه النتائج الفعلية بهدف تحسين أداء الأنشطة في المستقبل وجعلها تتوافق مع الخطط المرسومة.

هذا ويمكن التعبير عن الأنواع السابقة للرقابة بالشكل التالي:

شكل رقم (3)

أنواع الرقابة من حيث تركيزها على الإجراءات التصحيحي



المصدر: شريف، 1997م، ص371

ونلاحظ من الشكل أن الرقابة السابقة تهدف إلى التأكد من نوعية الموارد الداخلة إلى بيئة العمل، وينطبق ذلك في مجال الأداء الجامعي فيلاحظ على سبيل المثال الاهتمام بنوعية الطلبة الذين يتم قبولهم في برامج الدراسات العليا (المدخلات)، ويتم ذلك من خلال التأكد من استيفاء أولئك الطلبة لمستوى معين من القدرات وهذا يضمن تجنب العديد من المشاكل الفنية والأكاديمية مما يساهم بشكل فعال في تقدير الإيرادات لهذه البرامج على أساس موضوعي، أما الرقابة الجارية فتعمل على تعديل

تنفيذ النشاط بالاستناد إلى المعايير المخططة، أما الرقابة اللاحقة والتي تتعامل مع مخرجات النظام، فتركز على الخدمة النهائية التي تقدمها تلك المؤسسات، وتهدف إلى ضمان مستوى جودة معين من الخدمة، ومعالجة وتصحيح أي أخطاء أو انحرافات من شأنها أن تبعد النتائج الفعلية عن المخططة.

5/2. بناء النظام الرقابي: Designing A control System

يمارس المسئولون في الوحدة الإدارية وظيفة الرقابة ذلك لأن طبيعة أعمالهم تبنى على متابعة تنفيذ الأعمال والأنشطة الأكثر أهمية والمتعلقة بضبط التكاليف أو تحسين جودة الخدمة التي تقدمها الوحدة الإدارية (عباس، 1995م، ص28)، لذلك فإنه ولأغراض ممارسة العملية الرقابية يسعى أولئك المسئولون إلى الحصول على المعلومات المتعلقة بتنفيذ الأنشطة والأعمال داخل الوحدة الإدارية لتفسيرها ومقارنتها مع النتائج المحددة مسبقاً بقصد التعرف على الفروقات بينهما واقتراح الحلول والتوصيات المناسبة لعلاج تلك الفروقات.

وفي ضوء ما تقدم يتضح أن هناك أربع مراحل تمر بها العملية الرقابية وهي:

- وضع المعايير الرقابية.
- قياس الأداء الفعلي.
- مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير.
- تصحيح الانحرافات.

1/5/2. وضع المعايير الرقابية: Setting Standards

تعرف المعايير الرقابية بأنها "الأهداف التي على أساسها يتم تقييم الأداء" (شريف، 1997م، ص374)، أي أن المعايير الرقابية تمثل مقاييس يمكن من خلالها قياس نتائج الأداء الفعلي بما ينبغي أن يتم إنجازه، وهي بذلك تمثل نتائج مطلوب تحقيقها، لذلك ينبغي أن تشتق المعايير من أهداف الوحدة الإدارية وأن تتوافق معها، فلو هدفت وحدة إدارية كالجامعة مثلاً إلى النمو فإن معاييرها الرقابية سوف تأخذ شكل الزيادة في الإيرادات ويمكن أن يتم ذلك من خلال زيادة أعداد الطلبة المسجلين لديها، وبالتالي عليها البحث عن طرق مختلفة تؤدي إلى زيادة الإيرادات وأعداد الطلبة المسجلين فيها ثم تحدد سقف معين من أعداد الطلبة المقبولين لديها فصلياً أو سنوياً كمعيار رقابي يمثل الحد الأدنى الذي ينبغي الوصول إليه، وبذلك فإن المعايير الرقابية توضع لغرض المقارنة مع نتائج التنفيذ الفعلي.

وفي هذا المجال يتم التمييز بين نوعين من المعايير الرقابية هما: (شاويش، 1993م،

ص687)

❖ معايير إدارية Managerial Standards:

وتركز هذه المعايير على نوع الأداء المطلوب للوصول إلى الأهداف المحددة، مثل التقارير والأنظمة الإدارية المعمول بها في الوحدة الإدارية وتقييم الأداء لغرض التأكد من مدى تحقيق الأهداف المطلوبة.

❖ معايير فنية Technical Standards:

وهي تحدد ما هي وكيف تكون الأعمال في داخل الوحدة الإدارية مثل معايير الجودة المقبولة للخدمة التي تقدمها تلك الوحدة. وفي الجامعات، يمكن أن نجد في التقرير الشهري الذي يعده قسم الموازنة مثلاً على المعيار الرقابي الإداري، حيث يظهر ذلك التقرير مستوى التنفيذ في البنود والمجالات التي يتم مراقبتها، ويمكن للمدير المالي أن يراقب ذلك ويتابع تقييم الجهود المبذولة في جميع المجالات ومقارنة الأعمال المنجزة بما هو مخطط والتعرف على أسباب تحقيق النتائج أو عدم تحقيقها، أما المعايير الفنية فيتم تطبيقها على أساليب تقديم الخدمة للمستفيدين، وكذلك يمكن أن تتخذ مستويات جودة الخدمة في الوحدات الإدارية معيار المنافسة كمعيار فني ينبغي الوصول إليه، وكذلك يمكن أن تمثل ملاحظات جمهور المستفيدين ومقترحاتهم بشأن التطوير والتحسين معايير فنية يمكن القياس عليها لمعرفة مدى الانحرافات عن المواصفات المطلوبة ومن ثم تصحيحها.

2/5/2. قياس الأداء الفعلي: Measuring Actual Performance

يقصد بعملية قياس الأداء الفعلي " قياس أداء العاملين للأعمال موضوع الرقابة ". (شريف، 1997م، ص375) أو " قياس درجة الكفاءة في إنجاز الأعمال في كل المجالات" (السلمي وآخرون، 1991م، ص318)

وهذا يعني قيام المسؤولين بالوقوف جيداً على ما تم تنفيذه بالفعل من أنشطة ثم وضعه في صورة تسمح بإجراء المقارنة مع المعايير المحددة مقدماً، مما يتطلب بدوره الاستعانة بالبيانات والمعلومات التي تعكس نتائج الأداء الفعلية التي يمكن الحصول عليها من خلال التقارير الإدارية لمختلف المستويات والوحدات الإدارية أو السجلات وما إلى ذلك من وسائل يمكن من خلالها الحصول على المعلومات المطلوبة.

ففي الجامعات باعتبارها وحدات إدارية ذات حجم أعمال كبير فإن الإدارة العليا يمكنها أن تحصل على تقارير دورية لنفقاتها وإيراداتها الشهرية أو ربع السنوية من الجهة المختصة (الدائرة المالية) كإجراء تمهيدي للتعرف على درجة كفاءة عمداء الكليات ورؤساء

الدوائر والأقسام المختلفة فيها في ضبط النفقات الخاصة بوحداتهم التنظيمية أو قدرتهم على تحصيل الإيرادات المتوقعة بكفاءة.

ويتضح من المثال السابق أن منطقية هذه المرحلة تتبع من خلال الدور الهام الذي تقوم به تمهيداً لتطبيق المرحلة التالية من مراحل العملية الرقابية وهي مرحلة مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المخططة.

3/5/2. مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير: Performance Appraisal

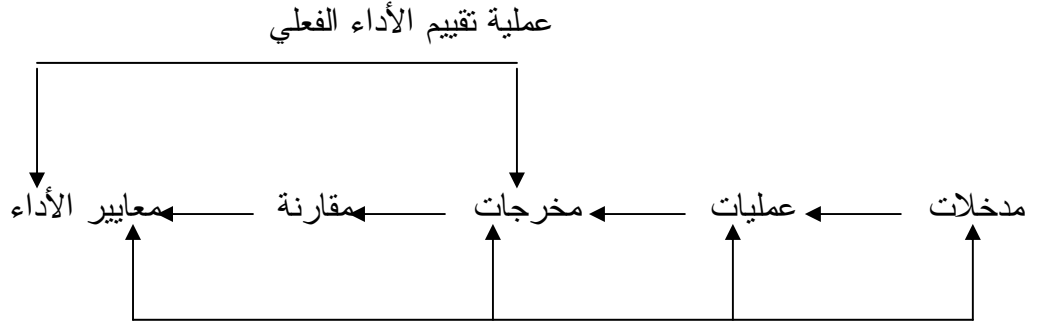
بعد أن تتم مرحلة قياس الأداء الفعلي فإنه يتم مقارنة هذا الأداء مع المعايير المحددة مقدماً في خطط الأعمال التي تنوي الوحدة الإدارية القيام بها في الفترة المقبلة ومن ثم تقييم الإنجاز الفعلي لأداء العاملين (عباس، 1995م، ص46)

وهذا يعني أنه بعد مرحلة قياس الأداء يصبح لدى المسؤولين في الوحدة الإدارية ما يكفي من المعلومات اللازمة والخاصة بالنتائج الفعلية، مما يمكنهم من المقارنة وتقييم الأداء الفعلي في ضوء الأداء المخطط، ويمكن أن نستنتج من ذلك أن الهدف الأساسي من المقارنة وتقييم الأداء الفعلي هو التعرف على مدى قربيه أو بعده عن المعايير الرقابية المحددة، والتي تم تحديدها مسبقاً بغرض الكشف عن نقاط الضعف أو تحديد الانحرافات بينهما وتقدير ما إذا كانت ضمن الحدود المسموح بها أم أنها تحتاج إلى التدخل لتصحيح مسار تنفيذ الأعمال والأنشطة.

وفي هذا المجال، فإنه في حالة خروج الأداء الفعلي عن المعيار المخطط وبفائه داخل الحدود المسموح بها فإن ذلك يعني وجود نقطة ضعف في الأداء لا تصل لمستوى الانحراف في الوقت الحالي لكنها تعتبر ظاهرة تحتاج الدراسة (السلمي وآخرون، 1991م، ص318)، وفي ضوء ذلك يتطلب الأمر ضرورة التدخل من قبل المسؤولين لمتابعة ما قد يظهر من اختلافات وانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط، خاصة فيما يتعلق بالبنود أو العناصر الهامة، ومعرفة أسبابها وتقرير فيما إذا كان هذا السبب ناتج عن مشكلة معينة أو نقطة ضعف تحتاج علاج أم لا، فإذا كان خروج الأداء عن المعيار المخطط ضمن الحدود المسموح فإن الأمر يحتاج للدراسة خاصة فيما يتعلق بالبنود والعناصر الهامة، وإذا تجاوز ذلك الانحراف الحدود المخططة له فإن ذلك يستدعي بالضرورة التدخل لتصحيحه، من هنا قد تبرز أهمية ممارسة مبدأ الإدارة بالاستثناء في عملية الرقابة بهدف اختصار الخطوات الرقابية اللازمة في هذا الخصوص.

ويمكن تصوير المرحلة الثالثة من مراحل العملية الرقابية بالشكل التالي:

شكل رقم (4)
مرحلة تقييم الأداء الفعلي



المصدر: ياغي، 1994، ص49

ونلاحظ من الشكل أن عملية تقييم الأداء الفعلي هي عبارة عن مقارنة المخرجات (نتائج الأداء الفعلي) بمعايير الأداء المحددة مسبقاً بهدف الكشف عن نقاط الضعف ومعالجتها في الوقت المناسب.

4.5/2. مرحلة تصحيح الانحرافات: Taking Corrective Action

" لا تكتمل عملية الرقابة إلا من خلال تصحيح الانحرافات وعودة الأحوال إلى مجراها الطبيعي من خلال إعادة تصحيح طريقة أداء العمل أو تشجيع الموظفين على العمل بشكل أدق ". (الهوري، 2002م، ص323)، وبذلك فإن مرحلة تصحيح الانحرافات تمثل الهدف الأساسي من العملية الرقابية، حيث أن الرقابة عرفت بأنها عملية قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحديد الانحرافات بينهما واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب، لذلك فإنه لا تكون هناك فائدة من العملية الرقابية إذا اقتصر الأمر على تحديد معايير رقابية، أو على مقارنة نتائج الأداء الفعلية بتلك المخططة فقط دون حصر الانحرافات الحاصلة بينهما (إن وجدت)، والوقوف على أسبابها ثم وضع الحلول العلاجية المناسبة.

ونلاحظ أن لكل مرحلة من مراحل العملية الرقابية دور، ويتمثل دور هذه المرحلة في اتخاذ الإجراءات التي من شأنها تصحيح ومعالجة الانحرافات التي أظهرتها عملية المقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط، فبعد أن تتم مرحلة قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع الأداء المخطط تصبح درجة خطورة الانحرافات الحاصلة بينهما (إن وجدت) واضحة للمسؤولين وبناء عليه يمكن أن يتخذ أولئك المسؤولون القرارات المناسبة لتصحيح تلك الانحرافات.

ويتم تصحيح الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط من خلال تعديل طبيعة العمل، أو تعديل الخطة الموضوعية، أو باستبعاد المعوقات التي تمنع وتعيق إنجاز العمل المحدد، أو بإعادة توزيع المهام والمسئوليات، أو بزيادة عدد الموظفين أو تدريب وتنمية العناصر البشرية العاملة في الوحدة الإدارية، أو بإعادة النظر في معدلات الأداء (ياغي، 1994م، ص52) ويتضح من ذلك بأن تصحيح الانحرافات يمكن أن يتم بطرق ووسائل مختلفة، حسب حالة وطبيعة الانحراف، فقد يتم ذلك من خلال إجراء تعديل في الخطة المقررة أو في سياسات العمل أو في التعليمات الصادرة للعاملين والتي تنظم طريقة سير العمل، أو قد يتم التعديل في المناصب الإدارية وإعادة توزيع المهام والمسئوليات على تلك المناصب وكذلك تدريب العاملين في الوحدة الإدارية وغير ذلك من الأساليب التي تعمل على رفع كفاءة الأداء، الأمر الذي يعمل في النهاية على تحقيق الأهداف المنشودة.

6/2. فعالية الرقابة وخصائص النظام الرقابي الفعال:

Characteristics of Effective Control System

من المناقشة السابقة لمراحل العملية الرقابية تبين أن هذه العملية ليست سهلة، وفي نفس الوقت تعتبر على درجة عالية من الأهمية في تحقيق أهداف الوحدة الإدارية، وتعتمد فعالية هذه الوظيفة على مدى اقتراب نتائج الأداء الفعلي من النتائج المخططة والموضوعية مقدماً لأنشطة وأعمال الوحدة الإدارية، لذلك وحتى تكون عملية الرقابة على درجة عالية من الفائدة، فلا بد أن تتوافر فيها بعض الخصائص منها ما يلي:

❖ التكامل بين وظيفتي التخطيط والرقابة: Integration

يؤدي التكامل بين وظيفتي الرقابة والتخطيط إلى اكتمال الدورة الرقابية_التخطيطية، فيعتبر التخطيط المقدمة الأساسية للرقابة، وتعتبر الرقابة الأداة الأساسية لتحديد مدى صحة وسلامة ما تم التخطيط له (منصور، 1999م، ص241)، وهذا يمكن توضيحه من أن التخطيط ينتهي عادة بوضع خطة تبين الأهداف المطلوب تحقيقها والوصول إليها، وتقوم الرقابة باتخاذ تلك الأهداف معايير تعتمد عليها في قياس ومقارنة نتائج التنفيذ الفعلية مع النتائج المخططة لتحديد الانحرافات الحاصلة بينهما والعمل على علاجها من خلال تعديل المعايير الموضوعية أو تعديل الخطط المقررة وغيرها من الطرق المختلفة التي يمكن من خلالها تصحيح الانحرافات.

❖ الموضوعية: Objectivity

تعني الموضوعية " أن نظام الرقابة يجب أن يستخدم معلومات تفصيلية يمكن فهمها والاعتماد عليها، في نفس الوقت فإن المعلومات التي يمد بها النظام الرقابي المديرين يجب أن تتوافر فيها نفس الصفة " (شريف، 1997م، ص379) ولتوضيح المعنى السابق، نطرح المثال التالي:

على فرض أن دائرة الجودة وضبط النوعية أو وحدة البحوث والتخطيط في إحدى الجامعات الفلسطينية طلبت من اثنين من موظفيها تقييم اتجاهات الطلبة نحو الخدمات التعليمية التي تقدمها الجامعة هل هي جيدة أم سيئة، وقد رفع الموظف الأول تقريراً يقول فيه أنه بحث الأمر مع 1000 طالب وطالبة، وقد أثنى 70% منهم على كفاءة الخدمات التعليمية التي تقدمها الجامعة، وأظهر 10% منهم عدم الاهتمام بإبداء الرأي، بينما اشتكى 20% منهم من سوء الخدمة، كذلك تضمن التقرير نبذة عن طبيعة الطلبة المؤيدين والمعارضين، وتقريراً لأعداد الطلبة المحتمل تسجيلهم في الجامعة خلال العام الدراسي المقبل، أما الموظف الثاني فقد قدم تقريراً يقول فيه أنه تحدث مع عدد من الطلبة وأن بعضهم كان فخوراً بخدمات الجامعة والبعض الآخر لم يكن راضياً عنها، ولم يبدِ أسباباً للاتجاهين، وعلق عن أعداد الطلبة المحتمل تسجيلهم في العام المقبل بأنها ستكون أعداداً لا بأس بها.

من وجهة النظر الرقابية فإن المعلومات التي نقلها تقرير الموظف الأول يمكن الاعتماد عليها، لأنها موضوعية وتمكن من التنبؤ بأعداد الطلبة المحتمل تسجيلهم للفترة المقبلة، وبالتالي تحديد الإيرادات على أساس موضوعي، بعكس ما نقله تقرير الموظف الثاني، وبالتالي فإن الموضوعية في النظام الرقابي يجب أن تقوم على معلومات واقعية وليس مجرد معلومات لا تمثل الوضع كما هو من الناحية الفعلية.

❖ الدقة: Accuracy

يجب أن تكون المعلومات التي ينتجها النظام الرقابي دقيقة حتى تكون نافعة ومفيدة (شاويش، 1993م، ص698)، وتظهر أهمية ذلك من أن وجود المعلومات غير الدقيقة تؤدي إلى تزويد متخذي القرارات بفهم خاطئ للواقع، وبالتالي تشخيص خاطئ للمشكلة ما يؤدي في النهاية إلى اتخاذ قرارات خاطئة لا تفيد في عملية تصحيح الأداء.

❖ التوقيت: Timeliness

من الضروري أن يزود النظام الرقابي المسؤولين في الوحدة الإدارية بالمعلومات اللازمة في الوقت المناسب (شاويش، 1993م، ص697)، وهذا يعني أنه يجب تقديم المعلومات الدقيقة في الوقت المناسب للمديرين والمسؤولين، فيحصل المدير أو المسئول على المعلومات في لحظة احتياجه إليها، وذلك حتى يمكن اتخاذ القرار المناسب لتصحيح الانحرافات في الوقت المناسب، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن التوقيت الملائم لتدفق المعلومات يختلف من مستوى لآخر، كما أن الحاجة إلى توقيت المعلومات الرقابية ترتبط دائماً بعدم التأكد (عباس، 1995م، ص65) فيحتاج مسئولو الوحدات التنظيمية الفرعية في الوحدة الإدارية (مثل الكليات المختلفة في الجامعة) إلى بيانات يومية أو أسبوعية عن سير الأنشطة فيها بينما تحتاج المستويات الإدارية الأعلى إلى بيانات إجمالية شهرية أو ربع سنوية، وأيضاً كلما زادت درجة عدم التأكد زادت الحاجة إلى عنصر التوقيت، فعندما تكون إحدى الوحدات التنظيمية الفرعية في الجامعة مثلاً على درجة من عدم التأكد بشأن عنصر من عناصر مصروفاتها أو إيراداتها فإنها تحتاج إلى معلومات عنها بشكل مستمر.

❖ المرونة: Flexibility

حتى يكون النظام الرقابي فعالاً وناجحاً يجب أن تتوفر فيه المرونة (شاويش، 1993م، ص698)، وهذا يعني أن يكون النظام الرقابي قادراً على التكيف مع التغيرات المحيطة والمستجدة كتغير الخطط والأهداف مثلاً، فتساعد مرونة نظام الرقابة على استيعاب مثل هذه التغيرات، لذلك لا بد من تصميم النظام الرقابي بطريقة تمكن من التكيف والتوافق مع الواقع في حالة حدوث بعض التغيرات.

❖ التركيز على الاستثناء: Exception Principle

يركز المدراء في النظم الرقابية الحديثة على مبدأ الاستثناء لأنه يقود إلى جوهر العملية الرقابية المتمثل في القيام بالعلاج اللازم للانحرافات. (عباس، 1995م، ص73)، فيقضي هذا المبدأ بوجود معايير محددة يتم العمل في ضوئها وطالما يسير العمل وفق هذه المعايير بمستوى سماح معين لا تتدخل الإدارة في تفاصيل العمل وإجراءاته لتتفرع لأعمال أخرى، بل تتدخل في حالة وجود انحرافات جوهرية (استثنائية). ويرى الباحث بأن تفسير هذه الأهمية يعود إلى ما يلي:

- إن حجم الأعمال الضخمة في الوحدات الإدارية يصل إلى حد يصعب عنده مراجعة تنفيذ كل نشاط من الأنشطة المقرر تنفيذها لأن ذلك يحتاج إلى قدر كبير من الوقت والجهد وهذا يمكن الاستغناء عنه والاعتماد على مبدأ التركيز على الاستثناء.
- عند عرض الانحرافات الجوهرية (الاستثنائية) على إدارة الوحدة الإدارية، فإن ذلك يعمل على توجيه اهتماماتها على الأمور التي تحتاج إلى علاج فوري.

وباختصار فإن النظم الرقابية الفعالة ينبغي أن تتمتع بالخصائص الرئيسية السابقة، كما ويشير الباحث في هذا المجال إلى أن توفر الخصائص السابقة رغم أهميتها لا بد وأن يرتبط بوجود موظفين يتمتعون بدرجة عالية من الكفاءة لضمان مستوى أعلى من الفعالية حيث تقع عليهم مسئولية تنفيذ النظام الرقابي.

7/2. دور المعلومات في عملية الرقابة: Information & Control

تعرف المعلومات بأنها " بيانات تم تشغيلها بطريقة معينة أدت إلى الحصول على نتائج ذات معنى مفيد لمستخدميها " (حسين_1، 1997م، ص25)، فمثلاً يعتبر رقم الإيرادات بيان يعبر عن حقيقة وقوع عمليات بيع أو تقديم الخدمة، لكن هذا البيان بمفرده لا يعتبر مفيداً لمتخذي القرار، أما إذا تم مقارنته برقم الإيرادات المستهدفة في الموازنة فإنه يعطي معلومة مفيدة تشير إلى اتجاه الإيرادات بالزيادة أو النقص عن تلك المستهدفة، كذلك مقابلة إيرادات الفترة مع مصروفات الفترة يعطي معلومة مفيدة عن تحقق فائض أو عجز خلال الفترة، ومن المناقشة السابقة لخصائص نظام الرقابة الفعال، يتضح أن تلك الفعالية تتوقف على مدى دقة وسلامة المعلومات اللازمة، وتوافرها بحيث يمكن الاستفادة منها واستخدامها في الوقت المناسب، وهذا يدل على أن توفير المعلومات الضرورية يعتبر مطلباً أساسياً لممارسة العملية الرقابية بفعالية، ذلك لأن توفر المعلومات الدقيقة والموضوعية الممثلة للواقع تمكن من إجراء المقارنة بين نتائج الأداء الفعلي ونتائج الأداء المخطط، الأمر الذي يؤدي إلى اكتشاف الانحرافات ومعالجتها بشكل موضوعي.

من ذلك، يمكن أن نستنتج بعض الفوائد التي يمكن تحقيقها نتيجة توفر المعلومات لعملية الرقابة، ومنها ما يلي:

- يخدم توفر المعلومات الدقيقة والسليمة في رفع مستوى فعالية العملية الرقابية.

- يخدم توفر المعلومات الدقيقة والسليمة في تشكيل قاعدة عريضة تفيد في معالجة المشكلات أو الانحرافات المستقبلية وتصحيحها.

كذلك يمكن النظر إلى العملية الرقابية على أنها نظاماً ضابطاً أي " نظاماً يعمل على تصنيع وتفسير المعلومات "، (المغربي وآخرون، 2005م، ص198)، وهذا يعني أن العملية الرقابية تعتبر بمثابة نظاماً للمعلومات، فهي تعمل على قياس نتائج الأداء الفعلي للأنشطة داخل الوحدة الإدارية ومقارنة نتائج هذا الأداء مع المعايير الموضوعية مقدماً لملاحظة الفروقات والانحرافات بينهما والتعرف على أسباب تلك الانحرافات والعمل على علاجها وتفادي وقوعها في المستقبل.

8/2. أدوات الرقابة الإدارية: Instruments of Administrative Control

تتعدد الوسائل والأدوات الرقابية المستخدمة حسب حاجات الوحدة الإدارية، وبشكل عام فإنه يمكن تقسيم الأدوات الرقابية إلى أدوات رقابية غير محاسبية (أدوات رقابية غير مرتبطة بالموازنة التقديرية، وأدوات رقابية محاسبية (الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية). (المغربي وآخرون، 2005م، ص203)

1/8/2. الأدوات الرقابية غير المحاسبية: (غير المرتبطة بالموازنة التقديرية)

Non-budgetary Control

هناك العديد من الأدوات الرقابية التي تستخدم لغرض الرقابة بالإضافة إلى الموازنات التقديرية، وقد يرتبط بعض هذه الأدوات بالموازنات ويستخدم معها لتحقيق الهدف الرقابي المطلوب ومن أهم هذه الأدوات عملية المراجعة والتدقيق والتقارير الرقابية، ونتعرض فيما يلي لمناقشة ماهية كل منها.

أ. المراجعة والتدقيق: Auditing

المراجعة هي "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة" (توماس، وهنكي، 1989م، ص26) لذلك تعتبر عملية المراجعة والتدقيق أداة رقابية هامة حيث تسعى إلى اختبار صدق السجلات المالية وفحص

درجة دقة القوائم المالية وما تعكسه من نتائج للأعمال والأنشطة التي قامت بها الوحدة الإدارية خلال فترة معينة، كذلك تدفع عملية المراجعة بإدارة المؤسسة والعاملين فيها إلى حماية الموارد الاقتصادية (عباس، 1995م، ص85)، لذلك ينظر إلى عملية المراجعة والتدقيق على أنها أداة رقابية هامة وطريقة موضوعية لتقييم البيانات المثبتة في سجلات الوحدة الإدارية، وتتضمن عملية التدقيق بالمعنى السابق كل من:

❖ التدقيق الداخلي أو المراجعة الداخلية: Internal Auditing

وهو عمل يقوم به موظفون مختصون من العاملين في الوحدة الإدارية، وفي بعض الوحدات الإدارية الكبيرة كالجامعات يوجد قسم مستقل إدارياً وفنياً يسمى بقسم التدقيق والمراجعة الداخلية، وتهدف أعمال هذا القسم إلى التأكد من صدق البيانات في سجلات المؤسسة وبيان ما إذا كانت هذه السجلات تعكس نتائج الأعمال التي قامت بها بصورة صحيحة أم لا، وكذلك تحديد مستوى التزام العاملين بسياسات المؤسسة وأهدافها، ووضع التوصيات اللازمة للتغلب على الانحرافات أو الأخطاء (شاويش، 1993م، ص694)، وهذا يوضح أن التدقيق الداخلي يأخذ درجة من الأهمية في العملية الرقابية واكتشاف الانحرافات، ما يجعله أداة أساسية من أدوات الضبط الداخلي.

ومن المناقشة السابقة يمكن القول أن التدقيق الداخلي كأداة رقابية يساعد في التعرف على ما إذا كانت السياسات والإجراءات المعمول بها في المؤسسة مناسبة لتحقيق أهدافها أم لا، وبالتالي وضع التوصيات المناسبة لتحسين أو تعديل السياسات والإجراءات بحيث تصبح أكثر فعالية في تحقيق الأهداف التي تسعى الوحدة إلى تحقيقها ففي حالة وجود سوء فهم لإجراء معين بسبب صعوبته فإن من مهام قسم التدقيق الداخلي اقتراح التوصيات المناسبة لضمان الالتزام بذلك الإجراء.

❖ التدقيق الخارجي: External Auditing

يمثل التدقيق الخارجي الأعمال التي تؤديها أجهزة رقابية عامة أو خاصة بهدف التأكد من صحة ودقة البيانات والمعلومات المدونة في السجلات المالية للمؤسسة، وما إذا كانت تمثل الوضع المالي الفعلي لها (شاويش، 1993م، ص695) وهذا يعني أن تلك الأجهزة الرقابية تعمل على فحص العمليات المالية الخاصة بالمؤسسة للتأكد من صحتها ودقتها، وهذا

ما يدفع الكثير من العاملين ويشجعهم على حسن الأداء، وبالرجوع إلى التدقيق الداخلي كأداة رقابة نلاحظ أن أهميته تفوق التدقيق الخارجي، حيث أن المعلومات التي يقدمها المدقق الخارجي (مثل التأكد من صحة بنود الميزانية العمومية) لا يمكن اعتمادها كأساس لاتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة للانحرافات، وهنا تتضح أهمية الأعمال والأنشطة التي يقوم بها قسم التدقيق والمراجعة الداخلية والتي تهدف إلى التأكد من سلامة الوضع المالي للمؤسسة من ناحية، وإلى التأكد من التزام العاملين بسياسات وإجراءات الوحدة الإدارية من ناحية أخرى، وهذا ما يساعد قسم المراجعة الداخلية في وضع التوصيات المناسبة للقضاء على الانحرافات ومواطن الضعف في تلك المؤسسة، ولعل ذلك يوضح أهمية وضرورة وجود قسم مستقل للتدقيق والمراجعة الداخلية في المؤسسات ذات حجم الأعمال الكبير كالجامعات.

ب. التقارير الرقابية: Controlling Reports

تعتبر التقارير الرقابية جزءاً من دورة معلومات التخطيط - الرقابة، كما تشكل جزءاً مهماً من نظام الرقابة الإدارية (عباس، 1995م، ص83) فالخطط المقررة تزود المسؤولين بالمعايير الرقابية المطلوب تحقيقها، وتوفر الرقابة بعد ذلك عن طريق التقارير معلومات عن الأداء الفعلي الذي تحقق، وبمقارنة المعايير الرقابية بنتائج الأداء الفعلي تتحدد نقاط الضعف أو الانحرافات، لذلك تعتبر التقارير الرقابية وسيلة يتعرف المسؤولون عن طريقها على مستوى كفاءة تنفيذ الأنشطة وبالتالي إتمام وظيفة الرقابة من خلال اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لمعالجة الانحرافات وحتى يتم تحقيق ذلك الهدف فإنه ينبغي أن تحمل هذه التقارير المعلومات الضرورية ليتم توجيهها إلى المسؤولين المعنيين، لذلك فإنه لا بد أن تشمل تلك التقارير خصائص نظام الرقابة الفعال والتي تم مناقشتها في جزء سابق، فالتقرير يحتوي على معلومات مهمة تعبر عن الوضع الحالي للإنجاز والتوصيات المناسبة لتصحيح الانحرافات أو التوصيات التي تحول دون حدوث تلك الانحرافات مستقبلاً، لذلك فإنه يتوجب إعداد وتقديم هذه التقارير لجهة الاختصاص في الوقت المناسب، وأن تركز على الاستثناء، وأن توضح الآثار المستقبلية المحتملة للانحرافات والتوصيات الملائمة لمعالجتها.

2/8/2. أدوات الرقابة المحاسبية أو الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية: Budgetary Control

تعتبر الموازنة التقديرية عن الدخل التقديري والمصروفات التقديرية خلال فترة زمنية مستقبلية، وتعتبر التقديرات التي تتضمنها الموازنة بمثابة معايير تقاس وتُقارن بها نتائج الأداء في المستقبل (شاويش، 1993م، ص721) وهذا يعني أن الموازنة تعبر عن النتائج المتوقعة بصورة كمية ورقمية،

ما يمكن إدارة الوحدة الإدارية من رؤية وتحديد الخطط والأهداف مقدماً ثم تفويض بعض السلطات والصلاحيات لبعض العاملين في تلك الوحدة لتنفيذ تلك الخطط وتحقيق الأهداف المطلوبة، ولعل هذا ما يجعل الموازنة التقديرية إحدى الوسائل الرقابية الفعالة حيث تعمل على قياس نتائج الأداء الفعلي في ظل المعايير المخططة والموضوعة مسبقاً لمعرفة أي انحراف قد يحصل وتحديد أسبابه، كما أنها تتيح للمسؤولين فرصة التعرف مقدماً على مصادر الإيرادات وأوجه الصرف، وتعمل على تحديد المسؤولين عن الصرف وممارسة الرقابة عليهم وعلى أوجه الصرف في مراكزهم.

• ويقصد بالرقابة بالموازنات التقديرية بأنها " عملية تجري للكشف عما يؤدي فعلاً ومقارنة النتائج الفعلية للأداء بالبيانات التي تتضمنها الموازنة التقديرية، والتي تمثل النتائج المتوقع حدوثها كما حددتها الخطة الموضوعية، وذلك للوقوف بالبيانات التي تتضمنها الموازنة التقديرية، والتي تمثل النتائج المتوقعة واتخاذ الإجراءات لإصلاح المفارقات إن وجدت ".(منصور، 1999م، ص254)

• وعرف هيتجر عملية الرقابة بالموازنة بأنها " مقارنة نتائج الأداء الفعلي بالأداء المخطط والمستهدف طبقاً لما جاء في الموازنة من معايير أداء هذه المقارنة تتم بإعداد ما يسمى بتقارير الأداء " (هيتجر، وماتولتس، 2000م، ص234).

ويتضح من التعريفات السابقة أن الرقابة بالموازنة تمثل نظاماً يتم بمقتضاه وضع موازنات تقديرية فعالة تعمل على التنسيق بين أنشطة الوحدة الإدارية المختلفة، ويتم أثناء تنفيذ الموازنة مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة في الموازنات وتفسير أسباب الانحرافات بينهما إن وجدت عن طريق تقارير الأداء التي تبين انحرافات التنفيذ عما هو مخطط ومستهدف، وبحث أسبابها، واتخاذ ما يلزم من إجراءات لضمان معالجتها، وهذا يعني أن فعالية الرقابة بالموازنة تعتمد على طريقة وتوقيت توصيل نتائج الأداء الفعلي للمسؤولين في الوحدة الإدارية وهذا يتطلب وجود نظام محاسبي فعال يتم ربطه مع نظام الموازنة التقديرية لتلك الوحدة حتى يمكن استخراج نتائج الأداء الفعلي بسرعة وتحديد الانحرافات وتوصيلها للمسؤولين في الوقت المناسب ليكونوا على علم بها ويبحثوا أسبابها من أجل اتخاذ ما يلزم من إجراءات علاجية في الوقت المناسب، ما يمكن من تحقيق فعالية الموازنة كأداة رقابية، لذلك يمكن القول أن الجانب الهام من الوظيفة الرقابية للموازنات يتمثل في طريقة وسرعة مقارنة بيانات الموازنة بنتائج التنفيذ الفعلي.

❖ مزايا تطبيق الرقابة بالموازنات التقديرية: Budgetary Control Properties

من التحليل السابق لمفهوم الرقابة بالموازنات التقديرية نلاحظ أن الموازنة تعمل على توفير بيئة رقابية مناسبة لضمان تنفيذ أنشطة الوحدة الإدارية، حيث يمكن اعتبارها معياراً للحكم على أداء المسؤولين في تلك الوحدة ويتم ذلك من خلال قياس مدى تحقيق وتنفيذ الخطة المحددة مسبقاً، لذلك فإن أهم ما يميز استخدام الموازنة كأداة رقابية ما يلي: (جلس، 2005م، ص139)

- تقييم نجاح الموازنة كخطة وقياس ما تحقق منها.
- تقييم أداء العاملين بناءً على ما تم تنفيذه من الموازنة.
- تحديد نقاط الضعف في الوحدة الإدارية من خلال توضيح المجالات التي حدثت بها انحرافات هامة.

فالموازنة من خلال قدرتها على تحديد المعايير والأهداف المطلوب تحقيقها، ومن خلال مساهمتها في تحقيق التنسيق بين الأنشطة المختلفة للوحدة الاقتصادية يمكنها أن تساعد في نجاح تنفيذ الخطط المقررة مسبقاً، فهي تؤثر على دافعية العاملين في تلك الوحدة من خلال إشراكهم في عملية الإعداد المسبق للأعمال المتوقع إنجازها في الفترة المقبلة وتوفير بذلك أساساً لتقييم الأداء لهم، كما تعكس الموازنة الخطة الخاصة بكل مركز من مراكز المسؤولية والذي يشرف عليه مسئول معين وبذلك تحدد الموازنة أوجه المسؤولية عن الانحرافات الهامة بين النتائج الفعلية والنتائج المقدرة.

ويضيف الباحث إلى المزايا السابقة التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيق أسلوب الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية أن تطبيق هذا الأسلوب يساعد في تطوير النظام المحاسبي المطبق في الوحدة الإدارية بحيث يصبح قادراً على توفير المعلومات الدقيقة والكافية عن نتائج الأداء الفعلي في الوقت المناسب، وبالكيفية التي تمكن المسؤولين من المقارنة بين درجة التقدم في تنفيذ الأنشطة ومدى اتقانها أو اختلافها مع الأنشطة المخططة.

ومن التحليلات السابقة لمفهوم الرقابة بالموازنات ومميزات تطبيقها، يمكن توضيح أهداف عملية الرقابة بالموازنات بما يلي:

1. التأكد من تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعة من قبل إدارة الوحدة الإدارية، وبالتالي ضمان تحقيق الأهداف المنشودة.

2. تحقيق الرقابة على إيرادات ومصروفات الوحدة الإدارية، وبالتالي تحقيق الرقابة على نتائج أعمال تلك المؤسسة وتوجيهها بما يخدم تحقيق الأهداف المرغوبة، فعلى الرغم من صعوبة التحكم في الإيرادات من قبل إدارة الوحدة إلا أن المقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط يعكس مشكلات محتملة قد تواجهها تلك المؤسسة، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإنه يمكن لإدارة المؤسسة أن تتحكم بمصروفاتها (على عكس الإيرادات) وهنا يمكن للموازنة أن تساعد في إحكام عملية الرقابة على المصروفات.

❖ دورة عملية الرقابة بالموازنات: Budgetary Control Cycle

" تعتبر عملية استخدام الموازنة في الرقابة تجسيداً عملياً لمراحل العملية الرقابية " (ياغي، 1994م، ص159)، وهذا يعني أنه لا تختلف خطوات الرقابة بالموازنات التقديرية عنها في الخطوات المشار إليها آنفاً والمتعلقة ببناء النظام الرقابي، فالموازنة التقديرية تمثل بعد اعتمادها من الإدارة العليا في الوحدة معياراً أو نمطاً للأداء يتم بموجبه تحقيق الرقابة على جميع أوجه النشاط في الوحدة الإدارية حيث تتم مقارنة الأرقام الفعلية بالأرقام المحددة بالموازنة التقديرية، وبالتالي فإنه يمكن استنتاج خطوات الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية وتمثيلها في الآتي:

1. إعداد الموازنة التقديرية الشاملة: وتتم هذه الخطوة عن طريق إعداد الموازنات الفرعية والتي هي ترجمة لأهداف الوحدة الإدارية المطلوب تحقيقها من قبل الإدارات والوحدات التنظيمية المختلفة في إطار موازنة شاملة منسقة لمختلف الأنشطة المطلوب القيام بها وبذلك تتحدد مسؤولية كل وحدة تنظيمية عن الأنشطة المطلوب تنفيذها وتقابل هذه الخطوة مرحلة إعداد المعايير الرقابية في عملية بناء النظام الرقابي.
2. قياس الأداء الفعلي: وتتم هذه الخطوة عن طريق قيام الأقسام المختصة بتسجيل وقائع التنفيذ الفعلي أولاً بأول وهذا ما يوفر باستمرار المعلومات اللازمة عن الأداء الفعلي ويعكس طبيعة سير العمل في تلك الوحدة.
3. المقارنة وتقييم الأداء: بعد القيام بتنفيذ الموازنة وتسجيل نتائج التنفيذ الفعلية، تتم مقارنة نتائج التنفيذ الفعلية مع النتائج المحددة مسبقاً في الموازنة، عن طريق تقارير الأداء التي تبين حجم الانحرافات ثم ترفع هذه التقارير للمسؤولين لتوجيه أنظارهم إلى الانحرافات المهمة.
4. اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة: بعد تحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها تأتي المرحلة الأخيرة لعملية الرقابة بالموازنات والتي تتمثل في تحديد الإجراءات اللازمة لتصحيح الأداء ومعالجة الانحرافات ومحاولة منع حدوثها مستقبلاً، وتعتبر هذه الخطوة على درجة عالية من

الأهمية حيث لا يمكن أن تتحقق الرقابة بالموازنات دون اتخاذ ما يلزم من إجراءات مصححة للأداء.

من التحليل السابق يتضح أن الموازنة التقديرية تعتبر وسيلة مناسبة لتحقيق الرقابة على تنفيذ أنشطة الوحدة الإدارية كما هو مخطط لها، وبذلك تساعد الموازنة إدارة الوحدة الإدارية على ممارسة إحدى وظائفها الرئيسية المتمثلة في وظيفة الرقابة، وفي رأي الباحث فإن نجاح عملية الرقابة باستخدام الموازنات يتوقف أولاً على مدى دقة تقديرات الموازنة والتي تمثل معايير رقابية يمكن استخدامها كأساس في عملية المقارنة بين نتائج الأداء الفعلي والنتائج المخططة والمحددة مسبقاً ثم على وجود نظام محاسبي سليم يعمل على توفير التقارير اللازمة التي تكشف عن الانحرافات في الوقت المناسب، ما يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح الأداء وتوجيهه بما يكفل تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة.

9/2. تطبيقات الموازنة ودورها في محاسبة المسؤولية:

Budgeting & Responsibility Accounting

تقوم فكرة محاسبة المسؤولية على تقسيم الوحدة الإدارية إلى وحدات فرعية تسمى بمراكز مسؤولية بحيث يتم حصر المصروفات والإيرادات لكل مركز مسؤولية وإعطاء صلاحيات تنفيذ الأنشطة وما يتعلق بها من مصروفات وإيرادات لمسئول مركز المسؤولية. (صبري، 1984م، ص170)

وتعرف محاسبة المسؤولية بأنها " نظام محاسبي مصمم في ضوء تدرج السلطة والمسؤولية داخل الوحدة الإدارية ويتأسس على إعداد التقارير التي توفر المعلومات التي تمكن من تحديد وتقييم مدى نجاح كل مسئول في الاضطلاع بمسئوليته بما ينعكس على تحقيق أهداف تلك الوحدة " (زامل_2، 2000م، ص509).

وقد عرفها (فخر) بأنها "المحاسبة التي تنظم في إطار مراكز المسؤولية، حيث تهتم بإثبات عناصر المدخلات للنفقات المختلفة التي تخضع لإشراف مستوى معين، ومقارنتها مع مؤشرات الأداء المعيارية وقياس كفاءة الأداء - على أثر ذلك-، والتقرير عنها للجهات الإدارية الأعلى للاطلاع، واتخاذ ما يلزم من إجراءات. (فخر، 1998م، ص 102)

أما (الفضل) فقد عرف محاسبة المسؤولية بأنها " محاسبة الأفراد عن أداء واجباتهم الموكلة إليهم كل حسب اختصاصه في الوحدة الإدارية أو هي التزام الفرد بالقيام بالواجبات المحددة له بكونه عضواً في التنظيم داخل الوحدة الإدارية، وعليه فإن محاسبة المسؤولية أسلوب يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في الوحدة الإدارية " (الفضل، وشعبان، 2003م، ص247).

ويتضح مما سبق أن نظام محاسبة المسؤولية يهدف إلى توفير نظام للرقابة على أداء العاملين من خلال تقسيم الوحدة الإدارية إلى وحدات فرعية تعرف بمراكز المسؤولية، والتقارير عن ذلك الأداء من خلال ربط مسؤولية اتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ الأنشطة وما يترتب عليها من تحقيق إيرادات أو تحمل مصروفات بكل مركز مسؤولية بالمسئول المباشر لهذا المركز.

ويعرف مركز المسؤولية بأنه " وحدة تنظيمية صغيرة تخضع لإدارة شخص مسئول للقيام بنشاط معين يتركز عادة في استغلال الموارد المتاحة لتقديم منتج معين أو خدمة معينة بمستوى كفاية معين ". (زامل_2، 2000م، ص511).

وبناءً على التعريفات السابقة يرى الباحث ما يلي:

- يعتبر نظام محاسبة المسؤولية أساساً لتحقيق الرقابة على جميع المستويات الإدارية في الوحدة الإدارية من خلال متابعة تنفيذ الأنشطة الخاصة بكل مركز مسؤولية والتعرف على الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة.
- يعمل نظام محاسبة المسؤولية على إيجاد علاقة مباشرة بين الإيرادات والمصروفات والأشخاص المسئولين عنها.
- يتطلب تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تبويب وتحليل عناصر الإيرادات والمصروفات بالنسبة لكل مركز على حدة، ويعمل ذلك على تحديد الانحرافات بالنسبة لكل مستوى أو فرد مسئول تمهيداً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- يسمح نظام محاسبة المسؤولية بتطبيق الرقابة عند المنبع ويتم ذلك من خلال تمكين المستويات الإدارية المختلفة في الوحدة الإدارية من الرقابة على عناصر الإيرادات والمصروفات في النقطة التي يحدث فيها تكبد المصروف أو خلق الإيراد بالنسبة لكل مركز مسؤولية على حدة.
- يعتمد تطبيق وتنفيذ نظام محاسبة المسؤولية على التنظيم الإداري للوحدة الإدارية (ظاهر، 2002م، ص395) أي تحديد مراكز المسؤولية والتي تشكل الإطار العام لعناصر الإيرادات والمصروفات المرتبطة بالمركز، وتعيين المدراء المسئولين لتلك المراكز مع إعطائهم السلطات

والصلاحيات اللازمة لاتخاذ القرارات التي تمكنهم من إدارة مراكزهم مع محاسبتهم على النتائج المترتبة على قراراتهم.

وبالتالي فإنه بتوفر المقومات السابقة يكون قد تم وضع خطوات جادة نحو تحقيق فعالية استخدام الموازنة التقديرية كأداة تخطيط ورقابة حيث يُمكن نظام محاسبة المسؤولية من التخطيط لكل مركز، ومحاسبة مسئول هذا المركز فيما بعد عن نتائج قراراته وما ترتب عليها من قرب أو بعد نتائج التنفيذ الفعلية عن المخططة.

ويتطلب اكتمال الدورة الرقابية وصول معلومات عن الأداء المتوقع والمرتببط بتحقيق أهداف الوحدة الإدارية إلى المسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة. (أبو الحسن، 1997م، ص203)
من هنا، تظهر أهمية إعداد الموازنات التقديرية المختلفة لمراكز المسؤولية كما ويبرز دورها في هذا المجال حيث تسهل من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وذلك بمقارنة الأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية مع الخطة المقررة له وفق الآتي:

- الفصل بين المصروفات القابلة للرقابة والمصروفات غير القابلة للرقابة، حيث تعتبر المصروفات التي تتأثر بقرارات مدير مركز المسؤولية خلال مدة من الزمن هي مصروفات قابلة للرقابة، بينما تعتبر المصروفات التي لا تتأثر بقرارات مدير مركز المسؤولية مصروفات غير قابلة للرقابة (صبري، 1984م، ص175) وهذا يعني أن المصروفات القابلة للرقابة هي عبارة عن بنود وعناصر من المصروفات تنشأ أو تتأثر بالقرارات الصادرة عن مدير مركز المسؤولية وتقع صلاحية حدوثها والتحكم بها ضمن صلاحيته خلال فترة الموازنة، بينما تعتبر بنود المصروفات التي لا تقع ضمن مسؤولية مدير مركز المسؤولية عناصر مصروفات غير قابلة للرقابة.

- ربط هذه المراكز والأنشطة التابعة لها بالمسؤولين عنها، وفي الجامعات باعتبارها وحدات إدارية كبيرة الحجم فإنه يمكن اعتبار الكليات والدوائر والأقسام المختلفة التي تتكون منها الجامعة مراكز مسؤولية، ويعتبر عمداء الكليات ورؤساء الأقسام والدوائر مسئولون عن أداء هذه المراكز، وهنا تظهر أهمية تصنيف الموازنة وتصميمها حسب مراكز المسؤولية في الوحدة، لتتم المحاسبة عن أداء كل مركز مسؤولية على حدة، فيتم محاسبة مسئول مركز التكلفة عما يحدث في مركزه من تكاليف (قابلة للرقابة) مثل قسم العلاقات العامة بالجامعة أو قسم شؤون الموظفين، ويتم محاسبة مسئول مركز الإيرادات عما يحدث في مركزه من تكاليف قابلة للرقابة وما يحققه المركز من إيرادات.

ويتضح من المناقشة السابقة اقتران الرقابة بمحاسبة المسؤولية، فالجهود التي تبذل في عملية التخطيط ووضع المعايير الرقابية تصبح لا فائدة لها إذا لم تتحدد المسؤولية عن الأداء، ويتضح أيضاً أن نظام محاسبة المسؤولية يتضمن وجود موازنة تقديرية تحتوي على الأنشطة والأعمال المتوقع تنفيذها في مركز المسؤولية خلال فترة زمنية مستقبلية وما يترتب على تنفيذ تلك الأنشطة من إيرادات ومصروفات، كما يتضمن نظام محاسبة المسؤولية إعداد تقارير عن الأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية، لذلك يمكن القول أن نظام محاسبة المسؤولية يركز على مجموعتين أساسيتين من المقومات هي:

1. المقومات التنظيمية Organizational Bases

وتتمثل في تقسيم الوحدة الإدارية إلى مراكز مسؤولية (قد تكون هذه المراكز مركز تكلفة أو مركز إيراد أو مركز استثمار) ويتم الإشراف على هذه المراكز بواسطة شخص مسئول عن تحقيق أهداف معينة، بحيث يتم منح المسئول عن مركز المسؤولية قدراً من السلطات والمسؤوليات التي تمكنه من إدارة مركز مسؤوليته (زامل_2، 2000م، ص512).

2. المقومات المحاسبية Accounting Bases وتتمثل في:

أ. تبويب عناصر الإيرادات والمصروفات:

تبويب تلك العناصر إلى عناصر قابلة للرقابة وأخرى غير قابلة للرقابة، ويتم تصنيف الإيرادات والمصروفات على هذا النحو لأغراض الرقابة، حيث تقوم فلسفة نظام محاسبة المسؤولية على ربط التقارير المحاسبية بالمسؤولين عن مراكز المسؤولية، مما يؤدي إلى توضيح النتائج التي حققها أولئك الأشخاص كل حسب مركزه ومحاسبتهم (زامل_2، 2000م، ص517).

ب. تقارير الأداء: Performance Reports

تعتبر تقارير الأداء إحدى المقومات المحاسبية اللازمة لنظام محاسبة المسؤولية، وتعرف بأنها " وسيلة اتصال داخلية معدة بطريقة موضوعية وتتضمن مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وأسباب الفروق بغرض ترشيد القرارات الرقابية " (زامل_2، 2000م، ص544)، وبالتالي فإن تقارير الأداء تعتبر وسيلة يتم من خلالها التعبير عن نتائج المقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط لتمكين مستخدمي هذه التقارير من اتخاذ القرارات العلاجية اللازمة لمعالجة مثل تلك الانحرافات، وحيث أن عملية الرقابة تتضمن المقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط فإن التقارير الرقابية تعتبر وسيلة تعمل على تحقيق عملية الرقابة من خلال توفير الأساس اللازم لاتخاذ الإجراءات الضرورية التي تعمل على تصحيح مسار تنفيذ الأنشطة في أقسام الوحدة الإدارية المختلفة لتتلاءم مع الخطة الموضوعية.

ويختلف محتوى كل تقرير أداء باختلاف نوع مركز المسؤولية وطبيعة نشاطه (الفضل وشعبان، 2003م، ص254)، حيث يتضمن التقرير عناصر المصروفات (الإيرادات) التي تخضع لرقابة وتحكم المسئول عن ذلك المركز، كما يمكن أن تتضمن بعض التقارير مقارنات بين أداء الوحدات التنظيمية المختلفة بنفس الوحدة الإدارية والتي يتم في ضوءها إعداد تقرير الأداء الذي يمثل الصورة العامة للوحدة الإدارية ككل.

وحتى تحقق تقارير الأداء الهدف المطلوب، ينبغي أن تتصف بالسهولة والوضوح، وتوافر الدقة والسرعة في إعدادها، وملاءمتها لاحتياجات المستوى الإداري المقدم إليه (عبد العال، 2002م، ص221-223).

من المناقشة السابقة تبرز أهمية تحديد مراكز المسؤولية في الوحدة الإدارية، إذ أن ذلك يُمكن من تقييم الأداء لكل مركز مسؤولية على حدة من خلال إعداد تقارير الأداء التي تتضمن المقارنة بين نتائج الأداء الفعلية والنتائج المخططة، وتساعد على تحديد المشاكل والانحرافات المهمة ثم التعرف على أسبابها وتحديد المسؤولية عنها.

الفصل الرابع

العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية
كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة

"الدراسة الميدانية"

مقدمة:

يهدف هذا الفصل إلى عرض ومناقشة الجوانب التطبيقية لهذا البحث من أجل التعرف على واقع إعداد الموازنات التقديرية في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة، والعوامل المؤثرة على كفاءة استخدام هذه الموازنات كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات المذكورة، ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل فقد تم دراسته على النحو الآتي:

- ✓ مقدمة عن الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة والدوائر المالية فيها.
- ✓ واقع إعداد الموازنات التقديرية في الجامعات المذكورة ودورها في عملية التخطيط والرقابة.
- ✓ الطريقة والإجراءات.
- ✓ نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها.

1/4 مقدمة عن الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة والدوائر المالية فيها:

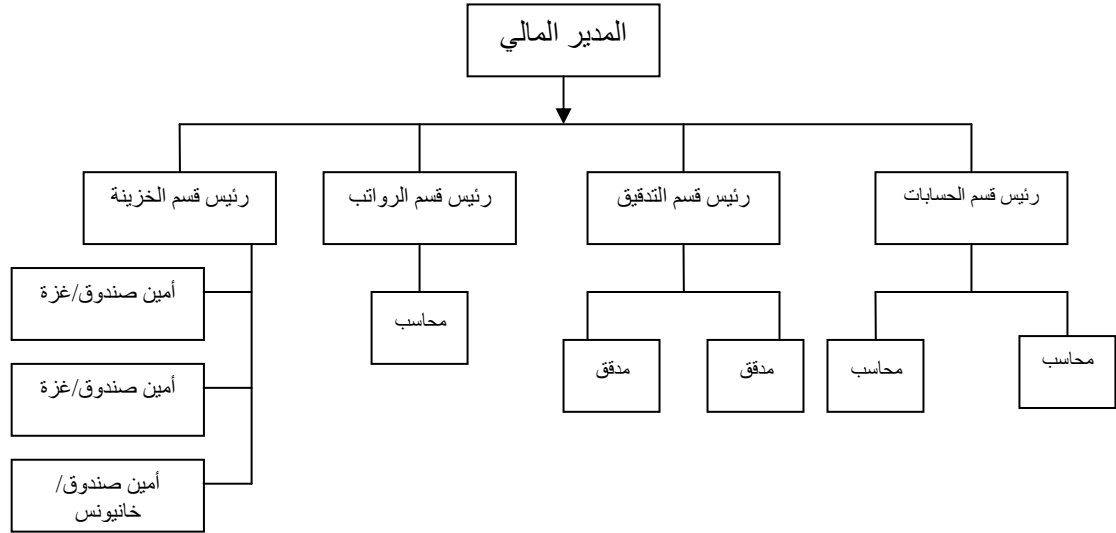
تعمل في محافظات غزة أربع جامعات فلسطينية، وفيما يلي لمحة مختصرة عن كل جامعة من الجامعات المذكورة، والدوائر المالية فيها:

1. الجامعة الإسلامية_ غزة:

تأسست الجامعة الإسلامية بغزة - فلسطين سنة 1978م، لتقدم خدمة التعليم العالي لطلبة فلسطين على امتداد محافظات غزة، وبناءً على مبدأ تكافؤ الفرص التعليمية، ويوجد في الجامعة مجلس أمناء يقوم على وضع السياسة العامة للجامعة واعتماد الأنظمة والقوانين، والإشراف على المسيرة الجامعية، كما ويدير الجامعة مجلس الجامعة ويتابع جميع القضايا الأكاديمية والإدارية (الجامعة الإسلامية، 2004م، ص6)، وتعتبر الجامعة الإسلامية من أكبر الجامعات في محافظات غزة حيث يعمل بها أكثر من ثلاثمائة من أعضاء هيئة التدريس من حملة شهادات الدكتوراه والماجستير، كما يعمل فيها (250) موظف في الطاقم الإداري، بالإضافة إلى (150) موظف من العاملين في خدمات الحرم الجامعات، ويبلغ عدد طلبة الجامعة الإسلامية (13,000) طالب وطالبة. (الجامعة الإسلامية، 2004م، ص15)

وتعمل في الجامعة الإسلامية الدائرة المالية والتي تتكون من (13) موظف، والشكل التالي يوضح توزيعهم حسب طبيعة ومكان العمل.

شكل رقم (5) يوضح توزيع العاملين بالدائرة المالية في الجامعة الإسلامية بغزة
حسب طبيعة ومكان العمل



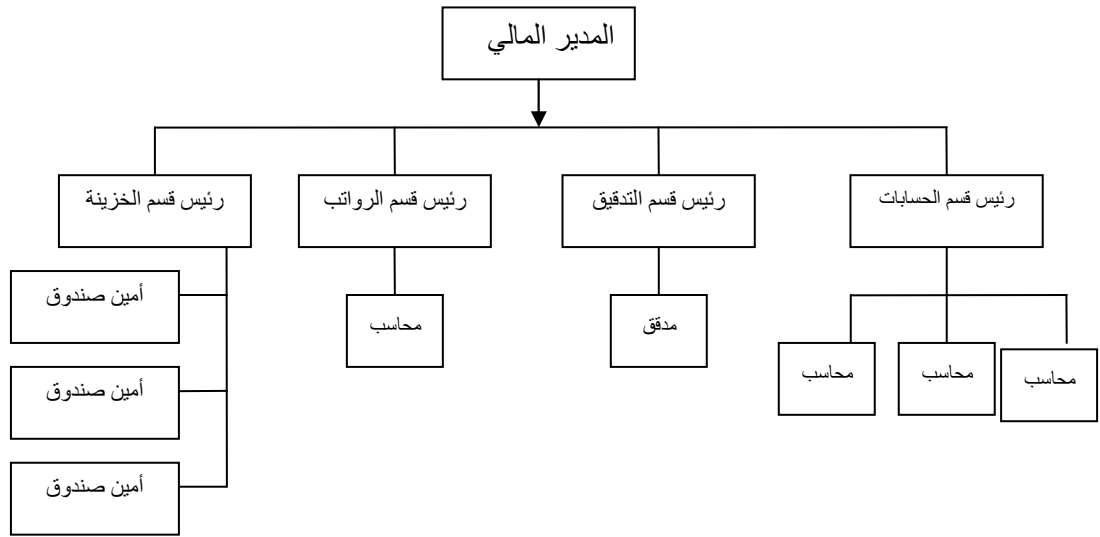
المصدر: مقابلة مع أ. باسل أبو زعيتر، محاسب في الجامعة الإسلامية، غزة، 2/10/2006م.

كما ويوجد في الجامعة الإسلامية لجنة للموازنة تتولى مهام عملية الإشراف على إعداد الموازنة السنوية للجامعة، ومناقشة وتحديد التقديرات النهائية لبنود الموازنة بعد إعدادها من قبل الكليات، والدوائر، والوحدات المختلفة في الجامعة.

2. جامعة الأزهر - غزة:

أنشئت جامعة الأزهر في غزة في العام 1991 كمؤسسة للتعليم العالي، تقدم الخدمة التعليمية لأبناء الشعب الفلسطيني، ويوجد في الجامعة مجلس أمناء يختص بالمحافظة على استقرار الجامعة واستقلالها ورسم السياسة العامة لها، كما ويوجد بها مجلس الجامعة الذي يقوم بتقييم المسيرة الأكاديمية واتخاذ القرارات المتعلقة بالنواحي الأكاديمية والإدارية فيها. (جامعة الأزهر، 2004م، ص16)، ويبلغ عدد الطلبة الملتحقين بالجامعة حتى سنة 2004م (11,070) طالب وطالبة (جامعة الأزهر، 2004، ص65) ويعمل في الدائرة المالية في جامعة الأزهر (13) موظف والشكل التالي يوضح توزيعهم حسب طبيعة العمل.

شكل رقم (6) يوضح توزيع العاملين في الدائرة المالية بجامعة الأزهر حسب طبيعة العمل



المصدر: مقابلة مع أ. راغب أبو شعبان، المدير المالي لجامعة الأزهر، غزة، 2006/10/2م.

3. جامعة الأقصى:

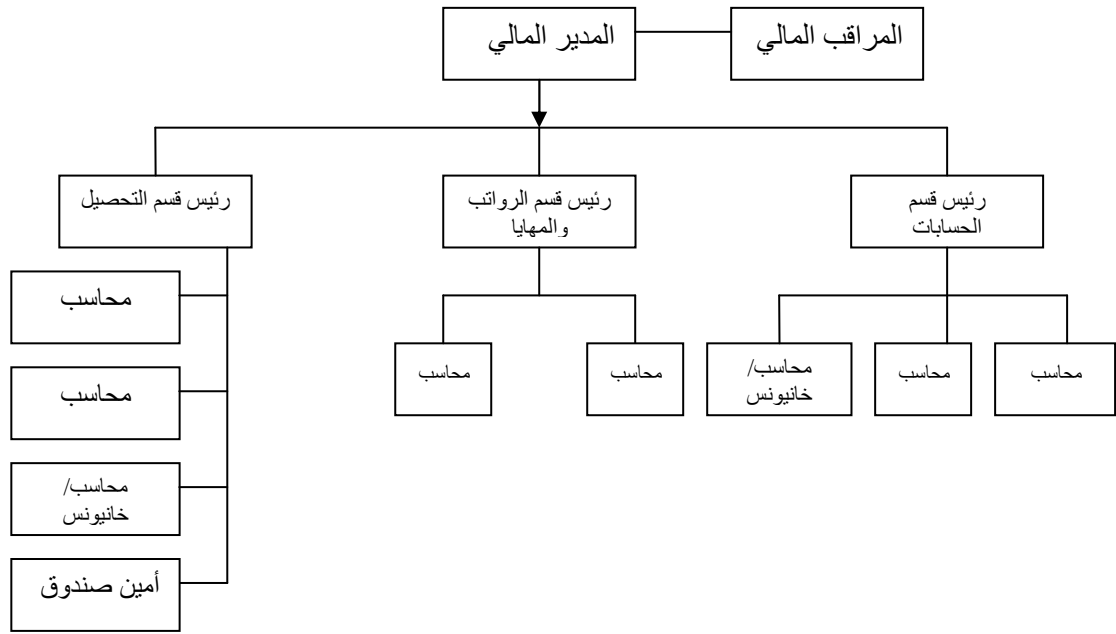
اعتمدت جامعة الأقصى كمؤسسة تعليم عالي حكومية في محافظات غزة بفلسطين كنتيجة لتطور كلية التربية الحكومية التي أنشئت في العام 1991م، وتعتبر الجامعة مؤسسة مستقلة علمياً وأكاديمياً وتتبع لوزارة التعليم العالي وإدارياً ومالياً وقانونياً وفقاً لقانون التعليم العالي في فلسطين (وزارة التربية والتعليم العالي، 1998م، قانون 11، مادة 15).

هذا ويشرف على الجامعة مجلس أمناء (استشاري) تم تشكيله بقرار رئاسي وفقاً لأحكام المادة (14) من قانون التعليم العالي المذكور، ويقوم هذا المجلس بتوجيه مسيرة الجامعة ورعاية مصالحها ومتابعتها أكاديمياً وإدارياً ومالياً، كما يشرف على الجامعة مجلس الجامعة الذي يتولى تنفيذ السياسات العامة للجامعة والمحافظة على الشخصية المستقلة لها (جامعة الأقصى، 2006م، ص4).

ويعمل في الدائرة المالية في الجامعة (14) موظف (12) موظف رسمي بالإضافة إلى 2 موظف (بعقد سنوي)، ومن أهم ملامح النظام المالي في هذه الجامعة أن موظفيها يتقاضون رواتبهم عن طريق وزارة المالية، أما بالنسبة للإيرادات الخاصة برسوم الطلبة فإنه يتم الاستفادة منها في تطوير الجامعة

أكاديمياً وإدارياً ومالياً، حيث يوجد قرار رئاسي يقضي بأن الإيرادات الخاصة برسوم جامعة الأقصى تستخدم في تطوير الجامعة وكل ما تحتاجه من مستلزمات أخرى*.
وهذا يعني أن نظام الموازنات المطبق في جامعة الأقصى لا يختلف عن نظام الموازنات المطبق في الجامعات الأخرى التي يتكون منها مجتمع الدراسة إلا في غياب بند الرواتب من باب النفقات الجارية.

شكل رقم (7) يوضح توزيع العاملين في الدائرة المالية بجامعة الأقصى حسب طبيعة ومكان العمل



المصدر: مقابلة مع أ. عبد المنعم العلول، المدير المالي لجامعة الأقصى، غزة، 2/10/2006م.

4. جامعة القدس المفتوحة:

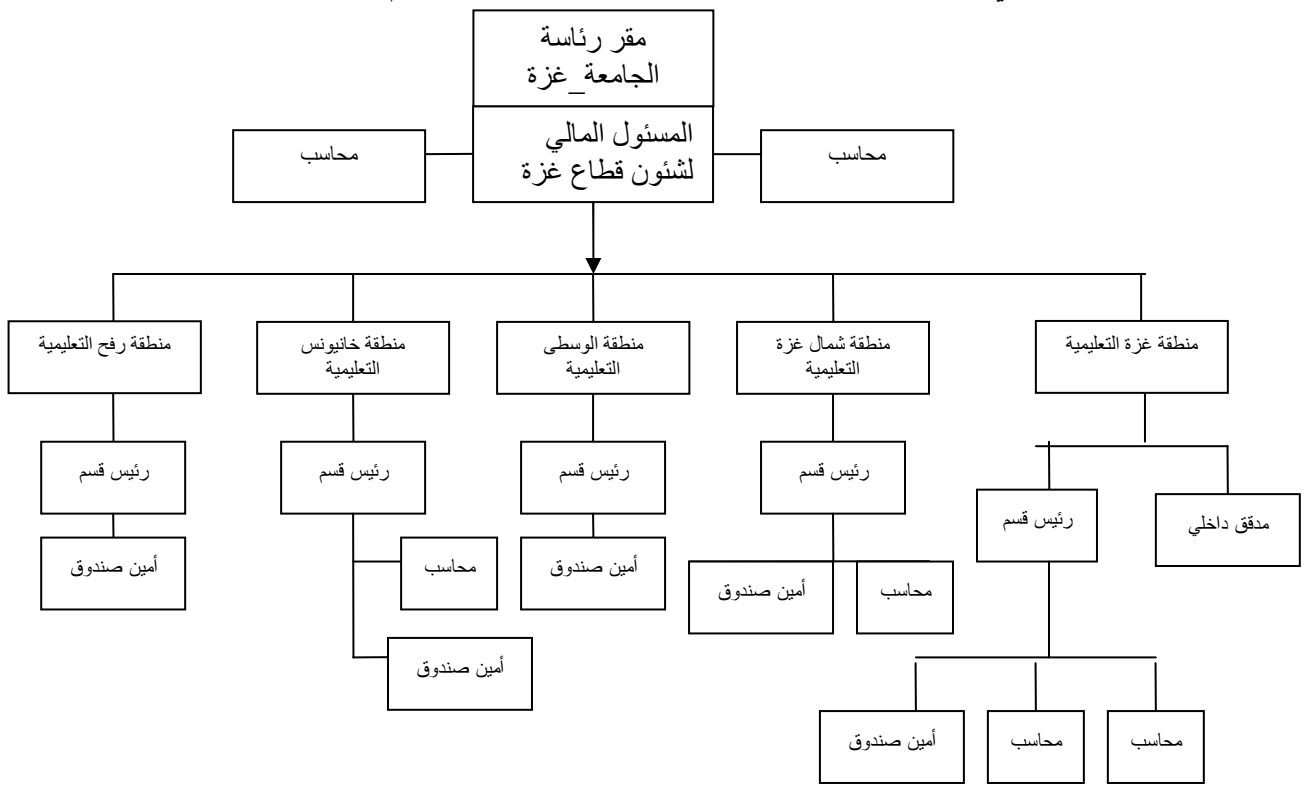
بدأت جامعة القدس المفتوحة بممارسة نشاطاتها في محافظات غزة في سنة 1991م، وتصنف على أنها مؤسسة تعليم عالي عامة (وزارة التربية والتعليم العالي، 1998م، قانون 11، مادة 15). وتعتمد هذه الجامعة نمط التعليم المفتوح والتعلم عن بعد، أي نقل التعليم إلى الدارس في موقع إقامته أو عمله (جامعة القدس المفتوحة، 2005م، ص7)، لذلك تتخذ هذه الجامعة من الامتداد الجغرافي طريقاً لتحقيق ذلك الهدف، ففي محافظات غزة توجد خمسة أفرع ممتدة وموزعة على المحافظات الخمسة، فيوجد فرع للجامعة في محافظة غزة يضم (5,000) طالب وطالبة، ويوجد فرع في

* مقابلة مع أ. عبد المنعم العلول، المدير المالي لجامعة الأقصى، غزة، 2/10/2006.

محافظة الشمال ويضم (2.500) طالب وطالبة، ويوجد فرع في محافظة الوسطى ويضم (2,000) طالب وطالبة وفرع في محافظة خان يونس ويضم (3,500) طالب وطالبة، وفرع رفح ويضم (2,500) طالب وطالبة، وبذلك تضم جامعة القدس المفتوحة ما يزيد عن (15,500) طالب وطالبة على امتداد محافظات غزة* ، ويوجد قسم للمالية في كل من الأفرع المذكورة، يقوم هذا القسم بتنفيذ النظام المالي للجامعة والذي يتضمن تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية بصورة سليمة وفقاً للأسس والمبادئ والمعايير المحاسبية، والشكل التالي يوضح عدد العاملين في أقسام المالية في الجامعة، وتوزيعهم حسب مكان العمل:

شكل رقم (8) يوضح عدد العاملين في أقسام المالية

في جامعة القدس المفتوحة_محافظة غزة وتوزيعهم حسب مكان العمل



المصدر: إعداد الباحث

وتعكس أعداد العاملين وأعداد الطلبة الدارسين في الجامعات المذكورة الحجم الكبير لأعمال وأنشطة الجامعات، الأمر الذي يستدعي الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة للجامعة من

* مقابلة مع أ. زكريا ساق الله، مسئول القبول والتسجيل بجامعة القدس المفتوحة، غزة، 4/10/2006 .

خلال التخطيط الجيد والرقابة على استخدام تلك الموارد، ويعمل تطبيق نظام الموازنات التقديرية على تحقيق هذا الهدف.

2/4. واقع إعداد الموازنات التقديرية في الجامعات المذكورة ودورها في عملية التخطيط والرقابة:

تستخدم الجامعات الفلسطينية الأربع نظام الموازنات التقديرية، باعتبارها أداة هامة من أدوات التخطيط والرقابة، فنقوم رئاسة الجامعة بإصدار أمر إعداد الموازنة لكل جامعة، ثم تقوم الجهات المختصة في الجامعات المذكورة بعملية إعداد الموازنة حسب النظم المعمول بها، والتي يمكن توضيحها في النقاط الأساسية التالية •:

- تقوم رئاسة الجامعة بإصدار تعليماتها وأوامرها بإعداد الموازنة التقديرية السنوية.
- تقوم الجهات المختصة في الجامعات المذكورة (لجنة الموازنة أو الدائرة المالية) بمهمة إعداد الموازنة التقديرية على النحو الآتي:
- تبدأ هذه الجهات أعمالها بتجهيز وإعداد نماذج خاصة بالموازنة، هذه النماذج تحتوي على كل الاحتياجات المطلوبة من الإمكانيات والموارد البشرية والمادية.
- ترسل هذه النماذج إلى جميع الدوائر والمراكز والكليات في الجامعة لتعبئتها عبر البريد الإلكتروني المعزز يدوياً.
- يتم استلام هذه النماذج معبئة من الكليات والدوائر المختلفة، والتي تمثل الموازنات الفرعية لكافة الوحدات التنظيمية في الجامعة.
- تقوم لجنة الموازنة و الدائرة المالية بدراسة تقديرات هذه الموازنات وتقييمها في ضوء الموارد والإمكانيات المتاحة للجامعة، ومن ثم مناقشتها مع الكليات والوحدات المختلفة للاتفاق على وضع أولويات الإنفاق في ضوء الموارد المتاحة.
- يتم تفريغ التقديرات السابقة للموازنات الفرعية في نموذج الموازنة التقديرية الشاملة تمهيداً لرفعها للإدارة العليا في الجامعة للدراسة.
- يتم رفع الموازنة لمجلس الجامعة لمناقشتها وإقرارها.
- يتم إعداد الموازنة في شكلها النهائي بعد أخذ التعديلات المقترحة والمتفق عليها بالاعتبار.
- يتم رفع الموازنة بشكلها النهائي لمجلس الأمناء للمناقشة وللمصادقة عليها.

• تم الحصول على هذه المعلومات من خلال مقابلات أجريت مع المسؤولين في أقسام الموازنة والدوائر المالية في الجامعات الأربعة_ انظر الملحق رقم (3)

ويتضح من العرض السابق أن الجامعات المذكورة تراعي تطبيق مبدأ الشمول، ومبدأ وحدة الموازنة عند إعداد موازنتها.

أما على مستوى مرحلة تنفيذ الموازنة واستخدامها كأداة رقابة، فإن الجامعات المذكورة تطبق هذه المرحلة بشكل متفاوت نسبياً من خلال متابعة أرصدة البنود المنفذة والارتباطات المالية، كما تتفاوت هذه الجامعات في استخدام تقارير الأداء لحصر وتحديد الانحرافات (إن وجدت)، ودراسة أسبابها، واتخاذ الإجراءات العلاجية اللازمة*.

وفي ضوء المقدمة السابقة، يتناول الباحث فيما يلي عرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية وتفسير وتحليل البنود الواردة فيها كما يلي.

3/4. الطريقة والإجراءات:

يتناول هذا الجزء من الدراسة وصفاً لمنهج الدراسة، وأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الجزء وصفاً للإجراءات التي تم القيام بها لتقنين أداة الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية اللازمة لتحليل الدراسة.

1/3/4. منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه "أسلوب من أساليب التحليل المرتكز على معلومات كافية ودقيقة عن ظاهرة أو موضوع محدد ومن خلال فترة أو فترات زمنية معلومة وذلك من أجل الحصول على نتائج عملية تم تفسيرها بطريقة موضوعية وبما ينسجم مع المعطيات الفعلية للظاهرة" (مقداد، والفرا، 2004م، ص59)، بهدف دراسة العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة، وتم الحصول على البيانات اللازمة من خلال استبانة (Questionnaire) تم إعدادها لهذا الغرض حيث تم تقسيمها إلى قسمين، يحتوي القسم الأول منها على بعض الخصائص والسمات الشخصية لأفراد مجتمع وعينة الدراسة، ويحتوي القسم الثاني منها على العديد من الأسئلة، وقد تم إعطاء خمسة بدائل لكل سؤال وهي (بدرجة كبيرة جداً، بدرجة كبيرة، بدرجة متوسطة، بدرجة قليلة، بدرجة قليلة جداً) وقد تم اختيار هذا النوع من الإجابات لتشجيع المجيب على الإجابة، والقدرة على الوصول إلى نتائج دقيقة من خلال

* تم الحصول على هذه المعلومات من خلال مقابلات أجريت مع المسؤولين في أقسام الموازنة والدوائر المالية في الجامعات الأربعة_ انظر الملحق رقم (3)

التحليل، وقد تم تفرغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي
(Statistical Package for Social Science) SPSS.

2/3/4. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في أقسام الموازنة (لجنة الموازنة) والدوائر المالية في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة، ممن يحملون درجة البكالوريوس فما فوق في تخصص المحاسبة أو إدارة الأعمال، والبالغ عددهم (50) فرد، ونظراً لصغر حجم هذا المجتمع تم اعتبار عينة الدراسة شاملة لكافة أفراد المجتمع، وبعد توزيع أداة الدراسة عليهم تم استرداد (45) استبانة، وبعد التحقق من الإجابات عليها تم استبعاد استبانتين لعدم جدية الإجابات عليها، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة 43 استبانة، ويوضح الجدول رقم (1) توزيع أفراد مجتمع الدراسة على الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة والاستبانات الموزعة عليهم والمستردة منهم.

جدول رقم (1)

توزيع أفراد مجتمع الدراسة على الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة
والاستبانات الموزعة والمستردة

الجامعة	عدد العاملين	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستردة	نسبة الاسترداد
الإسلامية	11	11	8	73%
الأزهر	11	11	11	100%
الأقصى	13	13	10	77%
القدس المفتوحة	15	15	14	94%
	50	50	43	86%

هذا ويبين الجدول رقم (2) وصف لمجتمع الدراسة على النحو الآتي:

جدول رقم (2)

الخصائص والسمات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	التصنيف	السمة الشخصية
32.6	14	أقل من 30 عام	العمر
46.5	20	من 30 عام إلى أقل من 40 عام	
11.6	5	من 40 عام إلى أقل من 50 عام	
9.3	4	أكثر من 50 عام	
100.0	43	المجموع	
88.4	38	بكالوريوس	المؤهل العلمي
11.6	5	ماجستير	
100.0	43	المجموع	
88.4	38	محاسبة	التخصص
11.6	5	إدارة أعمال	
100.0	43	المجموع	
18.6	8	الإسلامية	الجامعة التي يعمل بها المجيب
25.6	11	الأزهر	
23.3	10	الأقصى	
32.6	14	القدس المفتوحة	
100.0	43	المجموع	
53.5	23	محاسب	المستوى الوظيفي
30.2	13	رئيس قسم	
16.3	7	مدير	
100.0	43	المجموع	
23.3	10	أقل من 5 سنوات	عدد سنوات الخبرة
39.5	17	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	
11.6	5	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	
25.6	11	أكثر من 15 سنة	
100.0	43	المجموع	

ونلاحظ من الجدول ما يلي:

- بالنسبة لمتغير العمر: يتبين أن 32.6% من مجتمع الدراسة بلغت أعمارهم أقل من 30 عام، و 46.5% من مجتمع الدراسة بلغت أعمارهم من 30 عام إلى أقل من 40 عام، و 11.6% من مجتمع الدراسة بلغت أعمارهم من 40 عام إلى أقل من 50 عام، و 9.3% من مجتمع الدراسة بلغت أعمارهم أكثر من 50 عام.
- بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي: يتبين أن 88.4% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، و 11.6% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي ماجستير.
- بالنسبة لمتغير التخصص: يتبين أن 88.4% من مجتمع الدراسة متخصصين في المحاسبة، و 11.6% من مجتمع الدراسة متخصصين في إدارة الأعمال.
- بالنسبة لمتغير الجامعة التي يعمل بها: يتبين أن 18.6% من مجتمع الدراسة يعملون في الجامعة الإسلامية، و يتبين أن 25.6% من مجتمع الدراسة يعملون في جامعة الأزهر، و يتبين أن 23.3% من مجتمع الدراسة يعملون في جامعة الأقصى، و يتبين أن 32.6% من مجتمع الدراسة يعملون في جامعة القدس المفتوحة.
- بالنسبة للمستوى الوظيفي: يتبين أن 53.5% من مجتمع الدراسة يعملون كمحاسبين، و 30.2% من مجتمع الدراسة يعملون كرؤساء أقسام، و 16.3% من مجتمع الدراسة يعملون كمدرّاء.
- بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة: يتبين أن 23.3% من مجتمع الدراسة بلغت عدد سنوات الخبرة لديهم أقل من 5 سنوات، و 39.5% من مجتمع الدراسة تراوحت خبرتهم من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات، و 11.6% من مجتمع الدراسة تراوحت خبرتهم من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنوات، و 25.6% من مجتمع الدراسة بلغت عدد سنوات الخبرة لديهم أكثر من 15 سنة.

3/3/4. صدق وثبات الاستبانة:

يعتبر الصدق والثبات من الخصائص الجيدة لأداة البحث، ويقال للأداة أنها صادقة إذا قاست ما نريد أن نقيسه بالفعل ولم تقس شيئاً آخرًا مغايرًا لما نريد (جامعة القدس المفتوحة، 1998م، ص109)، لذلك قام الباحث بتقنين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدقها وثباتها كالتالي:

1/3/3/4. صدق الاستبانة:

تم التأكد من صدق الاستبانة بالطرق الآتية:

أ. صدق المحكمين:

عرض الباحث الاستبانة على مجموعة من المحكمين، تألفت من ثمانية أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، متخصصين في الإدارة، والمحاسبة، والإحصاء، وقد تمت الاستجابة لآراء السادة المحكمين، وإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده، وقد قبلت الفقرات إذا وافق عليها أكثر من (8) محكمين، وعدلت إذا وافق عليها من (6-8) من المحكمين، ورفضت إذا وافق عليها أقل من (5) محكمين، وبذلك ظهرت الاستبانة في صورتها النهائية - انظر ملحق رقم (1).

ب. صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:

تم احتساب الاتساق الداخلي للاستبانة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له، ويبين الجدول رقم (3) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (مجموعة العوامل التنظيمية) والدرجة الكلية لفقراته، ويتضح من هذا الجدول أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 41 والتي تساوي 0.304، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (3)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (مجموعة العوامل التنظيمية) والدرجة الكلية لفقراته

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.012	0.551	تعتبر كل كلية أو دائرة يتكون منها الهيكل التنظيمي للجامعة مركز للموازنة بحيث يتم تقدير الإيرادات أو المصروفات أو كلاهما معاً للمركز.	1
0.003	0.626	تصنف حسابات الإيرادات والمصاريف حسب مراكز المسؤولية.	2
0.000	0.891	يوجد قسم مستقل للموازنة (لجنة الموازنة) في الجامعة يتولى مهمة إعداد الموازنة التقديرية.	3

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.950	إن قسم الموازنة مؤهل بشكل كافٍ لإعداد موازنة تقديرية فعالة.	4
0.000	0.878	يقوم قسم الموازنة (لجنة الموازنة) في الجامعة بتقديم المساعدة الفنية للكليات والدوائر المختلفة لمساعدتها في إعداد موازنتها الفرعية.	5
0.000	0.929	يقوم قسم الموازنة بتصنيف وترميز المفردات المختلفة للإيرادات والمصروفات وتزويد المسؤولين بصورة من قائمة المفردات المرتبطة بمسئولياتهم.	6
0.000	0.874	يقوم قسم الموازنة بتقييم وتعديل تقديرات الموازنات الفرعية في ضوء الإمكانيات المتاحة للجامعة.	7
0.000	0.825	يقوم قسم الموازنة بتزويد المسؤولين في الكليات والدوائر المختلفة في الجامعة بنسخة من الموازنة بعد الاعتماد للاسترشاد بها عند تنفيذ الموازنة.	8
0.000	0.890	يقوم قسم الموازنة بالاشتراك مع مسؤولي الكليات والدوائر بمتابعة تنفيذ بنود الموازنة أولاً بأول	9

كما تم احتساب الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني من أداة الدراسة (مجموعة العوامل السلوكية) والدرجة الكلية لفقراته، ويتضح من الجدول رقم (4) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 41 والتي تساوي 0.304، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (مجموعة العوامل السلوكية) والدرجة الكلية لفقراته

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.002	0.641	يوجد تأثير إيجابي لفلسفة الإدارة العليا من حيث اقتناعها بنظام الموازنات وتوجهاتها واستراتيجياتها على كفاءة وفاعلية نظام الموازنات.	1
0.000	0.875	تتاح الفرصة لكل مستوى إداري للمشاركة في إعداد تقديرات الموازنة الخاصة به بصورة فعالة.	2
0.000	0.796	يراعى عند إعداد تقديرات الموازنة توافر الواقعية التي تضمن تحقيق فاعلية وجودة نظام الموازنات.	3
0.000	0.900	يمثل اعتماد الموازنة الإذن أو الترخيص لتنفيذ جميع عمليات وأنشطة الجامعة وفقاً لهذه الموازنات.	4
0.000	0.876	تعتبر الموازنات التقديرية بعد اعتمادها بمثابة معيار لتقييم الأداء.	5
0.000	0.782	يتم الاهتمام بالتوفيق بين الأهداف التي تسعى إليها الكليات والدوائر والسياسة العامة للجامعة عند إعداد الموازنات.	6
0.000	0.725	أعتقد أن علاقات العمل القائمة بين الكليات والدوائر والعاملين فيها تؤثر على كفاءة نظام الموازنات.	7

كما تم أيضاً حساب الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنات) والدرجة الكلية لفقراته، ويتضح من الجدول رقم (5) أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 41 والتي تساوي 0.304، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (5)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنات) والدرجة الكلية لفقراته

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.830	يتم شرح أهداف نظام الموازنات للمسؤولين عن تطبيق هذا النظام.	1
0.000	0.795	يتم توضيح السياسات العامة والخطوط العريضة حول كيفية تطبيق نظام الموازنات للمسؤولين عن تطبيق هذا النظام.	2
0.000	0.726	يتم عقد ورشات عمل واجتماعات مع المسؤولين عن تطبيق نظام الموازنات لشرح وتوضيح المفاهيم والأسس المرتبطة بإعداد الموازنات.	3
0.000	0.713	تمتاز النماذج المستخدمة لإعداد الموازنات بالوضوح والدقة والشمولية.	4
0.000	0.820	تدعم جداول الموازنة بالشروحات والإرشادات المناسبة.	5
0.000	0.737	يتم تحديد أسس وإرشادات وقواعد لاستخدامها في تقدير أرقام الموازنات.	6
0.000	0.780	يتم وضع برنامج زمني يحدد المراحل والخطوات المطلوبة لإعداد الموازنات والمدة المتوقعة أن تستغرقها كل مرحلة منها.	7
0.000	0.862	يتم تحديد الأهداف التفصيلية للموازنات التقديرية انطلاقاً من الخطة الإستراتيجية للجامعة.	8
0.000	0.851	يتم تحديد الفروض الأساسية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد تقديرات الموازنة بناءً عليها (فروض تتعلق بالسياسة العامة للجامعة، حركة الاقتصاد، المنافسة،...)	9

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.741	يعاد النظر في الفروض الأساسية كلما حدث تغير جوهري في هذه الفروض.	10
0.000	0.816	يتم مراعاة العوامل المرتبطة بالتمويل الخارجي عند إعداد تقديرات الموازنة.	11
0.000	0.854	تستخدم الأساليب العملية الإحصائية والرياضية في إعداد تقديرات الموازنة.	12
0.000	0.855	توزع تقديرات الموازنة على مدار فترة الموازنة (تقسيم فترة الموازنة إلى فترات رقابية) لأغراض المتابعة وتقييم الأداء.	13
0.002	0.660	يراعى عند إعداد الموازنات تغطية جميع أوجه النشاط للكليات والدوائر المختلفة في الجامعة بما يحقق التنسيق الكامل، ويضمن ممارسة عملية الرقابة وفقاً لمراكز المسؤولية.	14
0.019	0.530	يتيح نظام الموازنات التقديرية المطبق في الجامعة إمكانية إدخال التعديلات طبقاً لتغير الظروف الداخلية والخارجية للجامعة.	15
0.001	0.668	تعد الموازنات التقديرية للنشاط الجاري في الجامعة بشكل منفصل عن الموازنات الرأسمالية.	16

كذلك تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع (كفاية النظام المحاسبي) والدرجة الكلية لفقراته، ويتضح من الجدول رقم (6) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 41 والتي تساوي 0.304 ، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (6)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (كفاية النظام المحاسبي)
والدرجة الكلية لفقراته

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.884	تعتمد الجامعة على نظام جيد للمعلومات المحاسبية يوفر في الوقت المناسب البيانات المحاسبية اللازمة لإعداد الموازنات بالدقة والسرعة المطلوبة.	1
0.000	0.908	تعتمد الجامعة على نظام جيد للمعلومات المحاسبية يوفر في الوقت المناسب البيانات المالية الفعلية اللازمة لعملية المقارنة بين نتائج التنفيذ الفعلية وتقديرات الموازنة.	2
0.000	0.874	إن مستوى التفصيل في الحسابات المستخدمة في نظام الموازنات ينسجم بدرجة عالية مع مستوى التفصيل لحسابات النظام المحاسبي.	3
0.001	0.686	يراعى في إعداد الموازنات التقديرية الالتزام بإتباع نفس القواعد والأسس المحاسبية التي يركز عليها النظام المحاسبي المعتمد في الجامعة.	4

وبنفس الطريقة تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس (دور الموازنة التقديرية في عمليتي التخطيط والرقابة) والدرجة الكلية لفقراته، ويتضح من الجدول رقم (7) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وكذلك قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 41 والتي تساوي 0.304، وبذلك تعتبر فقرات المحور الخامس صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (7)

معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس
(دور الموازنة التقديرية في عمليتي التخطيط والرقابة) والدرجة الكلية لفقراته

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.856.	تستخدم الموازنة في الجامعة كخطة مالية تهدف إلى استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة.	1
0.000	0.793.	تستخدم الموازنة في الجامعة كخطة مالية تسعى إلى تحقيق الأهداف قصيرة الأجل _ أهداف يمكن تحقيقها خلال سنة مالية واحدة.	2
0.000	0.864.	تستخدم الموازنة في الجامعة كخطة مالية تسعى إلى تحقيق الأهداف طويلة الأجل _ أهداف تحتاج إلى أكثر من سنة مالية واحدة لتحقيقها	3
0.000	0.898.	تستخدم الموازنة في الجامعة كأداة تنسيق لنشاطات الجامعة المختلفة.	4
0.000	0.888	يتم الاعتماد على الأرقام التاريخية لأغراض تقدير أرقام الموازنة وزيادتها بنسبة معينة.	5
0.000	0.756	يتم تحديد مسئولية كل مستوى من المستويات الإدارية عن تنفيذ الأنشطة المطلوبة منه.	6
0.000	0.856	يتم مقارنة أرقام الأداء الفعلي المحققة بالأرقام الواردة في الموازنات التقديرية في نهاية كل فترة زمنية معينة.	7
0.000	0.884	تحدد طبيعة الانحرافات ومدى أهميته النسبية والمطلقة.	8
0.000	0.836	يتم استخدام نظام تقارير الأداء لخصر وتحديد الانحرافات بحيث توضح للمسؤولين مستوى الأداء الواجب تحقيقه خلال فترة زمنية معينة، ومستوى الأداء الفعلي خلال الفترة المحددة.	9

مستوى المعنوية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.917	يتم دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الانحرافات.	10
0.000	0.915	تحدد المسئولية عن الانحرافات (انطلاقاً من قدرة المسئول على التحكم في النتائج).	11
0.000	0.894	تتخذ القرارات المناسبة بشأن الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة الانحرافات ومنع تكرارها.	12
0.000	0.923	يتم متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية.	13
0.000	0.904	تستخدم أرقام الموازنات التقديرية في تقييم أداء الأنشطة المختلفة في كليات ودوائر الجامعة.	14
0.000	0.851	تستخدم أرقام الموازنات التقديرية في تقييم أداء العاملين.	15
0.000	0.891	تبدأ عملية تنفيذ الموازنة بعد اعتمادها بشكل نهائي.	16

جـ. الصدق البنائي لأبعاد الاستبانة

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها (جامعة القدس المفتوحة، 1998م، ص126) ويوضح الجدول رقم (8) مدى ارتباط كل محور من محاور الاستبانة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، ويشير هذا الجدول إلى وجود علاقة قوية بين محاور الاستبانة وهدف الدراسة عند مستوى دلالة (0.01).

جدول رقم (8)

الصدق البنائي لمحاور الدراسة

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	المحور
0.000	0.920	مجموعة العوامل التنظيمية
0.000	0.855	مجموعة العوامل السلوكية
0.000	0.923	الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنات
0.000	0.759	كفاية النظام المحاسبي
0.000	0.835	دور الموازنة التقديرية في عمليتي التخطيط والرقابة

Reliability 2/3/3/4. ثبات الاستبانة:

يقال للاستبانة أنها ثابتة إذا قاست ما تقيسه بدرجة عالية من الدقة والإحكام (جامعة القدس المفتوحة، 1998م، ص111) وهذا يعني أن تكون النتائج التي تعطيها الاستبانة متقاربة إذا تكرر تطبيقها على مجتمع الدراسة، وقد أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما:

أ. طريقة التجزئة النصفية: Split-Half Coefficient

وتقوم فكرة هذه الطريقة على تجزئة فقرات أداة الدراسة إلى جزئين متكافئين وتحسب معامل الارتباط بين هذين الجزئين، وارتفاع المعامل يعني ثبات الاختبار (جامعة القدس المفتوحة، 1998م، ص112) لذلك تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون (الذي يقيس العلاقة بين متغيرين) بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل محور من محاور الاستبانة وقد تم تصحيح معامل الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{r}{1+r}$ حيث r معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (9) أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبانة

جدول رقم (9)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	مستوى المعنوية
مجموعة العوامل التنظيمية	9	0.8918	0.942806	0.000
مجموعة العوامل السلوكية	7	0.8588	0.924037	0.000
الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنات	16	0.8670	0.928763	0.000
كفاية النظام المحاسبي	4	0.6970	0.82145	0.000
دور الموازنة التقديرية في عمليتي التخطيط والرقابة	16	0.8905	0.942079	0.000

ب. طريقة ألفا كرونباخ: Cronbach's Alpha

تسعى هذه الطريقة إلى قياس معامل التباين الداخلي بين إجابات أفراد مجتمع الدراسة، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ 65% فأكثر أما إذا كانت القيمة أقل من ذلك فإنها تعتبر ضعيفة (الزعيبي، 1998م، ص110)، وهذا يعني أن هذا الاختبار يستخدم بهدف التحقق من مقدار التجانس لأداة القياس كأحد المؤشرات على ثباتها ودرجة الاعتماد على عباراتها، ويعتبر هذا الاختبار من أكثر الأساليب استخداماً للتأكد من التجانس والاتساق الداخلي لأداة الدراسة، وفي هذا الاختبار يقوم الباحث باستخراج معامل ألفا كرونباخ لعناصر الاستبانة، فكلما كانت قيم هذا المعامل عالية كلما كانت درجة المعقولية والثبات لأداة القياس عالية (الرباع، 2003م، ص100)، ونلاحظ من الجدول رقم (10) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ عالية جداً بل تقترب من الواحد الصحيح وهذا يدل على ثبات الاستبانة بدرجة مرتفعة.

جدول رقم (10)

معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	عدد فقرات	معامل ألفا كرونباخ للثبات
مجموعة العوامل التنظيمية	9	0.9391
مجموعة العوامل السلوكية	7	0.9022
الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنات	16	0.9428
كفاية النظام المحاسبي	4	0.8560
دور الموازنة التقديرية في عمليتي التخطيط والرقابة	16	0.9687

4.3/4. المعالجات الإحصائية: قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS

الإحصائي، وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات
2. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة
3. معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات
4. اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S)
5. اختبار الإشارة One sample T test
6. اختبار Independent Sample t test
7. اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA

4/4. نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

في هذا الجزء من الدراسة يتم مناقشة نوع البيانات التي حصل عليها من خلال أداة الدراسة من أجل تحديد نوع الاختبارات الإحصائية اللازمة لتحليل فقرات الاستبانة وإثبات الفرضيات، ثم يتعرض الباحث بعد ذلك لتحليل فقرات محاور الاستبانة التي تتكون من خمسة محاور تم تصميمها بطريقة تناقش الفرضيات وأهداف الدراسة مرحلياً، ثم تحليل الفرضيات من أجل إثباتها أو نفيها عن طريق استخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية المناسبة لذلك، وقد اختتم هذا الفصل بعرض وتوضيح النتائج التي تم التوصل إليها وتقديم مجموعة من التوصيات والمقترحات التي من شأنها أن تعمل على حل مشكلة الدراسة ما يؤدي في النهاية إلى ضمان تحقيق كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة.

1/4/4. اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف (1- Sample K-S))

يستخدم اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات (إجابات أفراد مجتمع الدراسة) تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (عفانة، 1998م، ص59)، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول التالي رقم (11) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (11)

اختبار التوزيع الطبيعي (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test)

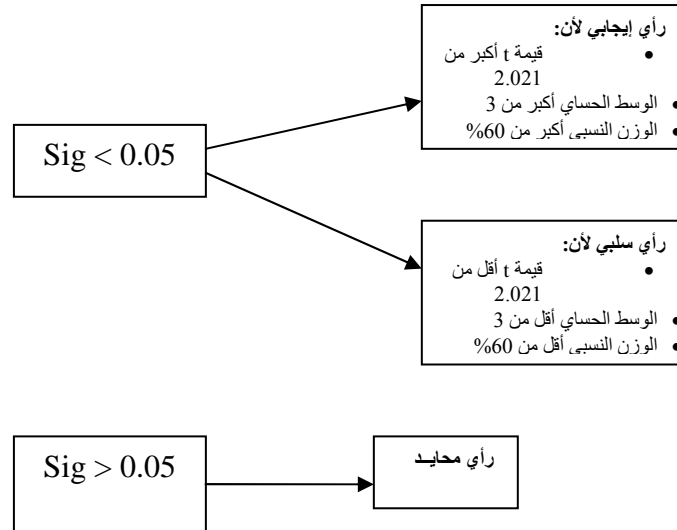
المحور	عنوان المحور	عدد فقرات المحور	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية
الأول	مجموعة العوامل التنظيمية	9	0.689	0.729
الثاني	مجموعة العوامل السلوكية	7	1.002	0.267
الثالث	الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنات	16	0.739	0.646
الرابع	كفاية النظام المحاسبي	4	0.878	0.424
الخامس	دور الموازنة التقديرية في عمليتي التخطيط والرقابة	16	0.561	0.911
	جميع الفقرات	52	0.484	0.973

2/4/4. تحليل فقرات الاستبانة

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة والجداول التالية تحتوي على النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.021 (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.021 (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60%)، وتكون آراء أفراد مجتمع الدراسة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية أكبر 0.05 أي أن:

شكل رقم (9)

يبين كيفية تكوين آراء أفراد مجتمع الدراسة حول فقرات استبانة الدراسة



المصدر: إعداد الباحث

• تحليل فقرات المحور الأول: مجموعة العوامل التنظيمية المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابية:

يتبين من جدول رقم (12) أن آراء أفراد مجتمع الدراسة في الفقرات (1، 2) كانت ايجابية حيث أن مستوى المعنوية لكل منها اقل من 0.05 والوزن النسبي لكل منها اكبر من "60%" بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يرون على أن كل كلية أو دائرة تقع ضمن الهيكل التنظيمي للجامعة تعتبر مركزاً للموازنة بحيث يتم تقدير الإيرادات أو المصروفات أو كلاهما معاً للمركز، وأنه يتم تصنيف حسابات الإيرادات والمصاريف حسب مراكز المسؤولية، وبالتالي فإن هذه النتيجة تعزز ما سبق ذكره في الجزء النظري من هذا البحث حول أهمية بناء الموازنة وإعدادها على أساس مراكز المسؤولية (مراكز الموازنة) حيث يُمكن ذلك من تحقيق تنفيذ موازنة كل مركز، وتحقيق العملية الرقابية على التنفيذ، لبيان مدى نجاح المركز في تحقيق أهداف موازنته، وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة، كما أن تصنيف عناصر الإيرادات والمصروفات لكل مركز مسؤولية على حدة يعتبر هاماً وضرورياً لنجاح تنفيذ الموازنة وممارسة عملية الرقابة على هذا التنفيذ، ويمكن تحقيق ذلك بالمقارنة بين الخطة والمنفذ منها بهدف تحديد حجم الانحرافات وتشخيص أسبابها واتخاذ ما يلزم لتصحيحها وعلاجها.

كما يتضح من الجدول أن آراء أفراد مجتمع الدراسة في الفقرات (8، 9) كانت سلبية، حيث أن مستوى المعنوية لكل منها اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من "60%" بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يرون أن قسم الموازنة لا يقوم بتزويد المسؤولين في الكليات والدوائر المختلفة في الجامعة بنسخة من الموازنة بعد اعتمادها للاسترشاد بها عند التنفيذ، ولا يوافقون على أن قسم الموازنة يشترك مع مسؤولي الكليات والدوائر في متابعة تنفيذ بنود الموازنة أولاً بأول، ويرى الباحث أن هذه النتيجة يجب أن تؤخذ في الاعتبار، وذلك بوجوب قيام هذا القسم بتزويد مسؤولي الكليات والدوائر المختلفة في الجامعات بنسخة عن الموازنة الخاصة بوحدهم التنظيمية، مع التأكيد على ضرورة التنسيق بين الكليات والدوائر المختلفة في متابعة أداء الموازنة وبنودها أولاً بأول.

كما أن الفقرات (3، 4، 5، 6، 7) والتي بلغ مستوى المعنوية لكل منها أكبر من 0.05، تشير إلى أن آراء أفراد العينة فيها كانت محايدة حول فعالية قسم الموازنة والدور المنوط به في إعداد موازنة تقديرية فعالة، بالإضافة إلى عدم وضوح الدور الذي يجب أن يقوم به هذا القسم في مساعدة الكليات والدوائر الأخرى، وقيامه بإجراء تعديلات على بنود الموازنة المقدرة من الجهات، وحول ما سبق يرى الباحث أن وجود قسم مستقل للموازنة يعتبر ضرورياً، بالنظر إلى كبر حجم أنشطة وأعمال الجامعات

وموازنتها، وإلى الدور الذي يمكن أن يقوم به هذا القسم في متابعة تنفيذ الموازنة، ومقارنة نتائج التنفيذ الفعلية مع تقديرات الموازنة لمعرفة مدى سلامة التنفيذ، من خلال إعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات والتقصي عن أسبابها من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وفي الوقت المناسب، وبشكل عام يعبر الجدول رقم (12) عن توافر مجموعة من المقومات التنظيمية بنسبة جيدة (أكبر من نسبة الوزن النسبي)، وتتمثل هذه المقومات في إعداد الموازنة على أساس مراكز الموازنة التي تعبر عن كل كلية أو دائرة في الجامعة، وتصنيف حسابات الإيرادات والمصاريف حسب تلك المراكز، لكن في نفس الوقت لا يوجد قسم متخصص للموازنة في كل جامعة من الجامعات المذكورة بحيث يتولى هذا القسم عملية إدارة الموازنة من حيث الإعداد والتنفيذ والمتابعة وما يترتب على ذلك من مهام أخرى، الأمر الذي يجعل النتيجة العامة لآراء أفراد مجتمع الدراسة حول توافر مجموعة العوامل التنظيمية في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة حيادية حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المحور 3.09 والوزن النسبي 61.7% مستوى المعنوية 0.596 وهي أكبر من 0.05 مما يعني أن آراء أفراد مجتمع الدراسة في مجموعة العوامل التنظيمية ضرورية لكن الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة لم تتعاط معها بشكل كبير بل بشكل متفاوت نسبياً.

جدول رقم (12)

النسب المئوية لبدائل الفقرات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات المحور الأول (مجموعة العوامل التنظيمية)

مستوى المعنوية	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الدرجة					الفقرات	مسلسل
				قليلة جداً (1)	قليلة (2)	متوسطة (3)	كبيرة (4)	كبيرة جداً (5)		
0.000	4.68	76.7	3.84	7.0	7.0	14.0	39.5	32.6	1	تعتبر كل كلية أو دائرة يتكون منها الهيكل التنظيمي للجامعة مركز للموازنة بحيث يتم تقدير الإيرادات أو المصروفات أو كلاهما معاً للمركز.
0.030	2.25	68.6	3.43	9.5	11.9	26.2	31.0	21.4	2	تصنف حسابات الإيرادات والمصاريف حسب مراكز المسئولية.

مستوى المعنوية	قيمة t	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	الدرجة					الفقرات	مسلسل
				قليلة جدا (1)	قليلة (2)	متوسطة (3)	كبيرة (4)	كبيرة جدا (5)		
0.513	0.66	63.3	3.16	30.2	2.3	16.3	23.3	27.9	يوجد قسم مستقل للموازنة (لجنة الموازنة) في الجامعة يتولى مهمة إعداد الموازنة التقديرية.	3
0.351	0.94	64.2	3.21	20.9	14.0	7.0	39.5	18.6	إن قسم الموازنة مؤهل بشكل كافٍ لإعداد موازنة تقديرية فعالة.	4
0.914	-0.11	59.5	2.98	23.3	11.6	25.6	23.3	16.3	يقوم قسم الموازنة (لجنة الموازنة) في الجامعة بتقديم المساعدة الفنية للكليات والدوائر المختلفة لمساعدتها في إعداد موازنتها الفرعية.	5
0.752	0.32	61.4	3.07	20.9	16.3	16.3	27.9	18.6	يقوم قسم الموازنة بتصنيف وترميز المفردات المختلفة للإيرادات والمصروفات وتزويد المسؤولين بصورة من قائمة المفردات المرتبطة بمسئولياتهم.	6
0.214	1.26	65.1	3.26	18.6	7.0	18.6	41.9	14.0	يقوم قسم الموازنة بتقييم وتعديل تقديرات الموازنات الفرعية في ضوء الإمكانيات المتاحة للجامعة.	7
0.023	-2.36	49.3	2.47	39.5	18.3	9.3	20.9	11.6	يقوم قسم الموازنة بتزويد المسؤولين في الكليات والدوائر المختلفة في الجامعة بنسخة من الموازنة بعد الاعتماد للاسترشاد بها عند تنفيذ الموازنة.	8
0.003	-3.18	47.0	2.35	37.2	23.3	14.0	18.6	7.0	يقوم قسم الموازنة بالاشتراك مع مسؤولي الكليات والدوائر بمتابعة تنفيذ بنود الموازنة أولاً بأول	9
0.595	0.54	61.7	3.09	جميع فقرات المحور						

• تحليل فقرات المحور الثاني: مجموعة العوامل السلوكية المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابية

يتبين من جدول رقم (13) أن آراء أفراد مجتمع الدراسة في الفقرات (1، 3، 6) كانت إيجابية حيث أن مستوى المعنوية لكل منها اقل من 0.05 والوزن النسبي لكل منها اكبر من "60%" بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يرون أن هناك تأثير إيجابي لفلسفة الإدارة العليا من حيث اقتناعها بنظام الموازنات وتوجهاتها واستراتيجياتها على كفاءة وفاعلية نظام الموازنات، وأنه يراعى عند إعداد تقديرات الموازنة في الجامعات المذكورة توافر الواقعية التي تضمن تحقيق فاعلية وجودة نظام الموازنات، كما أنه يتم الاهتمام بالتوفيق بين الأهداف التي تسعى إليها أقسام وكليات الجامعات والسياسة العامة لها عند إعداد الموازنات، وتعزز إيجابية الفقرات 1، 3، 6 فكرة اقتناع الإدارة العليا في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة بنظام الموازنات التقديرية وثقتها بمقدرة هذه الأداة على التخطيط للمستقبل بنجاح من خلال التنبؤ بالمستقبل وتحديد أهداف (تقديرات) واقعية، وكذلك تراعي الجهات المختصة في تلك الجامعات عدم المبالغة عند وضع تقديرات الموازنة، فتوضع عند مستوى معقول يمكن تحقيقه حيث يتناسب مع إمكانيات الجامعة مع الأخذ بالاعتبار الأهداف الخاصة بالكليات والدوائر والعمل على تنسيقها مع ما يتناسب مع السياسة العامة للجامعة والإمكانيات المتاحة، ونلاحظ أن الفقرات الثلاثة مرتبطة ببعضها البعض وبالتالي كانت النتيجة إيجابية في كل منها حيث أن دعم الإدارة العليا للموازنة يعمل على تعزيز ثقة المرؤسين بها، وبالتالي ضمان وضع تقديرات واقعية في الموازنة، والتي من شأنها أن تعمل على تحقيق التوفيق بين الأهداف التي تسعى إليها الكليات والدوائر في الجامعة والسياسة العامة لها عند إعداد الموازنات، كما يبين الجدول أن الفقرات (2، 4، 5، 7) كانت آراء أفراد مجتمع الدراسة فيها محايدة حيث أن مستوى المعنوية لكل منها بلغ أكثر من 0.05، فقد أوضحت النتائج أن آراء المبحوثين كانت محايدة حول مدى توفر الفرصة الكافية للمستويات الإدارية في الجامعات للمشاركة في إعداد تقديرات الموازنة، إلى جانب مدى تحقق التوفيق بين الأهداف التي تسعى إليها الكليات والدوائر والسياسة العامة للجامعة، وبالتالي فإن تطبيق ما تتضمنه هذه البنود كان بنسب متفاوتة حيث تختلف درجة تطبيقها بين الجامعات المذكورة نظراً لاختلاف بيئة وظروف العمل في كل منها.

جدول رقم (13)

النسب المئوية لبدائل الفقرات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات المحور الثاني (مجموعة العوامل السلوكية)

مستوى المعنوية	قيمة t	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	الدرجة					الفقرات	مستوى
				قليلة جداً (1)	قليلة (2)	متوسطة (3)	كبيرة (4)	كبيرة جداً (5)		
0.042	2.10	67.9	3.40	9.3	16.3	18.6	37.2	18.6	يوجد تأثير إيجابي لفلسفة الإدارة العليا من حيث اقتناعها بنظام الموازنات وتوجهاتها واستراتيجياتها على كفاءة وفاعلية نظام الموازنات.	1
0.514	0.66	62.3	3.12	11.6	16.3	30.2	32.6	9.3	تتاح الفرصة لكل مستوى إداري للمشاركة في إعداد تقديرات الموازنة الخاصة به بصورة فعالة.	2
0.000	5.41	74.9	3.74	2.3	4.7	27.9	46.5	18.6	يراعى عند إعداد تقديرات الموازنة توافر الواقعية التي تضمن تحقيق فاعلية وجودة نظام الموازنات.	3
0.194	1.32	65.6	3.28	14.0	18.6	16.3	27.9	23.3	يمثل اعتماد الموازنة الإذن أو الترخيص لتنفيذ جميع عمليات وأنشطة الجامعة وفقاً لهذه الموازنات.	4
0.814	0.24	61.0	3.05	14.3	23.8	19.0	28.6	14.3	تعتبر الموازنات التقديرية بعد اعتمادها بمثابة معيار لتقييم الأداء.	5
0.020	2.42	67.9	3.40	7.0	9.3	34.9	34.9	14.0	يتم الاهتمام بالتوفيق بين الأهداف التي تسعى إليها الكليات والدوائر والسياسة العامة للجامعة عند إعداد الموازنات.	6
0.062	1.92	67.4	3.37	11.6	16.3	11.6	44.2	16.3	أعتقد أن علاقات العمل القائمة بين الكليات والدوائر والعاملين فيها تؤثر على كفاءة نظام الموازنات.	7
0.017	2.48	66.7	3.34	جميع فقرات المحور						

ونستخلص مما سبق أن الجامعات الفلسطينية المذكورة تراعى عند إعداد الموازنات مجموعة العوامل السلوكية بدرجات متفاوتة حيث تدعم الإدارة العليا نظام الموازنات ويتم مراعاة تطبيق مبدأ المشاركة للمستويات الإدارية المختلفة في إعداد التقديرات الخاصة بها، ويراعى أن تكون تلك التقديرات واقعية، كما يتم الاهتمام بشكل نسبي ومتفاوت بالتوفيق بين أهداف الكليات والدوائر والسياسة العامة للجامعة عند إعداد الموازنة، وبالتالي تعتبر بعد اعتمادها إنذاراً لتنفيذ جميع عمليات وأنشطة الجامعة وفقاً لموازناتها التي تعتبر بمثابة معيار لتقييم الأداء، وبصفة عامة بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المحور "3.34" والوزن النسبي 66.7% وقيمة t المحسوبة 2.48 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، كما بلغ مستوى المعنوية 0.017 وهي أقل من 0.05 مما يعني أن آراء أفراد مجتمع

الدراسة يوافقون على أن هناك اهتمام بالعوامل السلوكية، مما يعكس تأثيرها في استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة.

• تحليل فقرات المحور الثالث: الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنات

يتبين من جدول رقم (14) أن آراء أفراد مجتمع الدراسة في الفقرات (4، 5، 6) كانت ايجابية حيث أن مستوى المعنوية لكل منها اقل من 0.05 والوزن النسبي لكل منها اقل من "60%" بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يوافقون على أن النماذج المستخدمة لإعداد الموازنات تمتاز بالوضوح والدقة والشمولية، و تدعم جداول الموازنة بالشروحات والإرشادات المناسبة، و يتم تحديد أسس وإرشادات وقواعد لاستخدامها في تقدير أرقام الموازنات، وبذلك يمكن القول أن الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة بصفة عامة تستخدم نماذج محددة لإعداد الموازنات التقديرية بحيث توزع هذه النماذج على الدوائر والكليات المختلفة في الجامعة ليتم تعبئتها حسب الشروحات والإرشادات المرفقة، كما يتضح من الجدول أيضاً أن آراء أفراد مجتمع الدراسة في الفقرة (3) كانت سلبية، حيث أن مستوى المعنوية لكل منها اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من "60%" بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة لا يوافقون على أنه يتم عقد ورشات عمل واجتماعات مع المسؤولين عن تطبيق نظام الموازنات لشرح وتوضيح المفاهيم والأسس المرتبطة بإعداد الموازنات، وبالتالي فإن هذه النتيجة تعكس رغبة العاملين حول أهمية عقد مثل تلك الورش والاجتماعات اللازمة لشرح أفكار وسياسات تطبيق الموازنة.

كما يبين الجدول أن الفقرات (1، 2، 7، 8، 9، 10، 11، 12، 13، 14، 15، 16) كانت آراء أفراد المجتمع فيها محايدة حيث أن مستوى المعنوية لكل منها بلغ أكثر من 0.05، ويشير هذا الأمر إلى وجود اختلاف في آراء أفراد مجتمع الدراسة حول ما تتضمنه تلك الفقرات، وهذا يعني أن بعض الجامعات تلتزم بتنفيذ ما ورد في تلك الفقرات والبعض الآخر لا يوليها درجة كبيرة من الاهتمام والعناية، على الرغم من أهمية وضرورة تطبيق ما جاء فيها لضمان كفاءة وفعالية نظام الموازنات، سواء في مرحلة الإعداد أو التنفيذ، حيث يعتبر شرح أهداف الموازنة، ووضع جدول زمني لإعداد الموازنة، وتحديد الأهداف التفصيلية للموازنة انطلاقاً من الخطة الإستراتيجية للجامعة، واستخدام الأساليب العلمية في إعداد تقديرات الموازنة، وتوزيع تلك التقديرات على مدار فترة الموازنة، كل ذلك يعتبر من العوامل الأساسية، والضرورية اللازمة لنجاح تطبيق نظام الموازنات بكفاءة وفعالية في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة.

جدول رقم (14)

النسب المئوية لبدائل الفقرات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات المحور الثالث (الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنات)

مستوى المعنوية	قيمة t	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	الدرجة					الفقرات	مسلسل
				قليلة جداً (1)	قليلة (2)	متوسطة (3)	كبيرة (4)	كبيرة جداً (5)		
0.437	0.78	62.8	3.14	11.6	14.0	34.9	27.9	11.6	1	يتم شرح أهداف نظام الموازنات للمسؤولين عن تطبيق هذا النظام.
0.384	0.88	63.3	3.16	11.6	16.3	30.2	27.9	14.0	2	يتم توضيح السياسات العامة والخطوط العريضة حول كيفية تطبيق نظام الموازنات للمسؤولين عن تطبيق هذا النظام.
0.044	-2.08	52.6	2.63	18.6	30.2	27.9	16.3	7.0	3	يتم عقد ورشات عمل واجتماعات مع المسؤولين عن تطبيق نظام الموازنات لشرح وتوضيح المفاهيم والأسس المرتبطة بإعداد الموازنات.
0.000	6.83	79.5	3.98	0.0	7.0	23.3	34.9	34.9	4	تمتاز النماذج المستخدمة لإعداد الموازنات بالوضوح والدقة والشمولية.
0.000	4.57	72.6	3.63	0.0	11.6	30.2	41.9	16.3	5	تدعم جداول الموازنة بالشروحات والإرشادات المناسبة.
0.000	4.39	73.0	3.65	2.3	9.3	27.9	41.9	18.6	6	يتم تحديد أسس وإرشادات وقواعد لاستخدامها في تقدير أرقام الموازنات.
0.403	0.85	62.8	3.14	4.7	25.6	32.6	25.6	11.6	7	يتم وضع برنامج زمني يحدد المراحل والخطوات المطلوبة لإعداد الموازنات والمدة المتوقع أن تستغرقها كل مرحلة منها.
0.785	0.27	60.9	3.05	4.7	32.6	27.9	23.3	11.6	8	يتم تحديد الأهداف التفصيلية للموازنات التقديرية انطلاقاً من الخطة الإستراتيجية للجامعة.
0.429	0.80	62.8	3.14	4.7	32.6	18.6	32.6	11.6	9	يتم تحديد الفروض الأساسية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد تقديرات الموازنة بناءً عليها (فروض تتعلق بالسياسة العامة للجامعة، حركة الاقتصاد، المنافسة،...)
0.140	-1.50	54.9	2.74	11.6	34.9	27.9	18.6	7.0	10	يعاد النظر في الفروض الأساسية كلما حدث تغير جوهري في هذه الفروض.
0.243	1.18	64.7	3.23	14.0	16.3	16.3	39.5	14.0	11	يتم مراعاة العوامل المرتبطة بالتمويل الخارجي عند إعداد تقديرات الموازنة.

مستوى المعنوية	قيمة t	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	الدرجة					الفقرات	مسلسل
				قليلة جداً (1)	قليلة (2)	متوسطة (3)	كبيرة (4)	كبيرة جداً (5)		
0.129	1.55	67.0	3.35	18.6	11.6	14.0	27.9	27.9	تستخدم الأساليب العملية الإحصائية والرياضية في إعداد تقديرات الموازنة.	12
0.055	-1.98	52.1	2.60	25.6	25.6	20.9	18.6	9.3	توزع تقديرات الموازنة على مدار فترة الموازنة (تقسيم فترة الموازنة إلى فترات رقابية) لأغراض المتابعة وتقييم الأداء.	13
0.066	1.89	67.0	3.35	7.0	20.9	20.9	32.6	18.6	يراعى عند إعداد الموازنات تغطية جميع أوجه النشاط للكليات والدوائر المختلفة في الجامعة بما يحقق التنسيق الكامل، ويضمن ممارسة عملية الرقابة وفقاً لمراكز المسؤولية.	14
0.160	1.43	64.8	3.24	2.4	28.6	23.8	33.3	11.9	يتيح نظام الموازنات التقديرية المطبق في الجامعة إمكانية إدخال التعديلات طبقاً لتغير الظروف الداخلية والخارجية للجامعة.	15
0.589	0.54	62.3	3.12	18.6	18.6	11.6	34.9	16.3	تعد الموازنات التقديرية للنشاط الجاري في الجامعة بشكل منفصل عن الموازنات الرأسمالية.	16
0.110	1.63	63.9	3.20	جميع فقرات المحور						

وبشكل عام يمكن الإشارة من خلال الجدول إلى توافر بعض الأساليب المستخدمة في عملية إعداد الموازنات بنسبة جيدة ومتفاوتة بين الجامعات المذكورة، حيث تمتاز النماذج المستخدمة في إعداد الموازنات بالوضوح والدقة، كما يتم تحديد أسس وإرشادات وقواعد تستخدم في تقدير أرقام الموازنات، كما وتدعم جداول الموازنات بالشروحات والإرشادات المناسبة، لكن في نفس الوقت لا يتم عقد ورشات عمل واجتماعات مع المسؤولين عن تطبيق الموازنة بالدرجة المطلوبة، كما اختلفت آراء أفراد مجتمع الدراسة بشأن وضع برنامج زمني لإعداد الموازنة واستخدام الأساليب العلمية في التنبؤ بأرقام الموازنة، وبصفة عامة فإن المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المحور 3.20 والوزن النسبي 63.9% مستوى المعنوية 0.110 وهي أكبر من 0.05 مما يعني أن آراء أفراد مجتمع الدراسة في الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنات لم تكن على درجة كافية وموحدة من الاهتمام في تطبيق الأساليب اللازمة في مراحل إعداد واستخدام ومتابعة تنفيذ الموازنة.

• تحليل فقرات المحور الرابع: كفاية النظام المحاسبي

يتبين من جدول رقم (15) أن آراء أفراد مجتمع الدراسة في جميع الفقرات كانت ايجابية حيث أن مستوى المعنوية لكل منها اقل من 0.05 والوزن النسبي لكل منها اكبر من "60%" بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يوافقون على أن الجامعات تعتمد على نظم جيدة للمعلومات المحاسبية توفر في الوقت المناسب البيانات المحاسبية اللازمة لإعداد الموازنات بالدقة والسرعة المطلوبة، كما توفر البيانات المالية الفعلية اللازمة لعملية المقارنة بين نتائج التنفيذ الفعلية وتقديرات الموازنة، و أن مستوى التفصيل في الحسابات المستخدمة في نظام الموازنات ينسجم بدرجة عالية مع مستوى التفصيل لحسابات النظام المحاسبي، و يراعى في إعداد الموازنات التقديرية الالتزام بإتباع نفس القواعد والأسس المحاسبية التي يركز عليها النظام المحاسبي المعتمد في الجامعة، أي أن الجامعات تراعي مجموعة العوامل المرتبطة بكفاية النظام المحاسبي، وبصفة عامة بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المحور "3.98" والوزن النسبي %79.7 وقيمة t المحسوبة 9.83 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، كما بلغ مستوى المعنوية 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يعني أن آراء أفراد مجتمع الدراسة يوافقون على أن الجامعات تعتمد على نظم معلومات محاسبية تتوفر فيها العوامل اللازمة لإعداد الموازنات، وعقد المقارنات بطريقة جيدة.

جدول رقم (15)

النسب المئوية لبدائل الفقرات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات المحور الرابع (كفاية النظام المحاسبي)

مستوى المعنوية	قيمة t	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	الدرجة					الفقرات	مسلسل
				قليلة جداً (1)	قليلة (2)	متوسطة (3)	كبيرة (4)	كبيرة جداً (5)		
0.000	7.67	79.1	3.95	0.0	4.7	20.9	48.8	25.8	تعتمد الجامعة على نظام جيد للمعلومات المحاسبية يوفر في الوقت المناسب البيانات المحاسبية اللازمة لإعداد الموازنات بالدقة والسرعة المطلوبة.	1
0.000	5.50	76.7	3.84	2.3	9.3	16.3	46.5	25.6	تعتمد الجامعة على نظام جيد للمعلومات المحاسبية يوفر في الوقت المناسب البيانات المالية الفعلية اللازمة لعملية المقارنة بين نتائج التنفيذ الفعلية وتقديرات الموازنة.	2
0.000	8.53	81.9	4.09	0.0	0.0	30.2	30.2	39.5	إن مستوى التفصيل في الحسابات	3

مستوى المعنوية	قيمة t	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	الدرجة					الفقرات	مسلسل
				قليلة جداً (1)	قليلة (2)	متوسطة (3)	كبيرة (4)	كبيرة جداً (5)		
									المستخدمة في نظام الموازنات ينسجم بدرجة عالية مع مستوى التفصيل لحسابات النظام المحاسبي.	
0.000	7.87	80.9	4.05	2.3	2.3	14.0	51.2	30.2	يراعى في إعداد الموازنات التقديرية الالتزام بإتباع نفس القواعد والأسس المحاسبية التي يركز عليها النظام المحاسبي المعتمد في الجامعة.	4
0.000	9.83	79.7	3.98	جميع فقرات المحور						

• تحليل فقرات المحور الخامس: دور الموازنات التقديرية في عمليتي التخطيط والرقابة

يتبين من جدول رقم (16) أن آراء أفراد مجتمع الدراسة في الفقرة (5) كانت ايجابية حيث أن مستوى المعنوية لها اقل من 0.05 والوزن النسبي لكل منها اكبر من "60%" بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة يوافقون على أنه يتم الاعتماد على الأرقام التاريخية لأغراض تقدير أرقام الموازنة، وزيادتها بنسبة معينة، ولكن الباحث يرى أن الاعتماد على الأرقام التاريخية فقط في إعداد تقديرات الموازنة قد يؤدي إلى فشل الموازنات التقديرية في تحقيق أهدافها، كما أن استخدام الأساليب العلمية في عملية التنبؤ بتقديرات الموازنة يقود إلى وضع تقديرات واقعية قابلة للتحقق، كما يتضح من الجدول أيضاً أن آراء أفراد مجتمع الدراسة في الفقرة (3، 9، 11، 15) كانت سلبية، حيث أن مستوى المعنوية لكل منها اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من "60%" بمعنى أن أفراد مجتمع الدراسة لا يوافقون على أن الموازنة في الجامعات تستخدم كخطة مالية تسعى إلى تحقيق الأهداف طويلة الأجل _ أهداف تحتاج إلى أكثر من سنة مالية واحدة لتحقيقها _، كما لا يتم استخدام نظام تقارير الأداء لخصر وتحديد الانحرافات، والتي توضح للمسؤولين مستوى الأداء الواجب تحقيقه خلال فترة زمنية معينة مقارنة بمستوى الأداء الفعلي خلال الفترة المحددة، ولا تحدد المسؤولية عن الانحرافات (انطلاقاً من قدرة المسئول على التحكم في النتائج)، ولا تستخدم أرقام الموازنات التقديرية في تقييم أداء العاملين، الأمر الذي يجب توجيه العناية والاهتمام به، كما يبين الجدول أن الفقرات (1، 2، 4، 6، 7، 8، 10، 12، 13، 14، 16) كانت آراء أفراد المجتمع فيها محايدة حيث أن مستوى المعنوية لكل منها بلغ أكثر من 0.05، وهذا يعني أن الجامعات المذكورة لا تولي اهتماماً كبيراً للموازنة كأداة تخطيط ورقابة، حيث يتم ذلك بشكل نسبي في التعامل معها في مجال التخطيط والرقابة، سواء كانت تلك الرقابة سابقة، أو جارية، أو لاحقة، ويرى

الباحث وجوب إيلاء هذا الأمر أهمية كبيرة بالنظر إلى الدور الهام الذي تقوم به الموازنات في عمليتي التخطيط والرقابة وأن تعطيها درجة عالية من الاهتمام حيث يمكن للجامعة من خلال الموازنة أن تحقق التنسيق بين الإمكانيات المتاحة لها مما يعمل على تقادي وقوعها في مشاكل معينة خلال فترة الموازنة كما يمكن للجامعة أن تمارس من خلال نظام الموازنات أسلوب الإدارة بالاستثناء وبذلك تركز الإدارة العليا في هذه المؤسسات جهودها على ما هو خارج عن المخطط له فقط ويعتبر ذلك أحد الأساليب الرقابية الفعالة التي تمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب في مرحلة التنفيذ.

جدول رقم (16)

النسب المئوية لبدائل الفقرات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى المعنوية لكل فقرة من فقرات المحور الخامس (دور الموازنة التقديرية في عمليتي التخطيط والرقابة)

مستوى المعنوية	قيمة t	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	الدرجة					الفقرات	مسلسل
				قليلة جداً (1)	قليلة (2)	متوسطة (3)	كبيرة (4)	كبيرة جداً (5)		
0.129	1.55	65.6	3.28	9.3	16.3	25.6	34.9	14.0	تستخدم الموازنة في الجامعة كخطة مالية تهدف إلى استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة.	1
0.208	1.28	64.7	3.23	14.0	9.3	25.6	41.9	9.3	تستخدم الموازنة في الجامعة كخطة مالية تسعى إلى تحقيق الأهداف قصيرة الأجل - أهداف يمكن تحقيقها خلال سنة مالية واحدة.	2
0.028	-2.28	52.1	2.60	16.3	37.2	20.9	20.9	4.7	تستخدم الموازنة في الجامعة كخطة مالية تسعى إلى تحقيق الأهداف طويلة الأجل - أهداف تحتاج إلى أكثر من سنة مالية واحدة لتحقيقها	3
0.421	-0.81	57.2	2.86	11.6	30.2	23.3	30.2	4.7	تستخدم الموازنة في الجامعة كأداة تنسيق لنشاطات الجامعة المختلفة.	4
0.000	4.83	75.3	3.77	4.7	7.0	18.6	46.5	23.3	يتم الاعتماد على الأرقام التاريخية لأغراض تقدير أرقام الموازنة وزيادتها بنسبة معينة.	5
0.437	-0.78	57.1	2.86	16.7	19.0	33.3	23.8	7.1	يتم تحديد مسئولية كل مستوى من المستويات الإدارية عن تنفيذ الأنشطة المطلوبة منه.	6
0.907	0.12	60.5	3.02	18.6	14.0	25.6	30.2	11.6	يتم مقارنة أرقام الأداء الفعلي	7

مستوى المعنوية	قيمة t	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	الدرجة					الفقرات	مسلسل	
				قليلة جداً (1)	قليلة (2)	متوسطة (3)	كبيرة (4)	كبيرة جداً (5)			
										المحققة بالأرقام الواردة في الموازنات التقديرية في نهاية كل فترة زمنية معينة.	
0.102	-1.67	54.0	2.70	18.6	25.6	30.2	18.6	7.0	8	تحدد طبيعة الانحرافات ومدى أهميته النسبية والمطلقة.	
0.015	-2.54	51.2	2.56	18.6	34.9	23.3	18.6	4.7	9	يتم استخدام نظام تقارير الأداء لخصر وتحديد الانحرافات بحيث توضح للمسؤولين مستوى الأداء الواجب تحقيقه خلال فترة زمنية معينة، ومستوى الأداء الفعلي خلال الفترة المحددة.	
0.066	-1.89	52.6	2.63	25.6	20.9	27.9	16.3	9.3	10	يتم دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الانحرافات.	
0.007	-2.83	49.3	2.47	25.6	32.6	18.6	16.3	7.0	11	تحدد المسؤولية عن الانحرافات (انطلاقاً من قدرة المسؤول على التحكم في النتائج).	
0.070	-1.86	53.0	2.65	20.9	27.9	23.3	20.9	7.0	12	تتخذ القرارات المناسبة بشأن الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة الانحرافات ومنع تكرارها.	
0.062	-1.92	53.0	2.65	20.9	25.6	25.6	23.3	4.7	13	يتم متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية.	
0.182	-1.36	54.9	2.74	18.6	25.6	27.9	18.6	9.3	14	تستخدم أرقام الموازنات التقديرية في تقييم أداء الأنشطة المختلفة في كليات ودوائر الجامعة.	
0.000	-4.31	43.7	2.19	34.9	37.2	9.3	11.6	7.0	15	تستخدم أرقام الموازنات التقديرية في تقييم أداء العاملين.	
0.671	0.43	61.9	3.09	20.9	16.3	11.6	34.9	16.3	16	تبدأ عملية تنفيذ الموازنة بعد اعتمادها بشكل نهائي.	
0.272	-1.11	56.6	2.8325	جميع فقرات المحور							

وبصفة عامة بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المحور 2.832 والوزن النسبي 56.6% ومستوى المعنوية 0.272 وهي أكبر من 0.05 مما يعني أن آراء أفراد مجتمع الدراسة في دور

الموازنة التقديرية في عمليتي التخطيط والرقابة كان محايداً، حيث تعبر فقرات الجدول عن درجات متفاوتة لمدى اهتمام الجامعات المذكورة بالدور الذي يمكن أن تقوم به الموازنات التقديرية في مجال التخطيط والرقابة، من أجل استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة استغلال أمثل، الأمر الذي يجعل النتيجة العامة لآراء أفراد مجتمع الدراسة حيادية بالنسبة لدرجة الأهمية التي توليها الجامعات المذكورة نحو اعتماد الموازنة التقديرية كأداة تخطيط ورقابة.

3/4/4. مناقشة واختبار فرضيات الدراسة:

تتضمن هذه الدراسة خمس فرضيات صفرية، ويناقش الباحث في هذا الجزء من الدراسة كل فرضية على حدة بحيث يستخدم الاختبار الإحصائي المناسب لإثبات أو نفي كل فرضية من الفرضيات المذكورة، وذلك على النحو الآتي:

1. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل التنظيمية وكفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة.

تم مناقشة هذه الفرضية من خلال فقرات المحور الأول من استبانة الدراسة والبالغ عددها 9 فقرات، وهي تتعلق بمدى توافر بعض الخصائص التنظيمية في الهياكل التنظيمية للجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة، حيث تعتبر تلك الخصائص من المقومات الأساسية لنجاح نظام الموازنات التقديرية في تلك الجامعات، وقد تم استخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون لمعرفة إن كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل التنظيمية وبين كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة، ويعرف معامل الارتباط بأنه مقياس لدرجة العلاقة بين متغيرين (العلوين، 2000م، ص61)، وتشير النتائج المبينة في جدول رقم (17) إلى أن قيمة معامل الارتباط تساوي 0.498 ومستوى المعنوية يساوي 0.001 وهو اقل من 0.05 مما يدل على رفض الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل التنظيمية وبين كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة.

جدول رقم (17)

معامل ارتباط بيرسون بين العوامل التنظيمية وبين كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة

العوامل التنظيمية	Pearson Correlation	
0.498	معامل ارتباط بيرسون	كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة
0.001	مستوى المعنوية	
43	عدد أفراد المجتمع	

2. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل السلوكية وكفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة.

تناقش فقرات المحور الثاني من استبانة الدراسة مدى توافر مجموعة من العوامل السلوكية التي تُعنى بقناعة العاملين في الإدارة العليا بالجامعات بنظام الموازنات التقديرية، واهتمام هذا المستوى الإداري بالموارد البشرية العاملة في مختلف المستويات الإدارية، وإشراكهم في عملية إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية، وإلزامهم بتحقيق أهداف واقعية قابلة للتحقق ومن ثم تقييم أدائهم في ظل هذه الأهداف، حيث تعتبر هذه المجموعة من العوامل على درجة عالية من الأهمية لتحقيق كفاءة نظام الموازنات في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة، وقد تم استخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون لمعرفة إن كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل السلوكية وبين كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة، وتشير النتائج المبينة في الجدول رقم (18) إلى أن قيمة معامل الارتباط تساوي 0.567 ومستوى المعنوية يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على رفض الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل السلوكية وبين كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة.

جدول رقم (18)

معامل ارتباط بيرسون بين العوامل السلوكية وبين كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة

العوامل السلوكية	Pearson Correlation	
0.567	معامل ارتباط بيرسون	كفاءة استخدام الموازنات
0.000	مستوى المعنوية	التقديرية كأداة تخطيط ورقابة
43	عدد أفراد المجتمع	في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة

3. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الأساليب المستخدمة في عملية التنبؤ وإعداد الموازنات التقديرية وكفاءة استخدامها كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة.

يسعى المحور الثالث من استبانة الدراسة إلى مناقشة مدى اعتماد الجهات القائمة على إعداد الموازنات التقديرية في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة على استخدام مجموعة من الأساليب الهامة والضرورية في مختلف مراحل إعداد وتنفيذ الموازنات، لما لتلك الأساليب من أثر واضح على كفاءة وفعالية نظام الموازنات التقديرية في الجامعات المذكورة.

وقد تم استخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون لمعرفة إن كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الأساليب المستخدمة في عملية التنبؤ وإعداد الموازنات التقديرية وبين كفاءة استخدامها كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات، وتشير النتائج المبينة في الجدول رقم (19) إلى أن قيمة معامل الارتباط تساوي 0.441 ومستوى المعنوية يساوي 0.003 وهو أقل من 0.05 مما يدل على رفض الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الأساليب المستخدمة في عملية التنبؤ وإعداد الموازنات التقديرية وبين كفاءة استخدامها كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة.

جدول رقم (19)

معامل ارتباط بيرسون بين أثر الأساليب المستخدمة في عملية التنبؤ وإعداد الموازنات التقديرية وبين كفاءة استخدامها كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة.

أثر الأساليب المستخدمة في عملية التنبؤ وإعداد الموازنات التقديرية	Pearson Correlation	
0.441	معامل ارتباط بيرسون	كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة
0.003	مستوى المعنوية	
43	عدد أفراد المجتمع	

4. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاية النظام المحاسبي المطبق في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة وكفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات المذكورة.

تم مناقشة هذه الفرضية من خلال فقرات المحور الرابع من استبانة الدراسة، والتي تبين مدى ملائمة وكفاية نظام المعلومات المحاسبي المطبق في الجامعات، وقدرة هذا النظام على توفير البيانات المحاسبية اللازمة لعملية إعداد الموازنات أو متابعة تنفيذ الموازنات في الوقت المناسب باعتبار أن النظام المحاسبي هو محور ارتكاز في هذه العملية، وقد تم استخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون لمعرفة إن كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاية النظام المحاسبي المطبق في الجامعات وبين كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات المذكورة، وتشير النتائج في الجدول رقم (20) إلى أن قيمة معامل الارتباط تساوي 0.504 ومستوى المعنوية يساوي 0.001 وهو أقل من 0.05 مما يدل على رفض الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاية النظام المحاسبي المطبق في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة وبين كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات المذكورة.

جدول رقم (20)

معامل ارتباط بيرسون بين كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة

أثر كفاية النظام المحاسبي المطبق في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة	Pearson Correlation	
0.504	معامل ارتباط بيرسون	كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة
0.001	مستوى المعنوية	
43	عدد أفراد المجتمع	

5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة تعزى إلى كل مما يلي: المؤهل العلمي، التخصص، الجامعة التي يعمل فيها، المستوى الوظيفي، سنوات الخبرة.

تم مناقشة هذه الفرضية من خلال أسئلة القسم الأول من استبانة الدراسة والتي تتعلق بالخصائص والسمات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة وأثر تلك الخصائص على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة.

ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

1_5: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة يعزى للمؤهل العلمي

تم استخدام اختبار t للعينات المستقلة (**Independent Samples T test**) لاختبار إن كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة يعزى للمؤهل العلمي، وقد استخدم الباحث هذا الاختبار لأن المتغير المستقل يتكون من طبقتين (بكالوريوس وماجستير)، والنتائج مبينة كما في جدول رقم(21)، حيث أن القيمة المطلقة لـ t المحسوبة تساوي 0.460 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 (عند درجة حرية 41 ومستوى دلالة 0.05)، كما بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.648 وهي أكبر من 0.05 والذي يدل على قبول الفرضية المبدئية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات يعزى للمؤهل العلمي.

جدول رقم (21)

اختبار t للعينات المستقلة يعزى للمؤهل العلمي (**Independent Samples T test**)

الخاصية	التصنيف	المتوسط الحسابي	قيمة t	مستوى الدلالة
المؤهل العلمي	بكالوريوس	2.8071	-0.460	0.648
	ماجستير	3.0250		

قيمة t الجدولية تساوي 2.02 عند درجة حرية 41 ومستوى دلالة 0.05

وتعني هذه النتيجة أنه على الرغم من اختلاف درجة المؤهل العلمي لأفراد مجتمع الدراسة إلا أنهم يوافقون على الأثر المترتب للعوامل المحددة في الدراسة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات المذكورة.

5_2: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة يعزى للتخصص

تم استخدام اختبار t للعينات المستقلة (**Independent Samples T test**) لاختبار ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة يعزى للتخصص، والنتائج المبينة في الجدول رقم(22) تشير إلى أن القيمة المطلقة لـ t المحسوبة تساوي 0.370 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 (عند درجة حرية 41 ومستوى دلالة 0.05)، كما بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.713 وهي أكبر من 0.05 والذي يدل على قبول الفرضية المبدئية أي لا توجد فروق ذات

دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة يعزى للتخصص.

جدول رقم (22)

اختبار t للعينات المستقلة يعزى للتخصص (Independent Samples T test)

الخاصية	التصنيف	المتوسط الحسابي	قيمة t	مستوى الدلالة
التخصص	محاسبة	2.8121	-0.370	0.713
	إدارة أعمال	2.9875		

قيمة t الجدولية تساوي 2.02 عند درجة حرية 41 ومستوى دلالة 0.05

وتعني هذه النتيجة أنه على الرغم من اختلاف التخصص العلمي لأفراد مجتمع الدراسة إلا أنهم يوافقون على أثر العوامل المحددة في الدراسة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات المذكورة.

3_5: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة يعزى للجامعة التي يعمل بها.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاختبار إن كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة يعزى للجامعة التي يعمل بها. والنتائج المبينة في جدول رقم (24) تشير إلى أن قيمة F المحسوبة تساوي 1.652 وهي اصغر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.84 عند درجتى حرية (3، 39)، كما بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.193 وهي اكبر من 0.05 مما يؤكد قبول الفرضية المبدئية، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة يعزى للجامعة التي يعمل بها.

جدول رقم (23)

تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) يعزى للجامعة التي يعمل بها المجيب

الخاصية	التصنيف	المتوسط الحسابي	قيمة F	مستوى الدلالة
للجامعة التي يعمل بها	الإسلامية	3.2635	1.652	0.193
	الأزهر	2.4034		
	الأقصى	3.1313		
	القدس المفتوحة	2.7098		

قيمة F الجدولية عند درجتى حرية (3، 39) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.84

وتعني النتيجة السابقة، أنه على الرغم من اختلاف الجامعة التي يعمل بها أفراد مجتمع الدراسة إلا أنهم يوافقون على أثر العوامل المحددة في الدراسة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية في الجامعات المذكورة.

4_5: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة يعزى للمسمى الوظيفي.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاختبار إن كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة يعزى للمسمى الوظيفي، والنتائج المبينة في جدول رقم (25) تشير إلى أن قيمة F المحسوبة تساوي 2.066 وهي اصغر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.23 عند درجتى حرية (2، 40)، كما بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.140 وهي اكبر من 0.05 مما يؤكد قبول الفرضية المبدئية، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة يعزى للمسمى الوظيفي.

جدول رقم (24)

تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) يعزى للمسمى الوظيفي

الخاصية	التصنيف	المتوسط الحسابي	قيمة F	مستوى الدلالة
المسمى الوظيفي	محاسب	3.0815	2.066	0.140
	رئيس قسم	2.4026		
	مدير	2.8125		

قيمة F الجدولية عند درجتى حرية (2، 40) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 3.23

وتعني النتيجة السابقة أنه على الرغم من اختلاف المسمى الوظيفي لأفراد مجتمع الدراسة إلا أنهم يوافقون على أثر العوامل المحددة في الدراسة على كفاءة استخدام الموازنات كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات المذكورة.

5_5: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة يعزى لعدد سنوات الخبرة.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاختبار إن كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة يعزى لعدد سنوات الخبرة، والنتائج المبينة في الجدول رقم (26) تشير إلى أن قيمة F المحسوبة تساوي 1.847 وهي اصغر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.84 عند درجتى حرية (3، 39)، كما بلغت قيمة مستوى المعنوية 0.155 وهي اكبر من 0.05 مما يؤكد قبول الفرضية المبدئية أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة يعزى لعدد سنوات الخبرة.

جدول رقم (25)

تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) يعزى لعدد سنوات الخبرة

مستوى الدلالة	قيمة F	المتوسط الحسابي	التصنيف	الخاصية
0.155	1.847	3.1000	أقل من 5 سنوات	عدد سنوات الخبرة
		3.0137	5 سنوات - 10 سنوات	
		2.9625	11 سنة - 15 سنة	
		2.2500	أكثر من 15 سنة	

قيمة F الجدولية عند درجتى حرية (3، 39) ومستوى معنوية 0.05 تساوي 2.84

وتعني هذه النتيجة أنه على الرغم من اختلاف عدد سنوات الخبرة لدى أفراد مجتمع الدراسة إلا أنهم يوافقون على أثر العوامل المحددة في الدراسة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية في الجامعات المذكورة.

النتائج والتوصيات

أولاً/ النتائج:

1. تقوم الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة بإعداد موازاناتها على أساس كل كلية أو دائرة يتكون منها الهيكل التنظيمي للجامعة باعتبارها مراكز للتكلفة، ويتم تقدير الإيرادات والمصروفات لتلك المراكز كل على حدة.
2. لا يتم في معظم الأحيان تزويد مسؤولي الكليات والدوائر في الجامعات المذكورة بنسخة من الموازنة بعد اعتمادها للاسترشاد بها عند التنفيذ، الأمر الذي قد يؤثر سلباً على كفاءة استخدام الموازنة بالطريقة والأسلوب الذي يعمل على تحقيق الأهداف المرجوة منها.
3. غياب الدور الفاعل الذي يجب أن يقوم به قسم الموازنة في الجامعات، إما بسبب عدم وجود مثل هذه الأقسام في الأصل، أو ضعف أدائها، لذلك يعتبر وجود قسم للموازنة في الجامعات أمراً ضرورياً بالنظر إلى كبر حجمها وتنوع الأنشطة فيها، كما تتبع أهمية الدور الذي يمكن أن يقوم به قسم الموازنة في مجال تقييم ومتابعة تنفيذ الموازنة والرقابة عليه.
4. تدعم الإدارة العليا في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة نظام الموازانات التقديرية بدرجة مقبولة، وهذا يدل على اهتمام وقناعة إدارة الجامعات المذكورة بنظام الموازانات التقديرية، إلا أن مستوى مشاركة المستويات الإدارية في إعداد الموازانات متفاوتة بين تلك الجامعات، وذلك على الرغم من أهمية المشاركة لما لها من أثر فعال في تحقيق أهداف الموازنة.
5. لا تتخذ الموازانات التقديرية في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة معياراً لتقييم الأداء، للوقوف على الانجازات المحققة، ومدى تحقيق الأهداف المرجوة منها، والاستفادة منها في معالجة الانحرافات وتصحيح مسار الأوضاع الداخلية خاصة فيما يتعلق بحجم ونوعية الإنفاق، والإيرادات المحققة.
6. لا يتم عقد ورشات عمل واجتماعات مع المسؤولين عند تطبيق نظام الموازانات بالدرجة المطلوبة في الجامعات المذكورة لشرح وتوضيح المفاهيم والأسس المرتبطة بإعداد الموازانات.
7. تضع الجامعات المذكورة وبنسب متفاوتة برامج زمنية تحدد المراحل والخطوات المطلوبة لإعداد الموازانات التقديرية، كما تأخذ في الاعتبار أيضاً وبنسب متفاوتة العوامل المرتبطة بالتمويل الخارجي عند إعداد تقديرات موازنتها.
8. تستخدم الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة بصورة متدنية الأساليب العلمية الإحصائية والرياضية في إعداد تقديرات الموازنة.
9. في الغالب فإن الجامعات المذكورة لا توزع تقديرات الموازنة على مدار فترة الموازنة أي لا تقوم بتقسيم فترة الموازنة إلى فترات رقابية لأغراض متابعة تنفيذ الموازنة.

10. يتصف نظام الموازنات التقديرية في الجامعات المذكورة بالمرونة النسبية طبقاً لتغير الظروف الداخلية والخارجية.
11. تعد الجامعات المذكورة الموازنات التقديرية للنشاط الجاري بشكل منفصل عن النشاط الرأسمالي.
12. تطبق الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة نظام محاسبي يساهم في توفير البيانات المحاسبية اللازمة لإعداد الموازنات التقديرية، ويوفر أيضاً البيانات المحاسبية اللازمة لعملية المقارنة بين نتائج التنفيذ الفعلية وتقديرات الموازنة، كما أن تصنيف الحسابات المستخدم في نظام الموازنات ينسجم بدرجة عالية مع حسابات النظام المحاسبي المطبق فيها، الأمر الذي يُمْكِن ويُسهِّل من عملية المقارنة والرقابة على الحسابات، غير أن الأمر لا يزال بحاجة إلى المزيد من تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية، لتساهم بشكل أكثر فعالية في عملية إعداد الموازنات التقديرية، والتخطيط، والرقابة على الأداء.
13. تطبق الجامعات الفلسطينية المذكورة موازنة البنود Line Item Budget التي تهدف إلى تحقيق الرقابة على عناصر المصروفات أكثر منه على بنود الإيرادات من خلال التأكد من عدم تجاوز المخصصات المرصودة للبنود الواردة في الموازنة.
14. في معظم الجامعات المذكورة تستخدم الموازنة كخطة مالية تسعى إلى تحقيق الأهداف قصيرة الأجل.
15. لا تستخدم معظم الجامعات المذكورة الموازنة كخطة مالية تسعى إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل.
16. حيث أن الجامعات المذكورة تستخدم موازنة البنود، فإنه يتم تقدير بنود الموازنة المتوقعة بناءً على الأرقام التاريخية السابقة مع إجراء نسبة زيادة أو تخفيض على بعض البنود بناءً على نسبة التغير المتوقعة، وبناءً على ذلك فإن البنود التاريخية (الواردة في الحسابات السابقة) لا تحتاج إلى تبرير وإنما يكون التبرير مطلوب في حالة وجود بنود جديدة في موازنة السنة المقبلة.
17. في معظم الجامعات المذكورة يتم مقارنة نتائج الأداء الفعلي بنتائج الأداء المخطط في نهاية كل فترة زمنية معينة بغرض تحديد القيمة النسبية والمطلقة للانحراف.
18. لا تطبق الجامعات المذكورة بدرجة كبيرة المرحلة الرابعة من نظام الموازنات التقديرية وهي مرحلة التنفيذ والمتابعة والتي تعنى بمحور الرقابة، والتي تقوم على دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث انحرافات الموازنة، وتحديد المسؤولية عنها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب، ومتابعة تنفيذ تلك الإجراءات، واستخدام نتائج الأداء الفعلية في تقييم أداء الكليات والدوائر بالجامعة والمسؤولين فيها.

ثانياً/ التوصيات:

1. ضرورة وجود لجنة للموازنة مع وجود قسم مستقل للموازنة يتبع للدائرة المالية في كل جامعة من الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة، بحيث تكون لجنة الموازنة حلقة الوصل بين الإدارة العليا في الجامعة وبين الجهات الإدارية والتنظيمية الأخرى فيها، وتتولى مع قسم الموازنة مسئولية إعداد الموازنة والإشراف على تنفيذها من خلال إعداد التقارير اللازمة لمتابعة الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط لتحديد الانحرافات واقتراح الحلول الممكنة لتلافيها.
2. ضرورة تزويد مسؤولي الكليات والدوائر الأخرى في الجامعة بنسخة من الموازنة بعد اعتمادها للاسترشاد بها عند التنفيذ.
3. إتاحة الفرصة بدرجة أكبر لمشاركة كافة المستويات الإدارية في الجامعات المذكورة في إعداد تقديرات الموازنة الخاصة بها.
4. تفعيل دور لجنة الموازنة في عقد ورشات عمل واجتماعات مع منفي الموازنة في الجامعات المذكورة لشرح وتوضيح المفاهيم الأساسية والأسس المرتبطة بإعداد الموازنات.
5. ضرورة أن تأخذ الجامعات المذكورة بالاعتبار عند وضع تقديرات إيراداتها مصادر التمويل الخارجي ما أمكن.
6. يجب أن تعتمد التقديرات التي تتضمنها الموازنات التقديرية على المنهج العلمي في إعدادها، وتمثل أهم مقومات هذا المنهج في ضرورة تحديد فروض أساسية تعد التقديرات بناءً عليها، على أن يعاد النظر في هذه الفروض كلما حدث تغير جوهري فيها، وكذلك استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية والمعدلات المعيارية كلما أمكن، خاصة في ظل توافر برامج الحاسوب التي تتيح ذلك.
7. حتى يمكن استخدام الموازنة كأداة رقابية فعالة في الجامعات المذكورة، فإن ذلك يتطلب تقسيم فترة الموازنة إلى فترات رقابية لأغراض المتابعة والتقييم.
8. ضرورة الربط بين النظام المحاسبي ونظام الموازنات آلياً في الجامعات التي لا تستخدم ذلك، من أجل الحصول على التقارير اللازمة لمقارنة النتائج الفعلية لنشاط الجامعات المحددة بتلك المقدرة وتظهر قيمة الانحرافات ونسبتها.
9. تفعيل دور لجنة الموازنة نحو تطبيق أساليب أكثر تطوراً وكفاءة في إعداد الموازنات التقديرية، والاستفادة من الأفكار التي تبني عليها أنواع أخرى من الموازنات مثل الموازنة الصفرية وغيرها من الموازنات الحديثة التي تساهم بشكل واضح في ضغط عملية الإنفاق والرقابة عليها ما يجعل من هذه الموازنات أداة تخطيط ورقابة فعالة تسعى إلى تحقيق الأهداف المستقبلية للجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة في ضوء الإمكانيات الاقتصادية المتاحة.

10. ضرورة أن يتم تحديد الأهداف التفصيلية للموازنات التقديرية في الجامعات المذكورة انطلاقاً من الخطة الإستراتيجية طويلة الأجل، ومتوسطة الأجل، وهذا يعني أن تعد الجامعات المذكورة موازنتها على أساس التوافق مع الخطة الإستراتيجية التي تمثل نظرة شمولية لأوضاع الجامعة وأنشطتها على المدى الطويل وبحث كيفية تطوير هذه الأوضاع والأنشطة خلال السنوات القادمة.
11. لتحقيق الاستفادة الكاملة من تطبيق نظام الموازنات التقديرية، لا بد من توافر الدعم الكامل من قبل الإدارة العليا للجامعات المذكورة في كافة مراحل الإعداد والتنفيذ، واعتبار هذه الموازنات بمثابة نمط ومعيّار للأداء لقياس مقومات النجاح في الكليات والدوائر المختلفة، مع ضرورة تطبيق نظام تقارير الأداء لحصر وتحديد الانحرافات، ودراسة أسباب الانحرافات، وتحديد المسؤولية عنها، واتخاذ القرارات العلاجية اللازمة لتصحيحها أو تلافيها.
12. ضرورة تفعيل وتطبيق برامج محاسبية متطورة لمراقبة ومتابعة أوامر الصرف أو الشراء من خلال مرور هذه العملية على قسم الموازنة لفحصها والسماح بالحركات المالية المترتبة عليها.
13. تفعيل دورة عملية الرقابة بالموازنات من خلال تنظيم وتحديد مسؤولية كل مستوى من المستويات الإدارية المختلفة في الجامعات المذكورة.
14. لتحليل الانحرافات بطريقة فعالة، يتعين النظر في تقديرات الموازنة في حالة حدوث تغيير جوهري في الفروض الأساسية والظروف المصاحبة للتنفيذ، حيث أن هذا من شأنه أن يؤدي إلى قياس النتائج المحققة في ضوء التقديرات المعدلة والتي تعكس ظروف التنفيذ الفعلي مما يمكن من تقييم الأداء بشكل أفضل.
15. ضرورة استخدام البيانات الناتجة عن نظام الموازنات في تقييم الأداء الكلي للكليات والأقسام في الجامعة، بالإضافة إلى تقييم أداء الوظائف المختلفة في الجامعة والقائمين عليها.
16. لتحقيق رقابة فعالة خاصة على عناصر المصروفات، لا بد من مضاعفة ممارسة عملية الرقابة، وجعلها عملية هادفة تمارس من خلال الربط الموضوعي بين النفقة وهدفها، للحيلولة دون التبذير والإسراف أو الانحراف أثناء عملية تقدير الموازنة أو تنفيذها، ولعل ذلك يمكن تحقيقه من خلال توجه الجامعات الفلسطينية بحافظات غزة نحو تطبيق نموذج الموازنة الصفرية التي ترفض إدراج أي بند فيها إلا بعد تبريره.
17. لغرض رفع كفاءة نظام التقارير في تحقيق الأغراض الرقابية ينبغي أن تتضمن تحليل أسباب الانحرافات الموجبة والسالبة، والابتعاد عن ذكر الانحراف دون ذكر مسبباته، كما وأن إعداد التقارير ينبغي أن يتم بصورة سريعة ودقيقة لتحقيق الأهداف المرجوة منها، ولهذا الغرض ينبغي أن تركز التقارير على الانحرافات والصعوبات والمشاكل التي تظهر عند التنفيذ.

18. إن تطبيق نظام الموازنات التقديرية يكفل القيام بعملية الرقابة وتقييم الأداء بكفاءة إذا ما اتبع نظام سليم لمحاسبة المسؤولية من حيث مقارنة النتائج الفعلية مع ما هو محدد بالموازنة في كل قسم أو كلية أو دائرة في الجامعة على حدة، وبيان الانحرافات ومعرفة أسباب حدوثها لكل كلية وبالتالي معرفة مدى التقدم الذي طرأ في كل مركز موازنة من أجل تحقيق الهدف المطلوب.
19. القيام بالدراسات العلمية في حقل محاسبة التكاليف، وتطبيقها على الجامعات المذكورة للوصول إلى نسب معيارية يمكن الاستناد عليها عند بناء الموازنات التقديرية، مثل تحديد تكلفة الطالب الجامعي، تحديد معدلات العمل المطلوبة وبالتالي تكلفتها، وهذا يساعد في عملية تقدير العديد من بنود الموازنة من جهة، وتسهيل مهمة تحديد الانحرافات، وتحليلها، وتصويب الأوضاع من جهة أخرى.
20. القيام بدراسات حول تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية لما لذلك من أثر واضح على كفاءة تطبيق نظام الموازنات، وإحكام عملية الرقابة على الأداء.

قائمة المراجع

أولاً/ القرآن الكريم

ثانياً/ المراجع العربية:

(1) الكتب:

1. أبو الحسن، علي، 1997م، "المحاسبة الإدارية المتقدمة (اتخاذ القرارات _ تقارير الأداء _ تقييم الأداء)", الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
2. أبو نصار، محمد، 2003م، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
3. آل آدم، يوحنا عبد، والرزق، صالح، 2000م، "المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة"، الحامد للنشر، عمان، الأردن.
4. توماس، وليم، وهنكي، أرسون، 1989م، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، حجاج، حامد، وسعيد، كمال الدين، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
5. جاريسون، ري اتش، ونورين، إريك، 2000م، "المحاسبة الإدارية"، زايد، محمد، وحجاج، أحمد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
6. جامعة الأزهر، 2004م، "دليل جامعة الأزهر"، غزة، فلسطين.
7. الجامعة الإسلامية_ غزة، 2004م، "دليل الجامعة الإسلامية"، غزة، فلسطين.
8. جامعة الأقصى، 2006م، "دليل جامعة الأقصى"، غزة، فلسطين.
9. جامعة القدس المفتوحة، "مبادئ الإدارة"، القدس، فلسطين.
10. جامعة القدس المفتوحة، 1996م، "إدارة العمليات الإنتاجية"، عبيدات، سليمان، القدس، فلسطين.
11. جامعة القدس المفتوحة، 1998م، "إدارة المبيعات"، القدس، فلسطين.
12. جامعة القدس المفتوحة، 1998م، "مناهج البحث العلمي"، القدس، فلسطين.
13. جامعة القدس المفتوحة، 2005م، "دليل جامعة القدس المفتوحة"، القدس، فلسطين.
14. جامعة القدس المفتوحة، 2006م، "المحاسبة الإدارية"، ظاهر، أحمد حسن، وأبو نصار، محمد، الطبعة الأولى، القدس، فلسطين.
15. جربوع، يوسف، محمود، 2002م، "مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"، الطبعة الأولى، غزة، فلسطين.
16. الجزار، شكري محمد، 1981م، "المحاسبة الإدارية_ الإطار الفكري"، القاهرة، مصر.
17. جودة، آمال، 2005م، "الصحة النفسية"، الطبعة الأولى، غزة، فلسطين.
18. حجازي، محمد أحمد، 1995م، "المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة"، الطبعة الثانية، عمان، الأردن.
19. حريم، حسين، 1997م، "السلوك التنظيمي_ سلوك الأفراد في المنظمات"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
20. حسين_1، أحمد علي حسين، 1997م، "نظم المعلومات المحاسبية_ الإطار الفكري والنظم التطبيقية"، جامعة الاسكندرية، جمهورية مصر العربية.

21. حسين_2، أحمد، 1997م، "المحاسبة الإدارية المتقدمة: تسعير المنتجات _ تقييم الأداء _ نظم الإنتاج الحديثة"، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
22. حسين، عبد الفتاح دياب، "التخطيط والرقابة_أساس نجاح الإدارة"، سلسلة مطبوعات المجموعة الاستشارية العربية، القاهرة، مصر.
23. حماد_1، أكرم إبراهيم، 2005، "المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها في مؤسسات السلطة الفلسطينية"، فلسطين.
24. حماد_2، طارق، 2005، "الموازنات التقديرية_نظرة متكاملة"، الإسكندرية، مصر.
25. حنان، رضوان، وكحالة، جبرائيل، 1997م، "المحاسبة الإدارية_مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء"، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
26. درويش، إبراهيم، 1999م، "الوسيط في الإدارة العامة - النظرية والممارسة"، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مصر.
27. الدهان، أميمة، 1992م، "نظريات منظمات الأعمال"، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
28. راضي، محمد سامي، وحجازي، وجدي حامد، 2001م، "المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
29. الرجبي، محمد تيسير، 2004م، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
30. زامل_1، أحمد، 2000م، "المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي"، معهد الإدارة العامة، مركز البحوث، الرياض، المملكة العربية السعودية، الجزء الأول.
31. زامل_2، أحمد، 2000م، "المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي"، معهد الإدارة العامة، مركز البحوث، الرياض، المملكة العربية السعودية، الجزء الثاني.
32. السلمي، علي، وجلال، أحمد، وماضي، محمد، 1991م، "أساسيات الإدارة (1)"، القاهرة، مصر.
33. شاويش، مصطفى نجيب، 1993م، "الإدارة الحديثة - مفاهيم، وظائف، تطبيقات"، الطبعة الأولى، دار الفرقان للطباعة والنشر والتوزيع، إربد، الأردن.
34. شريف، علي، 1997م، "الإدارة المعاصرة"، الطبعة الثانية، الدار الجامعية للطباعة، الفجالة، مصر.
35. الشيخ سالم، فؤاد، ورمضان، زياد، والدهان، أميمة، ومخامرة، محسن، 1998م، "المفاهيم الإدارية الحديثة"، الطبعة السادسة، شركة الشرق الأوسط للطباعة، عمان، الأردن.
36. الصباح، عبد الرحمن، 1955م، "مبادئ الرقابة الإدارية / معايير_تقييم_تصحيح"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان.
37. صبري، نضال رشيد، 1984م، "مبادئ الموازنات"، طبعة المعارف، القدس، فلسطين.
38. ظاهر، محمد أحمد، 2002م، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
39. عباس، علي، 1995م، "الرقابة الإدارية على المال والأعمال في الشركات المساهمة والمؤسسات المصرفية"، الإسكندرية، مصر.
40. عبد العال، أحمد رجب، 2002م، "المحاسبة الإدارية"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر.
41. عفانة، غزو، 1998م، "الإحصاء التربوي"، الطبعة الأولى، مطبعة المقداد، غزة، فلسطين.
42. الفضل، مؤيد عبد الحسين، وشعبان، عبد الكريم هادي، 2003م، "المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة"، دار زهران للنشر، عمان، الأردن.

43. القريوتي، محمد قاسم، وزيلف، مهدي حسن، 1989م، "مبادئ الإدارة_ النظريات والوظائف"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان الأردن.
44. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين_1، 2001م، "المحاسبة الإدارية_المعلومات اللازمة للتخطيط"، عمان، الأردن.
45. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين_2، 2001م، "المحاسبة الإدارية_المفاهيم الأساسية"، عمان، الأردن.
46. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1998م، "المحاسبة الإدارية"، عمان، الأردن.
47. المغربي، كامل، وزويلف، مهدي، وعلاونة، علي، 2005م، "أساسيات في الإدارة"، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
48. مقداد، محمد إبراهيم، والفرا، ماجد محمد، 2004م، "مناهج البحث العلمي والتحليل الإحصائي في العلوم الإدارية"، الطبعة الأولى، دار المقداد للطباعة والنشر، غزة، فلسطين.
49. منصور، علي محمد، 1999م، "مبادئ الإدارة- أسس ومفاهيم"، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.
50. نور، أحمد، والسوافيري، فتحي رزق، 1993م، "المحاسبة الإدارية"، الإسكندرية، مصر.
51. الهواري، سيد، 2000، "الإدارة - الأصول والأسس العلمية"، الإسكندرية، مصر.
52. هيتجر، ليستر أي، وماتولتش، سيرج، 2000م، "المحاسبة الإدارية"، حجاج، أحمد حامد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
53. ياغي، محمد عبد الفتاح، 1994م، "الرقابة في الإدارة العامة"، الطبعة الثانية، مركز أحمد ياسين الغني، عمان، الأردن.

(2) الدوريات:

1. حلس، سالم، 2005م، " دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية"، "مجلة الجامعة الإسلامية"، سلسلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، المجلد الرابع عشر، غزة، فلسطين.
2. فخر، نواف، 1998م، "محاسبة المسؤولية والظروف الملائمة لتطبيقها"، "مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث"، سلسلة العلوم الاقتصادية، العدد الأول، المجلد العشرون، اللاذقية، سوريا.
3. الفضل، مؤيد، 1994م، "المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية وسيلة لإشباع الحاجات العليا لمدرج ماسلو وزيادة الإنتاجية_دراسة محاسبية اختبارية"، "مجلة أبحاث البرموك"، سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد الثالث، المجلد العاشر، العراق.

(3) الرسائل العلمية:

1. الأفندي، سجي مصطفى، 2003م، "مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلب، سوريا.
2. الجديلي، محمد حسن، 2005م، "دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية_غزة، فلسطين.

3. الرباع، حسين محمد، 2003م، "تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الجامعات الحكومية الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.
4. الزعبي، ناجح محمد، 2004م، "دور الموازنات في تخطيط ورقابة وتقييم أداء المجالس البلدية في الأردن"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.
5. العلاوين، أمجد عبد الفتاح، 2000م، "تقييم نظم الموازنات التقديرية في الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.
6. العمري، عطا، 2005م، "مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين (الأونروا) في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
7. العيداني، كريمة جاسم عبد الله، "الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية - دراسة نظرية وتطبيقية في المنشأة العامة للصناعات الورقية -معمل ورق البصرة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة البصرة، العراق.

(4) وثائق أخرى:

1. وزارة التربية والتعليم العالي، 1998م، قانون رقم 11.
2. هيئة الرقابة العامة الفلسطينية، 1997م، "دليل المراجع في هيئة الرقابة العامة"، غزة، فلسطين.

ثالثاً/ المراجع الأجنبية:

1) Books:

1. Arens, Alvin A., Elder, Randal J., & Beasley, Mark S., 2005, "**Auditing And Assurance Services, An Integrated Approach**", loth edition, Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New jersey, United States of America (USA).
2. Drury, Colin, 2004, "**Management Accounting for Business Decisions**", An International Thomson Publishing Company, USA.
3. EL-Sherbini, Abd EL-Fattah, Zaki, Osam, Harby, Galal, Ramzi, Wafaa, & Hegazi, Mohamed, 1991, "**Commercial Studies**", Cairo, Egypt.
4. Garrison, Ray H., & Noreen, Eric W., 2003, "**Managerial Accounting**", McGraw- Hill Inc., New York, USA.
5. Horngren, Charles T., & Sundem, Gary L., 1995, "**Introduction to Management Accounting**", 7th edition, Prentice Hall International, Inc, USA.
6. Keller, Donald E, Bulloch, James, & Shultis, Robert L, 1999, "**Management Accountants' Handbook**", John Wiley & Sons, Inc, USA.
7. Pandey-1, IM, 2000, "**Management Accounting_ A Planning and Control Approach**", Third edition, Vikas Publishing House, USA.
8. Pandey-2, IM, 2000, "**Essentials of Management Accounting**", Vikas Publishing House, USA.

9. Render, Barry, & Stair, Ralph M., 2000, "**Quantitative Analysis for Management**", 7th edition, Prentice Hall, Inc., New Jersey, USA.

2) Internet Sits:

1. Emojoorho, Daniel, 2004, "**Budgets and Budgeting in selected Nigerian university libraries**", www.emeraldinsight.com/0888-045X.htm.

الملاحق

ملحق رقم (1)
استبانة الدراسة في صورتها النهائية
بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية - غزة
كلية التجارة
برنامج ماجستير المحاسبة والتمويل

الأخ الكريم
تحية طيبة وبعد ،،،

تتعلق هذه الاستبانة برسالة ماجستير بعنوان " العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات
التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة "

وحيث أننا نعهد بكم الاهتمام والاستعداد الدائمين لمؤازرة الأبحاث العلمية التي تخدم تطور
مجتمعنا، فكلنا أمل في تعاونكم معنا من خلال الإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستبانة.

إن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي إلى إثراء
موضوع الدراسة وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات أكثر دقة، علماً بأن هذه المعلومات لن تستخدم
إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا.
وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،،،

الباحث

محمد موسى النجار

استبانة

أ. معلومات عامة عن المجيب:
يرجى وضع دائرة حول الإجابة المناسبة:

1. العمر:

- أ. أقل من 30 عام.
ب. من 30-40 عام.
ج. من 40-50 عام.
د. أكثر من 50 عام.

2. المؤهل العلمي:

- أ. دبلوم.
ب. بكالوريوس.
ج. ماجستير.
د. دكتوراه.

3. التخصص:

- أ. محاسبة.
ب. إدارة أعمال.
ج. علوم مالية.
د. اقتصاد.
هـ. أخرى

4. الجامعة:

- أ. الإسلامية.
ب. الأزهر.
ج. الأقصى.
د. القدس المفتوحة.

5. المستوى الوظيفي:

- أ. محاسب.
ب. رئيس قسم.
ج. مدير.
د. أخرى (يرجى تحديدها)

6. عدد سنوات الخبرة:

- أ. أقل من 5 سنوات.
ب. ما بين 5 - 10 سنوات.
ج. ما بين 10 - 15 سنة.
د. أكثر من 15 سنة.

القسم الثاني:

يرجى وضع إشارة (✓) إزاء المقياس المحاذي لكل عبارة ووفقاً للمدى الذي ينطبق على جامعتكم حسب المعايير التالية:

- درجة كبيرة جداً يطبق بنسبة (80% فأكثر).
- درجة كبيرة يطبق بنسبة (من 60% - أقل من 80%).
- درجة متوسطة يطبق بنسبة (من 40% - أقل من 60%).
- درجة قليلة يطبق بنسبة (من 20% - أقل من 40%).
- درجة قليلة جداً (أقل من 20%).

المحور الأول/ مجموعة العوامل التنظيمية

الرقم	العبارة	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً
1.	تعتبر كل كلية أو دائرة يتكون منها الهيكل التنظيمي للجامعة مركز للموازنة بحيث يتم تقدير الإيرادات أو المصروفات أو كلاهما معاً للمركز.					
2.	تصنف حسابات الإيرادات والمصاريف حسب مراكز المسؤولية.					
3.	يوجد قسم مستقل للموازنة (لجنة الموازنة) في الجامعة يتولى مهمة إعداد الموازنة التقديرية.					
4.	إن قسم الموازنة مؤهل بشكل كاف لإعداد موازنة تقديرية فعالة.					
5.	يقوم قسم الموازنة (لجنة الموازنة) في الجامعة بتقديم المساعدة الفنية للكليات والدوائر المختلفة لمساعدتها في إعداد موازنتها الفرعية.					
6.	يقوم قسم الموازنة بتصنيف وترميز المفردات المختلفة للإيرادات والمصروفات وتزويد المسؤولين بصورة من قائمة المفردات المرتبطة بمسئولياتهم.					
7.	يقوم قسم الموازنة بإصدار تعليمات عن الطريقة التي تحتسب بها تقديرات الموازنة المختلفة.					
8.	يقوم قسم الموازنة بتقييم وتعديل تقديرات الموازانات الفرعية في ضوء الإمكانات المتاحة للجامعة.					
9.	يقوم قسم الموازنة بتزويد المسؤولين في الكليات والدوائر المختلفة في الجامعة بنسخة من الموازنة بعد الاعتماد للاسترشاد بها عند تنفيذ الموازنة.					
10.	يقوم قسم الموازنة بالاشتراك مع مسؤولي الكليات والدوائر بمتابعة تنفيذ بنود الموازنة أولاً بأول.					

المحور الثاني/ مجموعة العوامل السلوكية

الرقم	العبارة	بدرجة كبيرة جداً	بدرجة كبيرة	بدرجة متوسطة	بدرجة قليلة	بدرجة قليلة جداً
1.	تؤثر فلسفة الإدارة العليا من حيث اقتناعها بنظام الموازنات وتوجهاتها واستراتيجياتها على كفاءة وفاعلية نظام الموازنات.					
2.	تتاح الفرصة لكل مستوى إداري للمشاركة في إعداد تقديرات الموازنة الخاصة به بصورة فعالة.					
3.	يراعى عند إعداد تقديرات الموازنة توافر الواقعية التي تضمن تحقيق فاعلية وجود نظام الموازنات.					
4.	يمثل اعتماد الموازنة الإذن أو الترخيص لتنفيذ جميع عمليات وأنشطة الجامعة وفقاً لهذه الموازنات.					
5.	تعتبر الموازنات التقديرية بعد اعتمادها بمثابة معيار لتقييم الأداء.					
6.	يتم الاهتمام بالتوفيق بين الأهداف التي تسعى إليها الكليات والدوائر والسياسة العامة للجامعة عند إعداد الموازنات.					
7.	أعتقد أن علاقات العمل القائمة بين الكليات والدوائر والعاملين فيها تؤثر على كفاءة نظام الموازنات.					

المحور الثالث/ الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنات

الرقم	العبارة	بدرجة كبيرة جداً	بدرجة كبيرة	بدرجة متوسطة	بدرجة قليلة	بدرجة قليلة جداً
1.	يتم شرح أهداف نظام الموازنات للمسؤولين عن تطبيق هذا النظام.					
2.	يتم توضيح السياسات العامة والخطوط العريضة حول كيفية تطبيق نظام الموازنات للمسؤولين عن تطبيق هذا النظام.					
3.	يتم عقد ورشات عمل واجتماعات مع المسؤولين عن تطبيق نظام الموازنات لشرح وتوضيح المفاهيم والأسس المرتبطة بإعداد الموازنات.					
4.	تمتاز النماذج المستخدمة لإعداد الموازنات					

الرقم	العبارة	بدرجة كبيرة جداً	بدرجة كبيرة	بدرجة متوسطة	بدرجة قليلة جداً
5.	تدعم جداول الموازنة بالشروحات والإرشادات المناسبة.				
6.	تحدد أسس الاحتساب والمبادئ والقواعد المستخدمة في تقدير أرقام الموازنات.				
7.	يتم وضع برنامج زمني يحدد المراحل والخطوات المطلوبة لإعداد الموازنات والمدة المتوقع أن تستغرقها كل مرحلة منها.				
8.	يتم تحديد الأهداف التفصيلية للموازنات التقديرية انطلاقاً من الخطة الإستراتيجية للجامعة.				
9.	يتم تحديد الفروض الأساسية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد تقديرات الموازنة بناءً عليها (فروض تتعلق بالسياسة العامة للجامعة، حركة الاقتصاد، المنافسة، ...)				
10.	يعاد النظر في الفروض الأساسية كلما حدث تغيير جوهري في هذه الفروض.				
11.	يتم مراعاة العوامل المرتبطة بالتمويل الخارجي عند إعداد تقديرات الموازنة.				
12.	تستخدم الأساليب العملية الإحصائية والرياضية في إعداد تقديرات الموازنة.				
13.	توزع تقديرات الموازنة على مدار فترة الموازنة (تقسيم فترة الموازنة إلى فترات رقابية) لأغراض المتابعة وتقييم الأداء.				
14.	يراعى عند إعداد الموازنات تغطية جميع أوجه النشاط للكليات والدوائر المختلفة في الجامعة بما يحقق التنسيق الكامل، ويضمن ممارسة عملية الرقابة وفقاً لمراكز المسؤولية.				
15.	يتيح نظام الموازنات التقديرية المطبق في الجامعة إمكانية إدخال التعديلات طبقاً لتغير الظروف الداخلية والخارجية للجامعة.				
16.	تعد الموازنات التقديرية للنشاط الجاري في الجامعة بشكل منفصل عن الموازنات الرأسمالية.				

المحور الرابع/ كفاية النظام المحاسبي

الرقم	العبارة	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً
1.	تعتمد الجامعة على نظام جيد للمعلومات المحاسبية يوفر في الوقت المناسب البيانات المحاسبية اللازمة لإعداد الموازنات بالدقة والسرعة المطلوبة.					
2.	تعتمد الجامعة على نظام جيد للمعلومات المحاسبية يوفر في الوقت المناسب البيانات المالية الفعلية اللازمة لعملية المقارنة بين نتائج التنفيذ الفعلية وتقديرات الموازنة.					
3.	إن مستوى التفصيل في الحسابات المستخدمة في نظام الموازنات ينسجم بدرجة عالية مع مستوى التفصيل لحسابات النظام المحاسبي.					
4.	يراعى في إعداد الموازنات التقديرية الالتزام بإتباع نفس القواعد والأسس المحاسبية التي يركز عليها النظام المحاسبي المعتمد في الجامعة.					

المحور الخامس/ دور الموازنة التقديرية في عمليتي التخطيط والرقابة:

الرقم	العبارة	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً
1.	تستخدم الموازنة في الجامعة كخطة مالية تهدف إلى استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة.					
2.	تستخدم الموازنة في الجامعة كخطة مالية تسعى إلى تحقيق الأهداف قصيرة الأجل _ أهداف يمكن تحقيقها خلال سنة مالية واحدة_					
3.	تستخدم الموازنة في الجامعة كخطة مالية تسعى إلى تحقيق الأهداف طويلة الأجل _ أهداف تحتاج إلى أكثر من سنة مالية واحدة لتحقيقها_					
4.	تستخدم الموازنة في الجامعة كأداة تنسيق لنشاطات الجامعة المختلفة.					
5.	تستخدم زيادة الأرقام التاريخية لتقدير أرقام الموازنة وزيادتها بنسبة معينة.					

					6. يتم تحديد مسئولية كل مستوى من المستويات الإدارية عن تنفيذ الأنشطة المطلوبة منه.
الرقم	العبارة	بدرجة كبيرة جداً	بدرجة كبيرة	بدرجة متوسطة	بدرجة قليلة جداً
	7. يتم مقارنة أرقام الأداء الفعلي المحققة بالأرقام الواردة في الموازنات التقديرية في نهاية كل فترة زمنية معينة.				
	8. تحدد طبيعة الانحرافات ومدى أهميته النسبية والمطلقة.				
	9. هناك اهتمام بإيصال التقارير والمعلومات عن انحرافات الموازنة.				
	10. يتم استخدام نظام تقارير الأداء لخصر وتحديد الانحرافات بحيث توضح للمسؤولين مستوى الأداء الواجب تحقيقه خلال فترة زمنية معينة، ومستوى الأداء الفعلي خلال الفترة المحددة.				
	11. يتم دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الانحرافات.				
	12. تحدد المسئولية عن الانحرافات (انطلاقاً من قدرة المسئول على التحكم في النتائج).				
	13. تتخذ القرارات المناسبة بشأن الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة الانحرافات ومنع تكرارها.				
	14. يتم متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية.				
	15. تستخدم أرقام الموازنات التقديرية في تقييم أداء الأنشطة المختلفة في كليات ودوائر الجامعة.				
	16. تستخدم أرقام الموازنات التقديرية في تقييم أداء العاملين.				
	17. تبدأ عملية تنفيذ الموازنة بعد اعتمادها بشكل نهائي.				

- إذا كانت لديك أية معلومات تعتقد أنها ضرورية وتتعلق بنظام الموازنات التقديرية في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة يرجى التكرم بذكرها:

.....

.....

.....

.....

الملحق رقم (2) قائمة بأسماء المحكمين

م.م	الاسم	التخصص/المهنة
1.	د. سالم عبد الله حلس	دكتوراه محاسبة
2.	د. يوسف جربوع	دكتوراه محاسبة
3.	د. حمدي زعرب	دكتوراه محاسبة
4.	د. يوسف عاشور	دكتوراه إدارة الأعمال
5.	د. جبر الداعور	دكتوراه محاسبة
6.	د. عزو عفانة	دكتوراه رياضيات
7.	د. نافذ بركات	دكتوراه رياضيات
8.	أ. عبد المنعم العلول	مدير مالي بجامعة الأقصى

الملحق رقم (3) قائمة بأسماء الأشخاص الذين تمت مقابلتهم

م.م	الاسم	الوظيفة	تاريخ المقابلة
1.	أ. عبد المنعم العلول	المدير المالي لجامعة الأقصى_ غزة	2006/10/2م
2.	أ. راغب أبو شعبان	المدير المالي لجامعة الأزهر_ غزة	2006/10/2م
3.	أ. باسل أبو زعيتر	محاسب_ الجامعة الإسلامية_ غزة	2006/10/1م
4.	أ. محمود أحمد	محاسب_ جامعة الأزهر_ غزة	2006/10/2م
5.	أ. يعرب كلاب	محاسب_ جامعة الأقصى_ غزة	2006/10/2م
6.	أ. زكريا ساق الله	مسئول القبول والتسجيل في جامعة القدس المفتوحة_ غزة	2006/10/4م

الملحق رقم (4) قائمة بأسئلة المقابلة

1. هل توجد صعوبات تؤثر على كفاءة استخدام الموازنة؟
2. هل ترون أن الأهداف المخططة بالموازنة تكون واقعية دائماً؟ هل تتناسب هذه الأهداف مع إمكانيات تحقيقها؟
3. هل توجد صعوبات تواجهكم أثناء تنفيذ الموازنة؟
4. أسباب عدم تمكن الجامعة من تحقيق الأهداف المطلوبة يرجع إلى: ضعف أداء العاملين، الأهداف غير قابلة للتحقق، عدم التأكد، عدم فعالية التخطيط؟
5. توضيح الهيكلية الداخلية للدائرة المالية؟
6. كيفية إعداد الموازنة التقديرية للجامعة؟