

## **البحث الثامن عشر :**

**" التطوير الحاسبي لموازنة الجامعات السعودية باستخدام مفهوم  
تحليل النظم"**

### **إعداد :**

**أ / منال عبد الرحمن محمد سفر**  
المحاضر بكلية الآداب والعلوم الإدارية  
جامعة أم القرى بمكة المكرمة



## " التطوير المحاسبي لموازنة الجامعات السعودية باستخدام مفهوم تحليل النظم "

أ / منال عبد الرحمن محمد سفر

### • المقدمة :

تطبق الجامعات في المملكة العربية السعودية نظام ميزانية الاعتمادات (البندود) ، والذي يعرف بالمنهج التقليدي باعتباره أقدم نظم الموازنة التي عرفت في الأدبيات المالية والإدارية العامة على الإطلاق ، والذي أنطبع تأثيره على الفكر والتطبيق المحاسبي لوحداتها لسنوات طويلة ، حيث يعود استخدامها إلى حسابات الدولة العثمانية والمتمثلة باليسر والبساطة في إعدادها وعرضها وتنفيذها والرقابة عليها (الراوي ٢٠٠٨م).

ومن الملاحظ أن النظم المتبعة بالوحدات الحكومية الخدمية . بشكل عام . تتسم بتدني مستويات الأداء إذا ما قورنت بالوحدات الاقتصادية الخاصة وذلك بسبب عوامل عدة منها : صعوبة قياس الأنشطة الخدمية قياسا كميا مباشرا ، وغياب الملكية الخاصة وما يرتبط بذلك من غياب من له مصلحة خاصة مباشرة في ترشيد جوانب النشاط في تلك الوحدات وخضوع الوحدات الحكومية لعدد من النظم العامة والشاملة التي توضع للعديد من الوحدات الحكومية والتي تتفاوت من حيث طبيعة وظروف عملها (الرحيلي وبيومي ١٩٩٩م).

كما أضاف (البديري ٢٠٠٧م) في هذا الصدد أن الوحدات الحكومية تتميز بالخصائص التالية: (ليس لها رأس مال بالمفهوم التجاري وإنما تعتمد على نظرية الأموال المخصصة ، ولا تسعى لتحقيق الربح فلا ينطبق عليها مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ، وليس لها شخصية مستقلة ولا ذمة مالية مستقلة ، ومملوكة بالكامل للمجتمع (ملكية عامة) ، وأصولها تعنى الموارد التي تحصل عليها بموجب القانون فهي محددة الحجم والنوع خصومها تعنى القيود المفروضة على استخدام تلك الموارد .

وباعتبار أن الجامعات من أحد المرافق الحكومية الهامة فإن وحداتها الإدارية غالبا ما تواجه تلك العوامل والخصائص التي تؤدي بدورها إلى تدني مستوى أداءها في وحداتها المالية . كغيرها من الوحدات الحكومية . وقد وجه لها نصيبا من الانتقادات ، التي رمتها بالإسراف وعدم الترشيح في النفقات مع تزايد أنماطها الأيرادية ، مما ألزم العمل على تعديل ذلك الوضع .

وبما أن نظم المحاسبة . بشكل عام . من أحد الأنظمة الرئيسية التي تحكم النشاط المالي للوحدات الإدارية في جميع القطاعات ، حيث أن المحاسبة كانت ولا تزال تركز على عدد من الركائز لعل أهمها الموازنة والتي تعتبر أداة التخطيط والتنفيذ والمتابعة واتخاذ القرارات ، وبالنظر إلى نظام إعداد الموازنة

في الجامعات بالشكل الحالي (موازنة الاعتمادات) نجد أن ارتكازه على تحقيق الرقابة القانونية والمالية على كل من الإيرادات والمصروفات ، ولكن التغيرات المطلوبة والتي يجب أن تتبعها الجامعات والدور الذي تؤديه في الخدمات المقدمة لمواكبة التطورات السريعة الهائلة من حولها ، لم يعد النظام الحالي للموازنة يتفق معه ولا يتمشى مع التقدم في العلوم الإدارية.

#### • مشكلة الدراسة:

يشمل دور المحاسبة من خلال التقارير المالية التي تقدمها ، والتي تنتج عن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية ، فالتقارير الدورية الشهرية والربع سنوية توضح الإيرادات والمصروفات وأرصدة الحسابات الجارية ، وتقارير الحساب الختامي يوضح بيانات الإيرادات والمصروفات الفعلية مقارنة بالتقديرية والانحرافات ، وأسبابها كما يوضح الخزائن والأصول والممتلكات وغير ذلك من المعلومات التي تفيد في متابعة تنفيذ الموازنة.

أما مشروع الموازنة فيوضح الإيرادات التقديرية والمصروفات التقديرية وأسس التقدير وكلها تقديرات تقوم على أساس المتوسطات ولا تعتمد على التنبؤ والدراسات الإحصائية السليمة مما يفقد هذه التقديرات واقعيته ومصداقيتها ، وعموما فإنه يمكن القول بأن هذه التقارير بشكلها الحالي لا تعد ملائمة لترشيد القرارات الإدارية وذلك لعدة أسباب لعل أهمها كما أشار (الطحان ، ١٩٩٥م) هي كالآتي :

١- أنها لا تمثل حسابات بالمعنى المتعارف عليه ، بل ما هي إلا مجموعة من الجداول الإحصائية تحصر بيانات عن متحصلات ومدفوعات مستخرجة من الدفاتر ، بالإضافة إلى بيانات منتقاة من الموازنة العامة لغرض المقارنة .

٢- إن إعداد هذه الجداول لم يقيم بناء على مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاَ عاماً وإنما قام على نظم وتعليمات مالية قد لا تتسق مع المبادئ المحاسبية على الإطلاق .

٣- لا تبرز المصروفات الايرادية مستقلة عن الرأسمالية ، وإنما ينحصر هدفها في عرض جملة المصروفات والإيرادات .

٤- لا يتضمن معلومات متكاملة تتعلق بالمركز المالي للوحدة ، إذ أنها تغفل الموجودات بأنواعها ( ثابتة ومتداولة ) ، كما تغفل التمييز بين الالتزامات المتعلقة بالموجودات الثابتة وتلك المتعلقة بالموجودات المتداولة .

٥- لا تحقق رقابة مالية فعالة رغم إن هدفها الأساسي هو ذلك إذ قد يمضي زمن طويل بين وقوع الانحراف واكتشافه ، مما يقلل من فعالية الإجراءات التي تقترح لمعالجة أسبابه .

٦- لا تلائم أغراض إعداد الخطط المالية المستقبلية ( الموازنات ) إذ أن إعداد هذه الموازنات بأسلوب علمي يتطلب سلسلة زمنية من البيانات والمؤشرات ، كما يتطلب تنبؤات مدروسة بناء على أساليب إحصائية ملائمة .

٧- لا تفيد في الحكم على الأداء لأنها لا تبرز جوانب التكلفة والعائد ولا تتحقق من فعالية التكلفة في حالة صعوبة قياس العائد .

٨- لا توضح التكلفة الجارية للخدمات ولا للموارد المتاحة ، وإنما تعتمد فقط على التكلفة التاريخية التي تتكون من عناصر غير متجانسة .

وخلاصة ذلك كله أنها لا تفيد في ترشيد القرارات الإدارية في الوحدات العامة لانتفاء خصائص الجودة في المعلومات التي تحتويها بالإضافة إلى عدم ملائمة طريقة عرضها لصنع واتخاذ القرارات سواء قصيرة الأجل أو طويلة الأجل .

إن النظرة الحديثة إلى المحاسبة قد وسعت من دائرة اهتمامها وزادت في نطاق أهدافها لتضم إلى أهدافها الحالية أهدافاً أخرى أهمها استخلاص معلومات مفيدة تساهم في ترشيد القرارات الإدارية وفي تحديد تكلفة الخدمات التي تؤديها ، ونتائج البرامج والأنشطة ، والحكم على كفاءة وفعالية الأداء وإعداد الموازنات والخطط على أسس علمية وإحصائية دقيقة .. ، ومن هنا فإن الحاجة أصبحت ماسة إلى تطوير النظام المحاسبي للوحدات الإدارية ، ولعل من أبرز طرق التطوير في هذا المجال هو استخدام الأساليب الكمية الحديثة التي ، وهنا سوف نركز الدراسة على منهج تحليل النظم ، باعتباره من العلوم التي أثبتت جدواها في التطبيق ، ولعله من الضروري الاستفادة بمنهج تحليل النظم في جميع العلوم ، ولاسيما في العلوم الاجتماعية .

والسؤال هنا : كيف يمكن التطوير المحاسبي للموازنة باستخدام مفهوم تحليل النظم ؟

#### • هدف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة التطوير المحاسبي لموازنة الجامعات في المملكة العربية السعودية باستخدام مفهوم تحليل النظم ، حيث أن دراسة مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق بالوحدات الإدارية في الجامعات السعودية لم يعد قادر بالوفاء باحتياجاتها من حيث توفير البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بالدقة والسرعة الملائمة ومدى توفيره لأنظمة الرقابة على تنفيذ أداء تلك الوحدات وتقييم النظام الحالي بالإضافة إلى تقديم الاقتراحات الممكن إدخالها على هذا النظام كي يفي بأهدافه .

#### • منهجية الدراسة :

تعتمد هذه الدراسة على الأسلوب المكتبي أو النظري من خلال الإطلاع على المراجع والأبحاث العلمية المتخصصة في هذا المجال ليستخلص من ذلك

كله ما يحقق أهداف البحث ، وتأسيساً على ذلك فإنه يمكن القول بأن هذا البحث يجمع بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي حسب الحاجة .

#### • فروض الدراسة :

**الفرض الأول :** الموازنة ينطبق عليها مفهوم النظم .  
**الفرض الثاني:** لموازنة الجامعات إطار محاسبي يؤثر فيها ويتأثر بها .  
**الفرض الثالث:** إمكانية تطوير نظام موازنة الجامعات محاسبياً . بعد أن اثبت أن الموازنة نظام . باستخدام تحليل النظم .

#### • إجراءات الدراسة :

في ضوء الهدف الرئيسي للدراسة الحالية وفروضها ، سيتم عرض وتحليل الأدبيات المتعلقة بجوانب الدراسة من خلال أربع مباحث على النحو التالي :

**المبحث الأول :** مدخل في الموازنة .

**المبحث الثاني:** العلاقة بين موازنة الجامعات السعودية ومفهوم تحليل النظم .

**المبحث الثالث:** الإطار المحاسبي والموازنة في الجامعات .

**المبحث الرابع:** تطوير الموازنة في الجامعات محاسبياً .

#### • المبحث الأول : مدخل في الموازنة:

لا يقتصر إتباع أسلوب الموازنة على أنشطة معينة ، بل يمتد إلى كل فرع وقطاع ، مهما كان نشاطه ، فأسلوب الموازنة يطبق في المنشآت كافة سواء كانت تقوم بنشاط صناعي أو زراعي أو تجاري أو مالي أو تؤدي خدمات خاصة أو عامة ، وسواء كانت المنشأة مشروعاً فردياً أو شركة خاصة أو عامة ، أو جهازاً أو وزارة ، أو هيئة أو إدارة حكومية . ومن خلال هذا المبحث سيتم التعرف على الاطار العام لمفهوم الموازنة على النحو التالي :

#### • أولاً: تعريف الميزانية والموازنة :

من الناحية التاريخية كلمة ميزانية مستمدة من الكلمة الفرنسية Budget والتي تعني الكيس الصغير الذي كان يخصص للأموال . (الميزانية)

وفيما يخص التفريق بين مفهوم الميزانية ومفهوم الموازنة ، حيث يلاحظ أن هناك خلط من قبل البعض بين المفهومين ، فالميزانية تعرف بأنها : " بيان تفصيلي يوضح الإيرادات الفعلية والنفقات الفعلية عن السنة المنصرمة " في حين أن الموازنة تعرف بأنها عبارة عن : " بيان تفصيلي يوضح تقديرات الإيرادات والمصروفات معبراً عن ذلك في صورة وحدات نقدية تعكس في مضمونها خطة سنوية مالية قادمة " ، لذا فإنه ينظر للموازنة كخطة أو برنامج سنوي يتضمن تقدير للإيرادات المؤمل تحصيلها وكذلك النفقات المقدرة والمرخص بصرفها من أجل تحقيق أهداف الخطة . (الحربي ، ٢٠٠٨م)

ويمكن تلخيص الفروق الأساسية بين الموازنة والميزانية، فيما يلي:

١- تحتوى الموازنة على أرقام مسبقة ، أي محددة مقدماً قبل أن تحدث العمليات فعلاً، في حين تحتوى الميزانية على أرقام فعلية عن عمليات حدثت فعلاً.

٢- تهدف الموازنة إلى تحقيق التخطيط والرقابة ، بينما تهدف الميزانية لإيضاح المركز المالي.

٣- تُعد الموازنة عن فترة محددة مقبلة ، في حين أن الميزانية، تُعد في تاريخ محدد، عن فترة مضت. <http://www.moqatel.com/openshare/Behoth/Ektesad8/Mezania/sec08.doc> cvt.htm

وأضاف (الشرع، ٢٠٠٩م) في هذا الصدد أن الميزانية تمثل الترجمة الحقيقية لمفردات الموازنة عند حلول أجل تنفيذها ، وفي هذا الصدد يوجد محوران : ( المحور الأول هو تقديرات الموازنة والمحور الثاني يتمثل في جهة التنفيذ ) .

وقد عبر أحد الكتاب عن مفهوم الموازنة حيث يقول "هي وثيقة تصب في قالب مالي قوامه الأهداف والأرقام ، أما الأهداف فتعبر عما ما يعزم القيام به من برامج ومشروعات خلال فترة زمنية مقبلة ، وأما الأرقام فتعبر عما يعزم إنفاقه على هذه الأهداف وما تتوقع تحصيله من مختلف مواردها خلال الفترة الزمنية المنوه عنها وهي عادة تحدد بسنة مالية" (جريدة العهد، ٢٠٠٩م) . كما عرفت المادة (٤٥) من دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة الموازنة بأنها: "عملية سنوية تركز على التخطيط والتنسيق ورقابة استعمال الموارد لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة ، فهي أساساً عملية اتخاذ القرار بطريقة تمكن الموظفين الرسميين على مختلف المستويات الإدارية ، أن يقوموا بالتخطيط والتنفيذ لعمليات البرنامج بطريقة مخططة للحصول على أفضل النتائج الممكنة من خلال التوزيع والاستخدام الأكثر فاعلية للموارد المتاحة". وهناك تعريف آخر للموازنة بأنها: " هي تعبير رقمي (كمي وقيمي) ، عن خطة النشاط المتعلقة بفترة مالية مقبلة ووسيلة للرقابة الفعالة على التنفيذ، وأداة يتم من خلالها توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين، حتى يمكن تقييم الأداء، ومتابعة التنفيذ، والتحقق من إنجاز الأهداف الموضوعية، واتخاذ القرارات المطلوبة" ، ومما سبق فالموازنة تحقق هدفين رئيسيين هما :

١- **التخطيط والتنسيق**: ويقصد بالتخطيط رسم سياسة مستقبلية ، ووضع خطة شاملة ، ويتطلب :

7 تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للمشروع، وكذلك الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل.

7 وضع الخطة أولاً على أساس وحدات قياس عينية (كمية مواد ، ساعات عمل .. إلخ) ، ثم تترجم إلى وحدات قياس مالية، مع العمل على تحقيق التوازن المالي والاقتصادي للمشروع.

7 توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين، حتى يمكن تقييم أداء العاملين .  
7 أمّا التنسيق فهو ضرورة حتمية لنجاح التخطيط ، فلا وجود لخطة بدون تنسيق بين الأنشطة والوحدات الفرعية والعاملين، ... إلخ ، ولا يقتصر التنسيق على التخطيط بل يمتد إلى التنفيذ، إذ إن الخطة تتطلب، خلال تنفيذها والرقابة عليها ، استمرار التنسيق بين كافة الأنشطة والوظائف والأقسام والإدارات ...

٢- الرقابة وتقييم الأداء: لا يتوقف دور الموازنة عند وضع الخطة فقط إذ إن التخطيط ما هو إلا الخطوة الأولى للرقابة ، لذلك، فإن الرقابة هي الدور الحقيقي الذي تؤديه الموازنة من طريق :

7 متابعة الأداء الفعلي للأنشطة.

7 مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط.

7 تحليل الانحرافات، والتعرف على أسبابها، وعلاجها، في الوقت المناسب .

<http://www.moqatel.com/openshare/Behoth/Ektesad8/Mezania/sec08.doc cvt.htm>

#### • ثانياً: مبادئ الموازنة:

يخضع إعداد الموازنة لمبادئ عدة ، منها :

7 مبدأ السنوية : ويعني أن تقديرات الميزانية تتم عن فترة زمنية محددة تكون عادة سنة.

7 مبدأ العمومية أو عدم التخصيص: ويعني ألا يتم تخصيص إيرادات معينة لمقابلة مصروفات معينة وذلك لأن التخصيص الدقيق يفقد في الغالب الموازنة مرونتها.

7 مبدأ الشمول والوحدة: ويعني أن تكون الموازنة عامة وشاملة لجميع النفقات والإيرادات على اختلاف أنواعها، ويتم صرف المصروفات في حدود الاعتمادات المخصصة. (الحربي ، ٢٠٠٨م).

وأضيف وفقاً للقانون التنظيمي الفرنسي الذي صدر في (٢٠٠١/٨/١م) مبدأ آخر ، يهتم بحسابات الموازنة وهو مبدأ الصدق.

كما أشار (الراوي ٢٠٠٨م) في هذا الصدد إلى أن هناك مبادئ وضعها الاقتصاديون للموازنة الناجحة ذكر منها: (الدقة في تقديرات الموازنة والوضوح في تقديرات الموازنة ومبدأ النشر وتوازن الموازنة والتوقع) . أما الموازنة الحديثة فمن أهم مبادئها أن تكون مؤشرات التقديرية ذات دقة عالية، وتكون جداولها المقارنة أشمل وأوسع ، ومدتها محدودة ولكنها ديناميكية ، ويكون تنفيذها بإذن ، وتكون أهدافها أوسع من الأهداف التي تتطلع إليها الموازنة التقليدية ، وإضافة أهداف جديدة إلى أهدافها التقليدية لتحقيق الرفاهية الاجتماعية وإدارة المشاريع الاقتصادية منفردة أو متعاونة مع القطاع الخاص ... (جريدة العهد ، ٢٠٠٩م)



### • ثالثاً: عناصر وأركان الموازنة :

ويتبين من تعريف الموازنة أنها تستند إلى عنصرين أساسيين ، هما التقدير والاعتماد ، فبالنسبة إلى التقدير فإنه يتمثل في تقدير أرقام تمثل الإيرادات التي ينتظر أن تحصل عليها السلطة التنفيذية ، وكذلك النفقات التي يُنتظر أن تنفجها ، وذلك خلال سنة مالية مستقبلية ، أما بالنسبة إلى الاعتماد فيقصد به حق السلطة التشريعية من خلال اختصاصها المعنية الموافقة على توقعات السلطة التنفيذية من إيرادات ونفقات (الحربي ، ٢٠٠٨م) .

ويتم تبويب المصروفات في الموازنة وفقاً للتبويب النوعي والإداري والاقتصادي ، حيث يتم وفقاً للتبويب النوعي تقسيم المصروفات إلى أبواب والأبواب إلى بنود والبنود إلى فروع ، وذلك للتأكد من أن الاعتمادات المالية تصرف وفقاً للغرض الذي اعتمدت من أجله ، أما وفقاً للتبويب الإداري فيتم جمع النفقات في شكل مجموعات وفقاً للأساس النوعي وذلك بالنسبة لكل وحدة إدارية ، حيث يظهر هذا التبويب مخصصات كل وحدة إدارية على حده ، في حين يقصد بالتبويب الاقتصادي تبويب المصروفات بحسب طبيعتها الاقتصادية ، حيث تقسم المصروفات إلى مصروفات إيرادية ومصروفات رأسمالية ، أما الإيرادات فتبويب في الغالب بحسب مصادرها . (الحربي ، ٢٠٠٨م)

### • رابعاً: أنواع الموازنات والغرض منها:

يتم التمييز بين أنواع الموازنات، طبقاً للمعايير التالية:

١- الفترة الزمنية، التي تغطيها الموازنة : وتنقسم الموازنات، طبقاً للفترة الزمنية التي تغطيها، إلى :

7 موازنات قصيرة الأجل : تغطي الموازنات قصيرة الأجل عادة فترة محاسبية واحدة مقبلة (عادة سنة).

7 موازنات طويلة الأجل : أما الموازنات طويلة الأجل، فهي تغطي، عادة، فترة زمنية تزيد عن فترة محاسبية واحدة. أي تُعدّ لعدة سنوات في المستقبل تراوح بين خمس وعشر سنوات.

7 موازنات مستمرة : الموازنات بنوعيتها السابقين إما أن تبني على أساس مستمر أو على أساس نهائي. فالموازنة السنوية (قصيرة الأجل) التي تُبنى على أساس مستمر، تغطي سنة بصفة مستمرة ، وتكون الموازنات (طويلة الأجل) مستمرة عن طريق الامتداد بها في المستقبل بالطريقة نفسها. فكلما انقضت سنة منها امتد مداها إلى سنة أخرى في المستقبل. أما الموازنات التي تعد على أساس نهائي، فهي تغطي فترة زمنية محددة تنقضي بانقضائها ويحل محلها موازنة أخرى للمدة نفسها. ولا شك أن الموازنات المستمرة تعد أفضل بكثير من النهائية لأغراض التخطيط والرقابة ، إلا أنها تتطلب نفقات أكثر في إعدادها، ولكن الفائدة التي تعود منها تكفي في كثير من الأحيان لتبرر النفقات الزائدة لإعدادها.

٢- طبيعة النشاط الاقتصادي، الذي تغطيه الموازنة : وتنقسم الموازنات، تبعاً لنوع النشاط الاقتصادي أو العمليات التي تشملها، إلى :

7 موازنات النشاط الجاري Operating Budgets

7 موازنات العمليات الرأسمالية Capital Budgets

٣- موضوع المعاملات التي تغطيها الموازنة : وتُقسّم المعاملات الاقتصادية، من وجهة نظر موضوعها، إلى معاملات متعلقة بالسلع والخدمات في صورتها العينية، ومعاملات متعلقة بالحقوق والالتزامات المالية، ومعاملات متعلقة بالنقدية. وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين أنواع ثلاث من الموازنات :

7 موازنة عينية :توضح البرنامج الإنتاجي للوحدة الاقتصادية مرتبطاً بالطاقة الإنتاجية، ومشتملاً على المستلزمات السَّالِية والخدمية، والاحتياجات من القوى العاملة. ويُعبّر عن ذلك في شكل وحدات عينية، من دون ترجمتها إلى قيم نقدية.

7 موازنة مالية : تمثل ترجمة مالية للموازنة العينية بالضرب في الأسعار كما توضح الخطة التمويلية للوحدة.

7 موازنة نقدية :تشتمل على المقبوضات والمدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية، وما يرتبط بها من فائض أو عجز نقدي.

٤- الوحدة المحاسبية التي يتم إعداد الموازنة على أساسها : وتختلف غالباً الوحدة المحاسبية المستخدمة لأغراض الموازنات، عن الوحدة المحاسبية التقليدية، وذلك طبقاً للغرض من الموازنة. وعلى هذا الأساس يمكننا التفرقة بين :

7 موازنات البرامج: يُقسّم نشاط الوحدة الاقتصادية إلى برامج محددة، يهدف كلٌّ منها إلى تحقيق هدف معين، أو التوصل إلى نتيجة معينة. ثم تُعدّ موازنة لكل برنامج على حدة. وعلى ذلك، يصبح كل برنامج بمثابة وحدة محاسبية لأغراض الموازنة التخطيطية

7 موازنات المسؤوليات: على مبدأ محاسبة المسؤولية Responsibility Accounting، حيث يتم رسم الخطط بناءً على مراكز مسؤولية التنفيذ. وتُقسّم الموازنات إلى أجزاء، بحيث يصبح تنفيذ كل جزء من مسؤولية شخص محدد، أو مجموعة محددة من الأشخاص وتصبح الموازنة على هذا الأساس مجموعة من الأهداف المعيارية، موزعة على حسب مسؤولية تنفيذها .

7 موازنات المنتجات: على أساس أن كل منتج، يُعدّ وحدة محاسبية مستقلة، لأغراض الموازنة.

7 الموازنات العامة : على أساس أن الوحدة الاقتصادية، بأنشطتها المختلفة وبرامجها المتعددة وأقسامها المتنوعة ومراكز مسؤولياتها العديدة بمثابة الوحدة المحاسبية لأغراض إعداد الموازنة.

٥- المستوى الذي تُعدّ على أساسه الموازنة وينقسم إلى :

7 موازنة تخطيطية على مستوى الوحدة الاقتصادية

## 7 موازنة عامة للدولة .

٦- مستوى النشاط الذي يتم إعداد الموازنة على أساسه : يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات، طبقاً لمستوى النشاط أي (مستوى التشغيل أو حجم الإنتاج أو معدل استغلال الطاقة المتاحة)، الذي يتم إعداد الموازنة على أساسه:

7 موازنة ثابتة : ويعني أن تُعدّ الموازنة وفقاً لمبدأ الثبات، إذ يُفترض وجود مستوى واحد ثابت من النشاط، وفي ضوء هذا المستوى الثابت، تُعد جميع التقديرات الخاصة بالموازنة .

7 موازنة مرنة أو متغيرة : تعد على أساس مستويات متعددة من النشاط، طبقاً للتقلبات المتوقعة حدوثها، خلال فترة الموازنة.

٧- التقسيم من وجهة نظر الشمول :

7 موازنة رئيسية : تشمل كافة أوجه النشاط، بصورة مختصرة.

7 موازنة فرعية : تشمل أحد فروع النشاط، وهي أكثر تفصيلاً.

[http://www.moqatel.com/openshare/Behoth/Ektesad8/Mezania/sec08.doc\\_cvt.htm](http://www.moqatel.com/openshare/Behoth/Ektesad8/Mezania/sec08.doc_cvt.htm)

## • المبحث الثاني : العلاقة بين موازنة الجامعات ومفهوم تحليل النظم :

يهتم هذا المبحث بمحاولة الربط بين كلاً من مفهوم النظم ومفهوم الموازنة في الجامعات، ولذا سوف نتناول مفهوم النظم، ثم مفهوم الموازنة في الجامعات، ثم إيضاح مدى إمكانية النظر إلى موازنة الجامعات باعتبارها نظاماً، وذلك من خلال مناقشة وتحليل الجوانب التالية :

### • أولاً: تحليل النظم :

يعرف مفهوم النظم بأنه : "مجموعة من العناصر المترابطة أو الأجزاء المتفاعلة مع بعضها التي تعمل معاً من أجل تحقيق أهداف محددة".

<http://www.ccast.edu.ps/Staff/StaffWeb/Files/943/docs/1.ppt>

بينما يقصد بتحليل النظم ما يلي :

7 تجزئة النظام إلى مجموعة المدخلات والإجراءات والمخرجات والتغذية المرجعية.

7 تحديد عناصر المدخلات والمخرجات، وتحديد العلاقات المنطقية والفيزيائية والرياضية فيما بينها.

7 تنظيم الإجراءات الداخلة في تراكيب النظام ضمن منظومة معادلات رياضية، وعلاقات منطقية، وعمليات معالجة بيانات واضحة المعنى، محددة المدخلات ودقيقة المخرجات.

7 إيجاد العلاقات التركيبية، ووسائل اتصال المعلومات والبيانات بعضها ببعض في منظومة الأنظمة الفرعية المكونة للنظام.

7 تحديد أساليب السيطرة على مدخلات وإجراءات ومخرجات النظام.

- 7 تحديد الأهداف الخاصة والعامة للنظام بحيث تصاغ الأهداف في عبارات محددة المعنى والعناصر.
- 7 تعديل وتحديث النظام وصياغته كلما لزم الأمر.
- 7 بناء وتصميم الأنظمة الجديدة.
- 7 تحديد مستخدمي النظام.

<http://www.arabteam2000-forum.com/lofiversion/index.php/t113839.html>

وتتكون المنظومة من مجموعة من العناصر التي تحكمها علاقات التأثير والتأثر وهي :

- ١- المدخلات : وتعرف بأنها : " مجموعة العناصر التي تتدخل بداية في المنظومة ولها دورها في تحقيق الناتج " . وعند اختيار مدخلات المنظومة يراعى ما يلي :
- 7 توفر مستوى مرتفع من التفاعل بين المنظومة والبيئة .
- 7 اختيار المدخلات التي تناسب المنظومة بدقة وعلمية .
- 7 تحديد أولويات المدخلات ليتم تنشيطها .

وتصنف المدخلات إلى :

- 7 مدخلات بشرية : العنصر البشري من أهم مدخلات المنظومة بقدراته ورغباته واتجاهاته وأنماط السلوك ذات العلاقة بنشاط المنظومة وأهدافها .
- 7 مدخلات مادية : وتشمل جميع الموارد المادية من أموال ومعدات وتجهيزات ومواد تصل جميعها إلى المنظومة لتوظيفها في العمليات .
- 7 مدخلات معنوية : وتضم مجموعة من المعلومات والمعارف والأفكار التي يتفاعل معها العنصر البشري ، وقد توجه حركته ونشاطه داخل المنظومة نحو تحقيق الناتج.

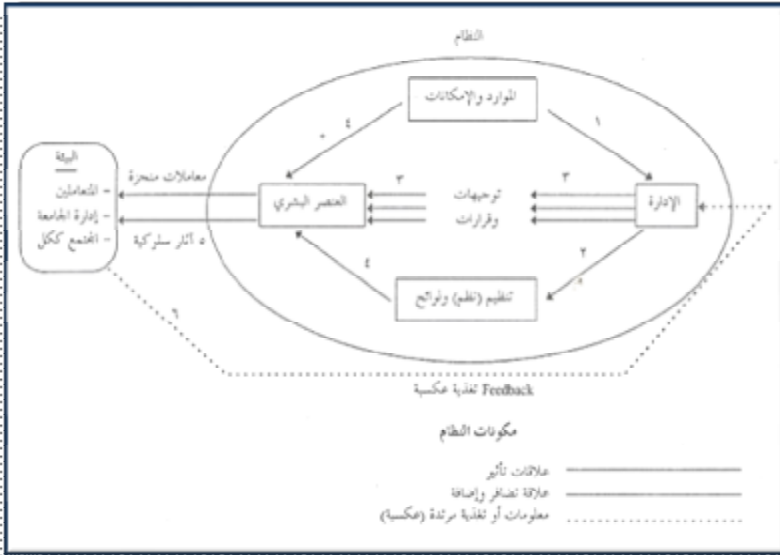
- ٢- العمليات : تعرف بأنها " الحركة التي تتمخض عن سلسلة من عمليات التأثير والتأثر بين عناصر المنظومة وتكون مؤشرا لارتفاع كفاءتها وتساهم في رفع مستوى النواتج " . ومن أهم العوامل المؤثرة في العمليات ما يلي :
- 7 مدى الدافعية التي تتوفر لدى العنصر البشري في المنظومة نحو العمل .
- 7 مدى الانسجام بين عناصر المدخلات في المنظومة .
- 7 قوة الترابط بين عناصر المنظومة .

- ٣- المخرجات : وتعرف بأنها : " مجموعة النواتج التي تتم نتيجة لعمليات التفاعل بين عناصر المنظومة وترتبط بأهدافها " . ومن أهم العوامل المؤثرة في المخرجات ما يلي :
- 7 اختيار المدخلات المناسبة .
- 7 مستوى التفاعل بين عناصر المنظومة .

- 7 الظروف التي تمكن العناصر من أداء دورها بأعلى كفاءة ممكنة .
- 7 وقد يترتب على عمليات المنظومة مخرجات بشرية أو مادية أو معنوية أو مزدوجة .

٤- **التغذية الراجعة:** وتعرف بأنها " تلك الإجراءات التي تنبني على المعلومات الواردة من المخرجات والتي تشير إلى مستوى تحقيق الأهداف ،فتؤدي إلى إعادة النظر في كافة عناصر المنظومة من أجل الوقوف على جوانب القصور ومن ثم تعديلها"

[http://www.iugaza.edu.ps/emp/emp\\_folders/99634/7.ppt](http://www.iugaza.edu.ps/emp/emp_folders/99634/7.ppt)



ويتضح من العرض السابق المختصر أن النظم علم قائم بذاته ، ولعله من الضروري الاستفادة بمنهج تحليل النظم في جميع العلوم ، ولاسيما في العلوم الاجتماعية . وعلى ذلك يكون الفرض الأول في هذه الدراسة صحيح وهو أن الموازنة ينطبق عليها مفهوم تحليل النظم .

#### • ثانياً: تقييم الوضع الحالي لميزانية الجامعات السعودية :

- مادة (١) : يكون لكل جامعة ميزانية مستقلة خاصة بها، يصدر بإقرارها مرسوم ملكي يحدد إيراداتها، ونفقاتها، وتخضع في مراقبة تنفيذها لديوان المراقبة العامة، والسنة المالية للجامعة هي السنة المالية للدولة .

- مادة (٢) : تتكون إيرادات كل جامعة من :  
 ٧ الاعتمادات التي تخصص لها في ميزانية الدولة.  
 ٧ التبرعات ، والمنح ، والصايا ، والأوقاف .  
 ٧ ريع أملاكها، وما ينتج عن التصرف فيها .  
 ٧ أي إيرادات تنتج عن القيام بمشاريع البحوث، أو الدراسات، أو الخدمات العلمية للآخرين.

- مادة (٣): تتولى كل جامعة تحضير مشروع الميزانية الخاصة بها بالتنسيق مع كليات الجامعة، ومعاهدها، ومراكزها، وفروعها، وإداراتها على أساس تقديرات مصروفاتها ويصحب التقديرات بيان بالمبررات التي بني عليها التقدير.

- مادة (٤): مع مراعاة التعليمات الصادرة بها الميزانية العامة للدولة، تشتمل مصروفات كل جامعة على الأبواب الآتية :

٧ الباب الأول: يخصص للمرتبات، والأجور، والبدلات.

٧ الباب الثاني: يخصص للمصروفات التشغيلية، والاستهلاكية، والإدارية.

٧ الباب الثالث: يخصص لمصروفات برامج الصيانة، والتشغيل.

٧ الباب الرابع: يخصص للمشاريع والإنشاءات الجديدة.

- مادة (٥) :مراعاة الفترات المحددة من قبل وزارة المالية والاقتصاد الوطني لتقديم مشروع الميزانية، يقدم مدير الجامعة مشروع الميزانية إلى مجلس الجامعة للموافقة عليه، ويرفعه لوزير التعليم العالي.

- مادة (٦) :تتم المناقشات بين البنود، أو بين أبواب الميزانية ، وفق ما يقضي به مرسوم الميزانية.

- مادة (٧): لا يجوز الصرف إلا بناء على ارتباط سابق، ولا يجوز الارتباط إلا في حدود الاعتمادات المدرجة في الميزانية، أو بعد صدور قرار بتعديلها من السلطة المختصة.

- مادة (٨) :تودع أموال الجامعة باسمها في مؤسسة النقد العربي السعودي، أو أحد فروعها في المملكة، ويجوز بموافقة مجلس الجامعة إيداعها في مصرف أو أكثر إذا اقتضت مصلحة العمل ذلك. (وزارة التعليم العالي - مجلس التعليم العالي - الشؤون المالية في الجامعات - الميزانية)

ويتبين مما سبق أن موازنة البنود أو الموازنة التقليدية هي الموازنة المستخدمة في الجامعات السعودية، وكما أسلفنا يعتبر هذا النوع من أقدم أنواع الموازنات، إلا أنها مازالت المستخدمة حتى وقتنا الحاضر .

ومما لا شك فيه أن الأوضاع -في جميع المجالات- قد تغيرت كثيراً مع مطلع القرن العشرين، وبالتالي فإن الدور الذي تلعبه الجامعات في العصر الحديث قد شهد -كغيرها من القطاعات- تطوراً كبيراً استدعى تحديث جميع أنظمتها ، ولكن نجد أن طريقة إعداد تقديرات موازنة البنود ما زالت مستمرة في الجامعات، مما أظهر حولها الكثير من أوجه القصور، وقد ذكر (نمر، الشاذلي، نصار، ١٩٩٤م، ص: ٣٥) بعض أوجه القصور لموازنة البنود التي تمثلت في الآتي :

٧ انفصال عملية اتخاذ القرارات عن عملية إعداد التقديرات ، والمقصود بذلك أن السلطة السياسية هي المسؤولة عن اتخاذ القرارات الخاصة

بتحديد الاعتمادات التي تقرر للسلطات التنفيذية فإنها لا تأخذ في حسابها قيمة الاعتمادات المتوقع حدوثها في الفترات المقبلة والتي تتحدد في ضوء التكاليف الكلية للمشروعات التي تقوم السلطات التنفيذية بإنجازها.

7 يعتبر أساس إعداد تقديرات الموازنة وفقاً لمفهوم البنود قاصراً حيث أنه يتم تقدير قيمة الاعتمادات دون النظر إلى المخرجات التي تسعى الجهات إلى تقديمها أو البرامج التي تقوم بإنجازها أو الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها

7 تعد الموازنة الحكومية بهذه الطريقة دون الارتباط بخطة طويلة الأجل مما لا يجعلها تظهر الآثار المستقبلية للقرارات التي تتخذ.

7 لا تظهر التقديرات بهذه الطريقة العلاقة بين البرامج المتعددة والتي تسعى إلى تحقيق هدف معين، وبالتالي يؤدي هذا إلى صعوبة القيام بعملية التنسيق بين البرامج وبعضها.

7 إن مبالغ التقديرات تكون غير واضحة وغير مفيدة لأغراض إدارة الأنشطة والأعمال التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة.

7 إن التقديرات التي تشملها موازنة البنود تعتبر وسيلة لتشجيع الإنفاق بدلاً من الاقتصاد فيه وذلك لتولد شعور لدى السلطات التنفيذية بالتزامها بإنفاق كل الاعتمادات لها بغض النظر عن الحاجة الفعلية.

7 لا تمكن التقديرات التي تشملها موازنة البنود في ضوء الاعتبارات السابقة من القيام بعملية تقييم الأداء في الوحدات الإدارية، وانصراف الاهتمام نحو الرقابة المالية فقط، وبهذا فقد ظهرت مجموعة من الاتجاهات الحديثة المختلفة لإعداد تقديرات الموازنة وكل اتجاه حاول التركيز على مجموعة من الأهداف وحاول أن يتلافى مجموعة من العيوب.

### • المبحث الثالث : الإطار المحاسبي والموازنة في الجامعات :

لكل مشروع. مهما كان نوعه . مركز مالي في تاريخ معين ، ومن وجهة نظر أصحاب المشروع يتمثل المركز المالي في مجموع الأصول التي تمتلكها المنشأة ، وما عليها من التزامات تجاه الآخرين ، حيث أن الفرق بين الأصول والالتزامات (الخصوم) يمثل صافي المركز المالي ، ويعبر عن حقوق أصحاب المشروع ، أما من وجهة نظر الإدارة فإن المركز المالي يمثل مصادر الأموال التي يحصل عليها المشروع من أصحابه ومن غيرهم ، وأوجه استثمار أو استخدام هذه الأموال في الأصول المختلفة.

ومهما اختلف تعريف المركز المالي فإن عناصره تظهر في قائمة يطلق عليها قائمة المركز المالي، وقد جرى العرف على تسميتها بالميزانية ، وهناك من انتقد هذا الاصطلاح، إذ إن توازن الميزانية ، قد يكون توازناً حسابياً فقط ولا يمثل الحقيقة من الجهة الاقتصادية ، ولكن قد يكون هذا التوازن مقبولاً في ظل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (أي المقبولة قبولاً عاماً)، التي تُعد الميزانية على أساسها.

إن العناصر المكونة للمركز المالي ، تختلف من مشروع إلى آخر، باختلاف العوامل التالية :

7 اختلاف نوع المشروع وطبيعة نشاطه سواء كان نشاط (زراعي، صناعي تجاري، خدمي...)

7 اختلاف في مصادر الأموال التي يعتمد عليها المشروع في تمويل عملياته ومدى الاعتماد على الأموال المقترضة، والأرباح المحتجزة، والمعاد استثمارها في المشروع .

7 اختلاف في أوجه استخدام أموال المشروع في الأصول المختلفة وحجم الأصول الثابتة بالنسبة إلى الأصول المتداولة.

7 ومن ذلك ، يتضح أن قائمة المركز المالي، أو "الميزانية"، تشتمل على جانبين:

أ الأول : يشتمل على الأصول والتي تتمثل في أوجه الاستثمار، سواء كانت أصولاً ثابتة أو أصولاً متداولة.

ب الثاني : يشتمل على مصادر الأموال سواء كانت من أصحاب المشروع أو من غيرهم. والهدف من إعداد الميزانية هو تحديد المركز المالي للمنشأة في تاريخ محدد.

[http://www.moqatel.com/openshare/Behoth/Ektesad8/Mezania/sec08.doc\\_cvt.htm](http://www.moqatel.com/openshare/Behoth/Ektesad8/Mezania/sec08.doc_cvt.htm)

7 وفي الأسطر التالية سوف يتم التعرف على الركائز الأساسية للربط بين كلا من المحاسبة والميزانية من خلال مناقشة الجوانب التالية :

### • أولاً: المبادئ المحاسبية المرتبطة بإعداد الميزانية :

إن مشكلة التقويم هي المشكلة الرئيسية في إعداد الميزانية وتحديد المركز المالي ، فإذا حصرت الأصول وقومت تقويماً سليماً ، فإنه يمكن تصوير قائمة تعبر تعبيراً صحيحاً عن المركز المالي للمشروع ، ولذلك فالمبادئ العلمية المتعلقة بتحديد المركز المالي هي في واقع الأمر مبادئ تقويم مرتبطة بالأصول ، إضافة إلى مبدأ الإفصاح الكامل عن الحقائق المهمة والضرورية لمستخدمي الميزانية ، وتشتمل المبادئ المحاسبية Accounting Principles على الآتي :

١- مبدأ التكلفة التاريخية ناقص الاستهلاك ( Historical or Original Cost less depreciation)

تُقتنى الأصول الثابتة من أجل المساعدة على الإنتاج، لا من أجل بيعها وتحقيق ربح، لأنها تؤدي للمشروع خدمات طويلة الأجل. ولذا، فهي تُقَوَّم على أساس تكلفتها الأصلية أو التاريخية، أي التي اشترت بها مطروحاً منها قيمة الاستهلاك، إن وجد، والذي يعبر عن النقص الفعلي لقيمة الأصل الناتج من الاستعمال أو التقادم أو احتمال ظهور اختراعات حديثة.

٢- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلاً Realizable Value : الأصول المتداولة هي جميع الأصول النقدية أو القابلة للتحويل إلى نقدية سائلة، في فترة زمنية قصيرة الأجل ، وعن طريق حركة هذه الأصول تحقق



المنشأة ربحاً أو خسارة ، لذا تُقَوِّم هذه الأصول على أساس "مبدأ القيمة التي يمكن تحقيقها مستقبلاً" ، ومعنى ذلك أنه عند تقويم مفردات هذه الأصول يجب أن يؤخذ في الحسبان القيمة الممكن الحصول عليها مستقبلاً، نتيجة تحصيل قيمة الأصل الدفترية (أي قيمة الأصل في الدفاتر)، ولا بد أن يقوم الأصل بأقل السعريين ، أو يكون احتياطي أو مخصص (حسب الأحوال)، لمقابلة هذا النقص المتوقع .

٣- مبدأ الإفصاح الكامل Full Disclosure Principle : يؤثر هذا المبدأ على القوائم المالية تأثيراً واضحاً ، ويعني أن القوائم المالية يجب أن تفصح عن الحقائق المهمة والضرورية حتى لا تكون مضللة لمستخدمي هذه القوائم ، ولا يقتصر الإفصاح الكامل على القوائم المالية بل يشمل كذلك الملاحظات الإيضاحية التي تُعدّ جزءاً مكملًا للقوائم المالية ، وبناءً على ذلك فإن الإفصاح عن الحقائق المختلفة في الميزانية قد يكون في الميزانية نفسها أو في الملاحظات المرفقة بها أو في الاثنين معاً. ولا تقتصر ضرورة الإفصاح الكامل على الحوادث والأعمال التي حدثت فعلاً قبل تاريخ الميزانية ، وعن الفترة التي تغطيها تلك الميزانية ، وإنما يمتد ذلك إلى الحوادث المهمة التي قد تحدث بعد تاريخ الميزانية ولكن قبل نشر القوائم المالية. <http://www.moqatel.com> <http://openshare/Behoth/Ektesad8/Mezania/sec08.doccv.htm>

#### • ثانياً : الأهمية الحاسبية للموازنة :

الموازنة بالمعنى الحسابي قائمة رقمية شاملة لنشاطات تسجل فيها جميع العمليات التي تجري داخل دائرة نشاط معين (جريدة العهد ، ٢٠٠٩م) ، وبشكل عام مفهوم الميزانية ذو طابع محاسبي إذ يتضمن مجموع الحسابات المتعلقة بالإيرادات التي ستحصل والنفقات التي ستصرف) خلال السنة المالية . كما سبق . وهذا حسب المفهوم التقليدي ، أما المفهوم المعاصر فهو قائم على طابع قانوني ، فالميزانية أصبحت تسمى بقانون المالية وفي هذا المفهوم لم تعد الميزانية مقتصرة على الاقتصاد فقط، بل أصبحت قائمة على عنصر الإلزام من خلال تمييزها بالطابع القانوني بحيث أصبح الأخذ بها إجباري . (الميزانية)

كما يُعدّ النظام المحاسبي أداة لتوصيل البيانات والمعلومات إلى المستويات الإدارية المختلفة في كافة المشروعات، ومهما اختلفت طبيعة نشاطها وحجمها ، بهدف اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية، وتحقيق الإدارة الاقتصادية ، حيث تُعدّ الموازنة أحد الأساليب المحاسبية والأداة الرئيسية التي تستخدمها الإدارة في تحقيق التخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم الأداء <http://www.moqatel.com/openshare/Behoth/Ektesad8/Mezani> [a/sec08.doc cvt.htm](http://a/sec08.doc cvt.htm)

#### • ثالثاً : الإطار المحاسبي لنظام الموازنة في الجامعات :

7 فيما يلي سيتم تحديد الإطار المحاسبي في نظام الموازنة في الجامعات ، أي (المدخلات ودورة الموازنة والمخرجات والتغذية العكسية ) كالآتي :

## ١/ الجوانب المحاسبية في مدخلات نظام الموازنة :

تتعد مدخلات نظام موازنة الجامعات لتشمل بيانات ومعلومات حول :

7 مجموعة من الموارد والإمكانات الاقتصادية -بالمفهوم العام- بغض النظر عن شكلها ، من هذه الموارد عنصر القوى العاملة والأفراد من حيث العدد أو الحجم أو كقوى عاملة.

7 العنصر الإنساني بغض النظر عن العدد أو الحجم ، وهنا التركيز على المكونات الشخصية للفرد والتي تحكم الأداء ، ومن ثم فإن هذا العنصر في حد ذاته يمثل نظاما متكاملا ويمكن أن يكون مستقلا أو يندمج كنظام فرعي في نظم أخرى ، لأنه يتكون من العناصر التالية : (قيم أخلاقية ، معارف سابقة ، برامج تدريبية ، احتياجات مادية وسلوكية ، مقارنات النظائر) .

7 مجموعة التنظيمات واللوائح والقواعد ، مثل : (خطط السلطة والمسئولية وتوزيع العمل ، خطط تدفق المعلومات والخدمات ، نظام الحوافز المادية وغير المادية ....)

7 القيادة أو الإدارة ، وهي بمثابة مركز السيطرة والتحكم ، وهي التي تتخذ القرارات فيما يتعلق بالأهداف والقرارات والخطط التي تحفز وتوجه كافة عناصر النظام الأخرى ، فهي للنظام بمثابة المخ للجسد .

أما العناصر التي لا تدخل في نطاق السيطرة ، وإن كانت تؤثر على النظام ، فهي تمثل البيئة ومنها ما يمثله المتعاملين ، ومنها ما يمثله في القواعد واللوائح الخارجية المفروضة على النظام ويتعامل معها النظام كقيود أو حدود يعمل في نطاقها (الرحيلي وبيومي ، ١٩٩٩م) . ومما يسهل على المحاسبين دورهم في مدخلات نظام موازنة الجامعات إتباع الخطوات التالية التي حددها (المصري ، ١٩٨٣م ، ١٢٠١) وهي كالتالي :

7 محاولة التعرف على الفلسفة النظرية التي تحكم العمل داخل نظام الموازنة من ناحية وعلاقته بالبيئة المحيطة به من ناحية أخرى .

7 الإلمام بمجموعة التعليمات المالية والدرامية التي تحكم سير العمل في جميع مراحل النظام وخطواته .

7 تصميم المجموعة المستندية والدفترية المساهمة في تسهيل وتطوير نظام الموازنة في مختلف مراحلها .

7 تصميم التقارير الدورية والختامية وتطويرها باعتبارها مخرجات تدخل مرة أخرى كمدخلات في النظام .

7 الاهتمام بدراسة العنصر البشري والآلي والعاملين داخل الوحدة الإدارية والمؤثرين على نظام الموازنة ، وذلك لتجهيز المدخلات حسب إمكانات واستعدادات هذين العنصرين .

## ٢- الجوانب المحاسبية في دورة نظام الموازنة :

والمقصود بدورة الموازنة هي مراحلها وهي مرحلة : (الإعداد ، الاعتماد التنفيذ ، الرقابة) والتي يمكن اعتبارها العمليات التشغيلية التي تمر بها

الموازنة ، وهنا يمكن استكشاف النواحي المحاسبية في كل من هذه المراحل كما يلي :

7 إن دور المحاسبين في مرحلة الإعداد في الوحدات الإدارية هو تقدير لقيمة المصروفات والإيرادات ، أي الموازنة القيمة التقديرية التي يقدرها المحاسبون على حساب معين ، فمثلا قد تخطط المنشأة لحساب الأرباح والخسائر قيمة معينة ويُراد معرفة قدر الانحراف الذي يمثله التأثير في الحساب فعليا من خلال الحركات المؤثرة في هذا الحساب بالنسبة للقيمة التقديرية التي تم تحديدها لهذا الحساب (الراوي، ٢٠٠٨م) .

7 دور المحاسبين في مرحلة الاعتماد يتمثل في متابعة عملية الاعتماد ، ثم يجري مقارنة بين ما كان مقدروما تم اعتماده ، ويعد تقريراً بالفروق حيث تكون لهذا التقرير فوائد متعددة، فهو يظهر إلى أي مدى تم الاقتناع بتقديرات الوحدة الإدارية ، ويفيد أيضا التقديرات السنوية القادمة ويؤثر على ما تقوم به الوحدة الإدارية من أنشطة ، لأنه يوضح ما يكون قد حذف أو خفض من أنشطة وبرامج الوحدة (المرسي، ١٩٨٣م، ٦٤، ٦٣) .

7 دور المحاسبين في مرحلة التنفيذ يتمثل في تصنيف وتبويب وعرض وتحليل البيانات المتعلقة بالعمليات (حسابات الميزانية من مصروفات وإيرادات) التي تحدث في الوحدة الإدارية أولا بأول ، وبذلك تكون إثباتا وتسجيلا لتلك العمليات (الدسوقي، ١٩٨٨م) .

7 دور المحاسبين في مرحلة الرقابة يتمثل في تقديم البيانات السليمة عن الأموال التي وضعت تحت تصرف المسؤولين عن الإنفاق في وحدتهم الإدارية إلى السلطات المختصة في الرقابة الإدارية على الاعتمادات ، حيث يثبتوا بذلك أنه تم التصرف في الاعتمادات وفقا للصلاحيات الممنوحة لهم من السلطة (الدسوقي، ١٩٨٨م) .

### ٣- الجوانب المحاسبية في مخرجات نظام الموازنة :

تعرف المخرجات . بشكل عام . بأنها : (كل ما ينتج عن النظام، وهي مرتبطة بأهداف النظام) ، كما تعرف بأنها : (مجموعة النواتج التي تتم نتيجة لعمليات التفاعل بين عناصر المنظومة وترتبط بأهدافها) .

[http://www.iugaza.edu.ps/emp/emp\\_folders/99634/7.ppt](http://www.iugaza.edu.ps/emp/emp_folders/99634/7.ppt)

وتتمثل مخرجات الموازنة في الوحدات الإدارية في مجموعة الخدمات العامة التي تقدمها الوحدات الإدارية في مقابل قدرا من النفقات أو المصروفات العامة . ويأتي هنا دور المحاسبين من خلال إعداد تقارير واضحة ودقيقة لتبين هذا القدر من الخدمات مقارنا بالإنفاق المقابل له .

### ٤- الجوانب المحاسبية في التغذية العكسية لنظام الموازنة :

تعتبر التغذية العكسية حلقة الوصل بين مخرجات النظام والبيئة المحيطة به من ناحية ، وبين المدخلات للنظام من ناحية أخرى . والمشكلة الرئيسية في إعداد الميزانية هي مشكلة التقويم ، وتحديد المركز المالي، فإذا حصر

الأصول وقُوِّمت تقويماً سليماً فإنه يمكن تصوير قائمة تعبر تعبيراً صحيحاً عن المركز المالي للمشروع .

[http://www.moqatel.com/openshare/Behoth/Ektesad8/Mezania/sec08.doc\\_cvt.htm](http://www.moqatel.com/openshare/Behoth/Ektesad8/Mezania/sec08.doc_cvt.htm)

وتعتبر التقارير الدورية التي يعدها المحاسب في الوحدات الإدارية وكذلك تعتبر التقارير الختامية واحدة من أهم مخرجات نظام الموازنة، حيث يعتبر الحساب الختامي والموازنة مكملان للحلقة المالية التي تحيط بأبعاد النشاط المالي خلال حركته ، فبالمقارنة بين أرقام الموازنة وأرقام الحساب الختامي يمكن الحكم على مدى دقة تقديرات الموازنة من ناحية ، ومدى مطابقتها للواقع من ناحية أخرى ، وهذا بدوره يفيد عند إعداد الموازنة الجديدة (الدسوقي، ١٩٨٨م).

ويتضح لنا مما سبق أن الموازنة بأشكالها المتعددة وبمراحلها المختلفة تعتمد على النظم والأساليب المحاسبية ، وهنا تبدو أهمية الموازنة من الناحية المحاسبية واضحة بما يتعلق بتحديد أنواع حسابات الإيرادات والنفقات التي ينبغي إمسакها لتنظيم المعاملات المالية ، إذ يمسك لكل نوع من الإيرادات والنفقات حساب خاص وفقاً لطريقة ومدة اعتماد الموازنة ، كما يمكن عن طريق النظام المحاسبي استخراج الحساب الختامي للموازنة ، والذي يتضمن الإيرادات والمصروفات الفعلية التي حصلت أو صرفت خلال السنة المالية وهكذا تظهر أهمية المحاسبة بالنسبة للموازنة في مراحلها المتعددة ، لاسيما أنها تساعد في إظهار ودراسة نتائج تنفيذ الموازنة . (إصلاح نظام الموازنة العامة) . ومن هنا يمكن استنتاج أن موازنة الجامعات لها إطار محاسبي يتغلغل في جميع أجزاء هذا النظام ويتأثر به ويؤثر فيه ، وبذلك يثبت صحة الفرض الثاني من فروض هذه الدراسة .

#### • المبحث الرابع : تطوير الموازنة في الجامعات محاسبياً :

غالباً ما يلاحظ أن النظم المتبعة بالوحدات الحكومية الخدمية . بشكل عام . تتسم بتدني مستويات الأداء إذا ما قورنت بالوحدات الاقتصادية الخاصة وذلك بسبب عوامل عدة منها :

- 7 صعوبة قياس الأنشطة الخدمية قياساً كمياً مباشراً .
- 7 غياب الملكية الخاصة وما يرتبط بذلك من غياب من له مصلحة خاصة مباشرة في ترشيد جوانب النشاط في تلك الوحدات .
- 7 خضوع الوحدات الحكومية لعدد من النظم العامة والشاملة التي توضع العديد من الوحدات الحكومية (الرحيلي وبويومي ، ١٩٩٩م) .

كما أضاف (البدرى ، ٢٠٠٧م) في هذا الصدد أن الوحدات الحكومية تتميز بالخصائص التالية:

- 7 ليس لها رأس مال بالمفهوم التجاري وإنما تعتمد على نظرية الأموال المخصصة .

- 7 لا تسعى لتحقيق الربح فلا ينطبق عليها مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات
- 7 ليس لها شخصية مستقلة ولا ذمة مالية مستقلة .
- 7 مملوكة بالكامل للمجتمع (ملكية عامة) .
- 7 أصولها تعنى الموارد التي تحصل عليها بموجب القانون فهي محددة الحجم والنوع خصومها تعنى القيود المفروضة على استخدام تلك الموارد .

وباعتبار أن الجامعات من أحد المرافق الحكومية ، فإن وحداتها الإدارية غالباً ما تواجه بتدني مستوى أدائها ، وبما أن الوحدات المالية أحد تلك الوحدات ، فقد وجه لها نصيباً من الانتقادات ، التي رمتها بالإسراف وعدم الترشيح في النفقات مع تزايد أنماطها الإيرادية ، مما أزم العمل على تعديل ذلك الوضع.

وترى الباحثة أنه كلما أمكن في الإدارة المالية للجامعات استخدام وتطبيق الأساليب المتقدمة كدراسة تحليل النظم ، ومحاسبة التكاليف والأساليب الكمية ، أي من خلال ميزانيتها . بعد تعديلها بما يتماشى مع نشاط وحداتها . كلما أدى ذلك إلى تحسين الأنظمة الإدارية والمحاسبية ومن ثم زيادة فعالية الإنفاق والارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة ، لذا سوف تعرض الباحثة في السطور التالية تصوراً لتطوير الموازنة في الجامعات - بتصرف من (الرحيلي وبيومي: ١٩٩٩م) و(الدسوقي: ١٩٨٨م). على النحو التالي:

#### • أولاً : تطوير مدخلات نظام الموازنة في الجامعات :

تتمثل معظم مدخلات الموازنة في بيانات ومعلومات متنوعة (إدارية وفنية ..) ومتداخلة فيما بينها ، لذا يجب على المحاسبين بالوحدات الإدارية أن يبذلوا جهداً مناسباً في تصنيف وتبويب وتحليل كل هذه البيانات لتكون أكثر جدوى عند استخدامها وتشغيلها خلال دورة الموازنة .

#### • ثانياً : تطوير دورة نظام الموازنة في الجامعات :

تشمل مراحل الموازنة : (الإعداد ، الاعتماد ، التنفيذ ، الرقابة) ، ويعتبر الفصل بين هذه المراحل زمنياً من أصعب الأمور ، ذلك لأنه في نفس الوقت الذي تكون فيه الوحدات الإدارية معنية بتنفيذ موازنة العام الحالي ، تكون أيضاً مشغولة بإعداد موازنة العام القادم ، ومتربعة لاعتمادها ، وتتغلغل الرقابة في كل هذه الأطوار ، وبالرغم من ذلك يجب أن تنهض الإدارة المالية في الوحدة الإدارية بدورها في تجهيز البيانات والمعلومات اللازمة لجميع مراحل الدورة التشغيلية للموازنة ، وفيما يلي سوف يتم عرض تصور لتطوير كل مرحلة من مراحل الموازنة كما يلي :

- 7 تطوير مرحلة الإعداد : يجب أن يعتمد المحاسب عند تقديره لعناصر المصروفات والإيرادات على أساليب كمية ، ولا يقتصر على طريقة المتوسطات أو طريقة التقدير المباشر ، بل يجب أن يبذل المحاسب جهداً مناسباً في التقدير ، ليكون مرناً متوائماً مع المستجدات في الحياة المتغيرة والتطور المستمر .

- 7 يركز دور المحاسب في مرحلة تطوير الاعتماد على تقديم تقارير واضحة ومبسطة للجهات المختصة ، وأن يربط الإنفاق المقترح بالأهداف والبرامج

وعندما يتم الاعتماد ، عليه أن يحدد ما اعتمد وما حذف من برامج أو ما أجل منها ، ويعد تقريراً بالأولويات بعد الاعتماد ويقارنها بما كان متصوراً من الوحدة الإدارية قبل الاعتماد ، ويرفع هذا التقرير للجهات الإدارية المعنية كي تستقر على البرامج والخطوات التنفيذية اللازمة .

7 يعتبر تطوير مرحلة التنفيذ للموازنة من أهم المراحل ، حيث تترجم الأهداف والبرامج إلى عمل فعلي ، وتلعب المحاسبة دوراً جلياً في هذه المرحلة حيث تسجل عناصر النفقات والإيرادات في الدفاتر طبقاً للتبويب الوارد بالموازنة ، ثم إعداد التقارير الدورية اللازمة والحساب الختامي ، وتحقيقاً لما سبق يلزم أن يكون هناك قدر من المرونة لدى الوحدات الإدارية عند التنفيذ لمواجهة المتغيرات والتحريك في الاتجاهات التي تخدم في تحقيق الأهداف والبرامج .

7 تطوير مرحلة الرقابة : إذا ما أحسن تطوير المراحل السابقة فإن ذلك سيساهم إلى حد كبير في تطوير مرحلة الرقابة وتدعيمها ، وعندما تتطور مرحلة الإعداد والتنفيذ يلزم أيضاً أن تتطور التقارير الرقابية لتشمل التحليل بناءً على النماذج المستخدمة في كل مرحلتين الإعداد والتنفيذ بحيث يمكن الرقابة أيضاً بنفس النماذج المستخدمة ، وهنا يظهر دور المحاسب من خلال تطوير التقارير الكمية والمالية بصورة مناسبة ومشملة على المقارنات الأساسية بين كل من التقديرات والنتائج الفعلية بالنسبة لكل مال مخصص على حده .

#### • ثالثاً : تطوير مخرجات نظام الموازنة في الجامعات :

إن تطوير كل من المدخلات ودورة التشغيل في نظام الموازنة يؤدي تلقائياً إلى تطوير المخرجات، سواء كانت هذه المخرجات في شكل خدمات أو بيانات ومعلومات أو تقارير . ولذلك يجب أن يهتم المحاسب بنوعية التقارير والبيانات الناتجة من نظام الموازنة ، فلا يكتفي بالتقارير الدورية المعروفة في المحاسبة الحكومية ولكن عليه أن يعد تقارير أخرى إضافية ترتبط بالنماذج والأساليب المستخدمة في حل المشاكل وما يلزم من تطوير في هذه النماذج والأساليب وما كان أمام إدارة الوحدة الإدارية من بدائل أخرى أحجمت عنها وما ضاع عليها من مزايا وعائد ومزايا القرار الذي وقع عليه الاختيار .

#### • رابعاً : تطوير التغذية العكسية لنظام الموازنة في الجامعات :

يجب أن تولي خطوات التغذية العكسية عناية خاصة لتطوير الموازنة فيجب أن تكون الفترات الزمنية لحدوث هذه التغذية العكسية قصيرة بما يضمن التدفق والتجديد المستمرين في هذه القناة ، كما يجب أن تكون تقارير التغذية العكسية موضحة للفروق بين ما كان مخططاً ، وما تم تنفيذه فعلياً ومسببات هذه الفروق وأوجه العلاج أو الإجراءات التصحيحية المناسبة وكذلك توضيح كفاءة النماذج والأساليب الكمية المستخدمة وما يلزم إجراءه من تعديلات . وفي ختام هذا الجزء نستنتج أن مجال التطوير المحاسبي للموازنة العامة من خلال مدخل تحليل النظم يعتبر مجالاً خصباً ، ويحتاج إلى مزيد من العناية والاهتمام . وبذلك يكون قد ثبت صحة الفرض الثالث في هذه الدراسة وهو إمكانية تطوير نظام موازنة الجامعات محاسبياً . بعد أن اثبت أن الموازنة نظام . باستخدام تحليل النظم .

## • نتائج الدراسة :

ختام الدراسة أمكن التوصل إلى النتائج التالية :

7 أن مفهوم تحليل النظم يمكن أن يضيف كثيرا في معظم إن لم يكن جميع مجالات العلوم الاجتماعية . بما في ذلك المحاسبة . وهو بذلك يشبه الرياضيات والأساليب الكمية .

7 استكشاف أوجه الالتقاء بين كل من مفهوم تحليل النظم ومفهوم موازنة الجامعات ، واتضح أن لموازنة الجامعات مدخلات وعمليات تشغيل ومخرجات واستفادة من التغذية العكسية ، كما أن هناك التقاء بين المفهومين حتى على المستوى الإجراءات والخطوات .

7 استنتج أن موازنة الجامعات تنطبق عليها إلى حد كبير مفهوم تحليل النظم وإجراءاتها ، وبذلك تتحقق صحة الفرض الأول للدراسة وهو ، أن موازنة الجامعات ينطبق عليها مفهوم تحليل النظم .

7 استكشاف أهمية الجوانب المحاسبية في مدخلات نظام موازنة الجامعات حيث تتعدد مدخلات الموازنة وتشمل البيانات المحاسبية والمستندات والدفاتر واللوائح المالية والإجراءات التي تنظم العمليات المالية الناتجة عن الموازنة .

7 أما في دورة الموازنة (مراحلها) فيلزم أن يستفيد المحاسب بمنهج تحليل النظم وأن يبحث أيضا عن أساليب حديثة لتقدير المصروفات والإيرادات وإعداد ومتابعة البرامج وأن يمتد دوره ليشمل عرض وتحليل البدائل المختلفة لتنفيذ نفس النشاط ومستويات التكلفة المرتبطة بكل بديل .

7 أما عن جوانب المحاسبية في مرحلة التنفيذ فتتجلى في التسجيل والتبويب والعرض والتحليل والاستفادة والمقارنة والاستفادة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية المرتبطة بالمحاسب الحكومية .

7 وفي مرحلة الرقابة يجب الاستفادة من الأساليب الكمية والاتجاهات الحديثة لتحقيق الرقابة على المال العام ورفع كفاءة توجيهه واستخدامه .

7 استنتجت الباحثة أن مجال تطوير نظام الموازنة محاسبيا من خلال مدخل وتحليل النظم يعتبر مجالا خصبا ، ومن ثم فقد ثبت صحة الفرض الثالث في الدراسة وهو إمكانية تطوير موازنة الجامعات محاسبيا باستخدام مفهوم تحليل النظم .

7 استنتجت الباحثة أن لنظام الموازنة في الجامعات إطار محاسبي يتغلغل في جميع أجزائها ويتأثر بها ويؤثر فيها ، ومن ثم يكون الفرض الثاني في البحث صحيح وهو ، أن لموازنة الجامعات إطار محاسبي يتأثر بها ويؤثر فيها .

7 توصي الباحثة بأن يعتبر المحاسب في الوحدات الإدارية أن المستندات والدفاتر الموجودة فعلا بنظام المحاسبة تمثل الحد الأدنى ، وأن يستحدث مستندات وتقارير أخرى تحليلية بما يراه ضروريا لاستكمال عرض وتحليل البيانات المحاسبية من ناحية ، ولتطوير مدخلات نظام الموازنة من مختلف البيانات من ناحية أخرى . وترى الباحثة أن هناك تداخلا في مراحل الموازنة فالإعداد يتداخل مع التنفيذ ومع الاعتماد والرقابة ومن ثم فإن تطوير أي من هذه المراحل يؤثر على المراحل الأخرى ولذلك توصي الباحثة بما يلي :

٦ عند إعداد الموازنة يلزم استخدام الأساليب الكمية والاتجاهات الحديثة في هذا الصدد مثل أسلوب التكلفة والفعالية وأسلوب تحليل المدخلات والمخرجات وأسلوب التخطيط والبرمجة والموازنة وأسلوب الموازنة الصفرية.

٦ عند اعتماد الموازنة يلزم أن يقدم المحاسب تقارير واضحة ومبسطة للجهات المختصة وأن يرتبط الإنفاق المقترح بالأهداف والبرامج المخططة وأن يعد تقارير تحليلية للمقارنة بينما كان مقدرا وما تم اعتماده وأثر ذلك على إعادة ترتيب أولويات البرامج والتنفيذ .

٦ عند تنفيذ الموازنة يجب أن يكون هنالك قدر من المرونة ، وأن تتم الموافقة على الإعتمادات في شكل حدود دنيا وعليا مدروسة مع مستويات الأداء ، ويلزم أن يكون هناك اعتماد خاص لمقابلة المتغيرات أثناء التنفيذ

٦ اقتراح استخدام ما يلزم من أساليب كمية وقت التنفيذ مثل ((نظرية صفوف الانتظار)) للقضاء على الاختناقات في تادية الخدمات المقدمة.

٦ عند الرقابة يلزم تطوير التقارير المالية بما يتناسب وأسلوب محاسبة المسؤولية ، أي ربط النفقة بالمسؤول عنها ، وكذلك بالبرنامج الخاص بها ، ثم بالوحدة أو الوحدات الإدارية المسؤولة عن تنفيذ البرنامج.

#### • توصيات الدراسة :

7 توصي الباحثة بضرورة الاهتمام بقياس نظام مخرجات الموازنة في الجامعات بمعنى الحرص على تحديد قيمة . ولو تقريبية في المراحل الأولى من القياس . للخدمات المقدمة ، وذلك لإمكان الحكم على مدى كفاءة الإنفاق ، ويمكن أن يقوم المحاسب بدور حيوي في هذا المجال من خلال التقارير الصادرة عن نظام المحاسبة باعتباره نظاما فرعيا في نظام الموازنة وتمثل هذه التقارير نوعا هاما من أنواع المخرجات في نظام الموازنة.

7 توصي الباحثة بضرورة اهتمام المحاسب في الوحدة الإدارية بدورة الخدمات المؤداة ، وأنواع هذه الخدمات ، ومستوى جودتها ، وذلك للجمع بين الجانبين المالي والكمي في التقارير حتى تصبح أكثر فعالية في تحقيق التغذية العكسية وتطوير نظام الموازنة .

7 توصي الباحثة بضرورة العناية بالمخرجات والاهتمام بقياس قيمة أو فعالية المخرجات المتمثلة في الخدمات من ناحية وتطوير التقارير المالية والكمية من ناحية أخرى ، واهتمام المحاسب بجميع البيانات والمعلومات الصادرة عن نظام الموازنة سواء أكانت اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية أو فنية... الخ وأن يقوم بتصنيفها وعرضها وتحليلها وإطار العلاقة بينها في تقارير واضحة ومبسطة ، بهذا الأمر يحتاج إلى نوع خاص من المحاسبين المتخصصين في هذا المجال ، لذلك يقترح اهتمام الجامعات بإنشاء وتطوير درجة دبلوم عال في المحاسبة الحكومية.

#### • المراجع :

#### • أولا : الكتب والمجلات :

- ١- الرحيلي ، عوض سلامة ويومي ، الغريب محمد . "استخدام الأساليب الإدارية الحديثة في تطوير أداء الإدارة المالية بجامعة الملك عبد العزيز" . مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والإدارة ، المجلد ١٢ ، العدد ١ ، ١٩٩٩م.



- ٢- الطحان ، محمد أبو العلا . "ضرورة تطوير التقارير المالية لترشيد القرارات الإدارية في القطاع الحكومي". المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، المجلد (١٩) العدد (٢) ١٩٩٥م.
- ٣- البدري ، مسعود . " فحص انتقادي لواقع النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الإدارية العامة في ليبيا" المؤتمر الوطني الأول للسياسات العامة في ليبيا ، جامعة قاريونس - بنغازي ، (١١- ١٣ يونيو ٢٠٠٧).
- ٤- الدسوقي ، السيد . "التطوير المحاسبي للموازنة العامة . قطاع الخدمات . باستخدام مفهوم تحليل نظم" . مجلة العلوم الاجتماعية ، ١٩٨٨م.
- ٥- المرسي ، السيد متولي . (١٩٨٣م) . المحاسبة الحكومية الجزء الأول . مكتبة الجلاء الجديدة: المنصورة.
- ٦- نمر، نجبية و الشاذلي، تحسين ونصار، مجدي . (١٩٩٤م) . المحاسبة في الجهاز الإداري والهيئات الخدمية ، التعليم المفتوح ، جامعة القاهرة.

#### • ثانيا :المقالات :

- ٧- جريدة العهد ، مقال بعنوان: "الموازنة الحديثة ثمرة من ثمرات المشروع الإصلاحي" . جريدة بحرينية أسبوعية ، ٢٤/٣/٢٠٠٩م.
- ٨- الشرع ، مجيد . مقالة بعنوان: "الموازنة والميزانية العامة وجهان لأداة واحدة من المنظور المالي" . جريدة الصباح الاقتصادية العراقية ، ٣ نوفمبر ٢٠٠٩م.

#### • ثالثا : المواقع الإلكترونية :

- 9- الراوي <http://etudianttdz.com/vb/t15137.html> (إصلاح نظام الموازنة العامة) - <http://www.alaswaq.net/views/2008/06/05/16387.html> ، حكمت . (٢٠٠٨م) □
- 10- <http://www.mubasher.info/TDWL/News/NewsDetails.aspx?NewSID=345171&src=G>
- 11- الحربي، عبدالله.(٢٠٠٨م). "قراءة متأنية لماهية الميزانية العامة للدولة ومدلولات أرقامها ومؤشراتها «١- ٢»"
- 12- الميزانية) (وزارة التعليم العالي/ مجلس التعليم العالي <http://www.chechar.info/vb/showthread.php?t=16103>
- 13- <http://web.mohe.gov.sa/Arabic/HigherEducationCouncil/FinancialMattersInUniversities/Pages/Budget.aspx>
- 14- [http://www.moqatel.com/openshare/Behoth/Ektesad8/Mezania/sec08.doc\\_cvt.htm](http://www.moqatel.com/openshare/Behoth/Ektesad8/Mezania/sec08.doc_cvt.htm)  
<http://www.arabteam2000>
- 15- [forum.com/lofiversion/index.php/t113839.html](http://forum.com/lofiversion/index.php/t113839.html)
- 16- [http://www.iugaza.edu.ps/emp/emp\\_folders/99634/7.ppt](http://www.iugaza.edu.ps/emp/emp_folders/99634/7.ppt)
- 17- <http://www.ccast.edu.ps/Staff/StaffWeb/Files/943/docs/1.ppt>

\*\*\*\*\*