

دور الموازنة التخطيطية كأداة للرقابة في المنشآت العامة

م.م فاطمة جواد شاكر حلو العبادي

ماجستير إدارة واقتصاد، قسم العلوم المالية والمصرفية، إدارة مالية، رئاسة جامعة القادسية، قسم الشؤون المالية.

سحر جمال ناصر

بكالوريوس محاسبة رئاسة جامعة القادسية، قسم الشؤون المالية.

حميدة مهدي حواس

بكالوريوس اقتصاد رئاسة جامعة القادسية، قسم الاعمار والمشاريع.

نشر إلكترونياً بتاريخ: ١٥ أكتوبر ٢٠٢٥ م



This work is licensed under a
Creative Commons Attribution-
NonCommercial 4.0
International License.

الملخص

يهدف البحث الى دراسة دور الموازنة التخطيطية كأداة للرقابة على عمل المنشآت العاملة، وذلك من خلال تحديد الانحرافات ومعالجتها والتنبؤ بالمشاكل والعوائق المحتملة الحدوث قبل وقوعها مستقبلاً، من خلال اعداد تقارير عن طريق بيانات مالية معتمدة ودقيقة، اذ توصلت نتائج البحث الى للموازنة التخطيطية دور مهم وتعد أداة هامة في انجاز العمليات الإدارية والمالية المختلفة بالتخطيط والرقابة والتنسيق لاتخاذ القرارات، وهذه التقارير تقوم بمتابعة تنفيذ الموازنة التخطيطية بالمقارنة بين الأرقام التخمينية او المخططة مع الأرقام الفعلية في تحليل الانحرافات وفق المسببات والمعالجات والإجراءات اللازمة لاتخاذها والرقابة عليها بفاعلية وكفاءة. ومن اهم التوصيات هي ضرورة التنسيق والمواءمة بين اهداف في الموازنة التخطيطية واءاء شخصية يتم اقتراحها والاخذ بها ناجحة التي

قد تؤدي الى تغيير شامل ملائم، وما له من إثر ودوافع في كافة المستويات لتحقيق الموازنات لان انعدام ثقة السلطات بالموازنة يؤدي الى عدم إنجازها بصورة دقيقة.

Abstract

The research aims to study the role of the planning budget as a tool for controlling the work of operating establishments, by identifying and addressing deviations and predicting potential problems and obstacles before they occur in the future, through preparing reports based on reliable and accurate financial data. The research results concluded that the planning budget plays an important role and is an important tool in completing various administrative and financial

operations through planning, monitoring and coordination for decision-making. These reports monitor the implementation of the planning budget by comparing estimated or planned figures with actual figures, analyzing deviations according to the causes, treatments and procedures necessary to take and monitor them effectively and efficiently. One of the most important recommendations is the need for coordination and alignment between the objectives of the planning budget and personal opinions that are proposed and successfully adopted, which may lead to appropriate comprehensive change, and its impact and motivations at all levels to achieve budgets, as the lack of confidence of the authorities in the budget leads to its failure to be completed accurately.

* المقدمة

يتطلب التقدم العلمي لأي مجتمع استخدام امثل لجميع الموارد المتاحة والطاقات المادية والبشرية، والكفاءة في الاشراف والرقابة المالية في اغلب المنشآت العامة من اجل تحقيق الأهداف التي تنشدها أي منشأة عاملة والتي تعد جزء من اهداف المجتمع، ان الموازنة التخطيطية هي احدى الوسائل التي يتم عن طريقها التخطيط والتفكير واتخاذ القرار لحل عوائق ومشاكل مستقبلية يمكن التنبؤ بها قبل حدوثها لتجنبها

مستقبلاً، كما ان دور الموازنة التخطيطية لا ينتهي او يتوقف عند اعداد خطة تخمينية بل يبدأ بعد الاعداد من خلال عدة مراحل أساسية أهمها الرقابة على أعمال الموازنة بدون رقابة فعالة فلا فائدة من اعداد موازنة بلا قيود، أي عن طريق المتابعة والرقابة الدقيقة على البيانات المالية وطريقة حصولها بصورة اكثر امان ودقة، لتوجيه وارشاد المسؤولين عن التنفيذ واتخاذ الإجراءات الصحيحة المناسبة تجنباً للأخطاء التي تحدث في المستقبل.

* منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة

أولاً: مشكلة البحث

تتمثل وتركز مشكلة البحث بالتساؤل الاتي: -

١- ما مدى دور الموازنة التخطيطية كأداة في تحسين الرقابة في المنشآت العاملة؟

ثانياً: أهمية البحث

ان أهمية الموازنة التخطيطية كأداة للرقابة في اغلب المنشآت تتمثل في القدرة على مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، وهذا ما يسمح في الكشف عن انحرافات تحدث وتعرقل عمل الشركات او المنشآت وتكمن الأهمية بما يلي:-

١- تقييم الأداء: يتم عن طريق مقارنة نتائج المالية الفعلية بما يتم وروده في الموازنة التخطيطية وتحديد الانحرافات عما يتم وضعه من خطط أخرى.

٢- معالجة الانحرافات عند تحديدها: تحديد الانحرافات في النفقات والايرادات لتجنب المعوقات والمشاكل المستقبلية.

٣- تعزيز الشفافية والمساءلة: مما يجعل العمليات المالية المستقبلية أكثر وضوح وتعزيز مبدأ المساءلة عند الموظفين

والإدارات المالية، من أجل تقديم تقارير واضحة للجهات الرقابية.

٤- تحسين صنع القرار: من خلال توفير بيانات مالية واضحة للإدارة من أجل اتخاذ قرارات مستنيرة وفق تنبؤات للإيرادات والنفقات وما يحدث من مشاكل محتملة قبل وقوعها.

ثالثاً: أهداف البحث

يهدف البحث الى دراسة أسلوب وإجراءات من أجل إعداد وتنفيذ الموازنة التخطيطية والقدرة على تحسينها كأداة للرقابة المالية، والتعرف على مدى مساهمتها في تدقيق البيانات لتجنب العوائق ومعالجة الانحرافات التي تحدث وتقف امام فعالية الموازنة من أجل اقتراح الحلول المناسبة لتلك المشاكل والمعوقات.

رابعاً: فرضيات البحث

ان الموازنة التخطيطية هي أحد الأساليب التي يمكن عن طريقها تحقيق رقابة فعالة لتنفيذ الأنشطة المختلفة للشركات والمنشآت العامة وفق ما يتم إعدادها على أسس علمية صحيحة. وبالتالي يستند البحث على الفرضيات الآتية:-

- ١- فرضية العدم: ليس للموازنة التخطيطية أي دور كأداة للرقابة المالية في المنشآت العاملة
- ٢- فرضية بديلة: للموازنة التخطيطية دور كأداة في تحسين الرقابة المالية في المنشآت العاملة.

خامساً: بعض الدراسات السابقة

- ١- دراسة (الشرفات، ٢٠٢٢): أهمية الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الانفاق العام

هدفت الدراسة الى معرفة مدى تأثير الرقابة المالية في تعزيز وترشيد الانفاق العام مع ضبط الانحرافات المالية للموازنة العامة للدولة، من خلال توضيح وتعريف مفهوم الموازنة العامة والعمل على تنفيذها، إذ تم التوصل الى ترشيد الانفاق العام بما يقتضي من دعم الشفافية للعمليات والتقارير المالية، في ظل موازنة عامة للدولة كما لا بد من الانتقال لقيم اعداد الموازنة العامة وفق أسس بديلة عن أساسها التقليدي المتبع لضمان الارتقاء بـ أساليب تنفيذ الموازنة العامة

٢- دراسة (عبد المهدي، ٢٠٢٤): الموازنة التخطيطية ودورها في الرقابة على أداء الشركات الصناعية

هدفت هذه الدراسة الى أهمية الموازنة التخطيطية ودورها في رقابة وأداء مختلف الشركات الصناعية، من خلال التعرف على مدى ادراك تلك الشركات لأهمية الموازنة التخطيطية، واستخدام المبادئ والقواعد العلمية الأساسية في التخطيط والرقابة وتقييم أداء كل شركة مالي، اعتمدت هذه الدراسة على اتباع المنهج الوصفي لجمع البيانات والمعلومات واختبار الفرضيات، تمثلت نتائج الدراسة بتنفيذ واعداد الموازنة التخطيطية مما يساعد في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للشركة ، فضلاً عن ان الرقابة تساعد في التأكد من تنفيذ الخطط المعدة مسبقاً والانحرافات التي تحدث في الخطط الموضوعه ، كما اوصت الدراسة بضرورة العمل على إيجاد نظام اداري فاعل يساهم في اعداد الموازنات التخطيطية.

* الإطار النظري: الموازنة التخطيطية والرقابة

أولاً: الموازنة التخطيطية

١- مفهوم الموازنة والموازنة التخطيطية: تعد الموازنة خطة شاملة وعامة منسقة لجميع أنشطة المنشأة العاملة عن مدد مستقبلية قادم تترجم بشكل مالي. فهي مسار مالي متوقع لتحقيق أهداف مالية وتشغيلية.

وهي تقدير الإيرادات العامة والنفقات العامة لمدة معينة قادمة وتعد خطة مالية للدولة، الهدف من ذلك إلى إشباع الحاجات العامة في ظل ظروف اقتصادية وسياسية ومالية، إذ تعكس نشاط الدولة وعن دورها العام (حجازي، ٢٠١٩).

تعد الموازنة التخطيطية أحد الأساليب التي تقتضيها الإدارة العلمية الحديثة، إذ يتم على أساسها تأكيد الاستخدام الأمثل للطاقة البشرية والمادية وتنمية أكبر قدر ممكن من الموارد لتحقيق الأهداف التي تقوم من أجلها المنشأة العامة.

تعرف الموازنة التخطيطية بـ أنها أداة التخطيط وربط التقديرات لتحقيق الأهداف داخل منشأة عاملة أو أنها عبارة عن معلومات وإجراءات وعمليات إدارية تشكل نظاماً عاماً للرقابة على مختلف أوجه نشاطات المنشأة العامة. (حسون، ٢٠١٧).

كما عرف النظام المحاسبي الموحد الموازنة التخطيطية على أنها أحد الأنظمة المتطورة إذ يتم بموجبه عكس مختلف الأنشطة للوحدة والقطاع الاقتصادي القومي لترجمة المؤشرات الكمية وتعد نظام متكامل يتم يوجبه تحقيق أهداف التخطيط والرقابة.

٢- أهمية الموازنة التخطيطية: (Horngern, 2009).

١- تلزم المدراء بالتخطيط لكافة الأعمال التي سوف تنجز في فترة قادمة واستخدام أمثل للأموال المتاحة.

٢- إثارة دوافع الأفراد العاملين لأن هؤلاء لديهم أفكار مقدمة عما هو مطلوب منهم لإنجازه، من حيث المساهمة في وضع أرقام الموازنة.

كما أن هنالك بعض القيود التي تحد من استخدام الموازنة التخطيطية بكفاءة وهي: -

١- تمثل الموازنة التخطيطية توقعات لما يتم إنجازه في فترة قادمة، وتتأثر أرقام الموازنة بالتغيرات والظروف الداخلية والخارجية بعد أعداد الموازنة مما يؤدي إلى الاضطرار للتعديل عليها، بما يتناسب مع هذه الظروف.

٢- يتم مد الموازنة التخطيطية على مدى تقدم نظام التكاليف والمحاسبات وهي من أهم الأمور المهمة التي تؤثر على فاعلية الموازنة التخطيطية فـ أي قصور في نظم التكاليف والمحاسبة تؤدي إلى قصور مماثل في فاعلية الموازنة.

* المبادئ التي تحكم أعداد الموازنة التخطيطية

على الرغم من عدم اتفاق أغلب المحاسبين على تحديد مبادئ أساسية لأعداد الموازنة التخطيطية، إلا أن هنالك مجموعة من المبادئ والاسس التي تساعد في زيادة فاعلية الموازنة التخطيطية كأداة للرقابة منها: -

- ١- مبدأ شمول الموازنة
- ٢- مبدأ الإدارة بـ استثناء
- ٣- مبدأ ربط الموازنة بفترات رقابية
- ٤- مبدأ التعبير عن الموازنة في شكلها النهائي بشكل مالي

٥- مبدأ الربط بين تقديرات وتخمينات الموازنة ومركز المسؤولية.

ثانياً: الرقابة

١- مفهوم الرقابة: تتولد الحاجة الى الرقابة عند تعدد المستويات الإدارية في المنشأة العاملة مما يجعل من الصعوبة قيام شخص للعمل بمفرده، ومزاولة الأنشطة وأداء العمليات التي تتطلبها العملية الإنتاجية مهما صغر حجمها، اذ ان الرقابة تتضمن مراجعة اعمال الغير لتحقيق من توافقها مع الخطط الموضوعة لهذه الاعمال وتطابقها مع معايير الأداء المحددة مقدماً لتنفيذها.

عرف (Henry Fayol) الرقابة هي التأكد من إتمام كل شيء وفق خطة يتم رسمها واعتمادها بتعليمات صادرة ومبادئ قائمة، حيث تهدف الى تشخيص نقاط القوة والضعف ومعرفة الأخطاء ومحاولة تصحيحها ومنع حدوثها مستقبلاً، كما تؤكد على ضرورة انجاز كافة الأهداف التنظيمية بكفاءة ودقة.

تعرف الرقابة بـ انها الوظيفة الأخيرة من وظائف الإدارة في المسؤوليات والمهام الأساسية التي تؤديها المنشأة حيث تشمل كل الوظائف التي تمارسها الإدارة، والتي بواسطتها يتم التعرف على درجة ومستوى كفاءة الإدارة وتنفيذ الخطة مع الاطلاع على الجوانب السلبية والايجابية في جميع مجالات الأنشطة. (حسين، ١٩٨٣: ٢٤٢).

٢- استخدامات الرقابة (حريم، الضمور، ٢٠١٢)

أ- تخطيط الأداء من خلال زيادة كفاءة المنشأة وتقليل النفقات.

ب- الاحتفاظ بـ أصول المنشأة من خلال تقليص الخسائر والاضرار الناتجة عن هدر الأموال والسرقات وسوء استخدام الموارد.

ت- قياس الأداء اثناء العمل من خلال متابعة أداء الافراد والمنظمات العاملة مع وضع معايير وأساليب قياس أداء لذلك.

ث- مراقبة عمليات التخطيط لتحقيق الأهداف المنشودة من خلال اتباع أساليب التنبؤ للإنتاج والمبيعات.

ج- ان يكون للرقابة أثر إيجابي على دافعية العاملين لمعرفة وتحقيق العوائد، وربط حوافز مادية بـ أداء وتقدير العاملين مما يحقق ربحية مرجوه.

٢- أنواع الرقابة (سالم، ٢٠١٦: ٧٣-٧٦).

أولاً: حسب المعايير وتشمل

١- الرقابة وفق الإجراءات: اذ تقوم على أساس القواعد والإجراءات الخاصة بقياس التصرفات ومدى مطابقتها مع القوانين والضوابط، كما يركز على التصرفات التي تصدر من وحدات الإدارة العامة والعاملين فيها.

٢- الرقابة وفق النتائج: وتتم على أساس النتائج النهائية التي تقوم بتحقيقها المنظمات العامة وذلك وفق معايير يتم قياسها موضوعياً، وان هذا النوع لا تتم متابعته ويهتم بالتركيز على النتائج التي تحققها المنظمات فقط.

ثانياً: الرقابة وفق موقعها من الأداء وتشمل

١- الرقابة السابقة: ويطلق عليها بالرقابة الوقائية تهدف الى ضمان الأداء والالتزام بالقوانين والتعليمات وتنفيذ الإجراءات فضلاً عن ترشيد القرارات وتنفيذها بشكل سليم وفعال.

٢- الرقابة اللاحقة: ويطلق عليها بالرقابة المستندية هذا النوع لا يتم فيه تقويم القرارات والتصرفات الا بعد ان تحدث التصرفات فعلاً، ويتم تقويم الأداء بعد ان يكون قد تم الحدوث وفق طالع تقويمي او تصحيحي.

ثالثاً: الرقابة وفق مصادرها وتشمل

١- الرقابة الداخلية: وتتمثل بـ انواع الرقابة التي تقوم بممارستها أي منظمة على أوجه النشاطات والعمليات والتي تمتد وفق مستويات التنظيم المختلفة.

٢- الرقابة الخارجية: وتتمثل هذه الرقابة بالعمل المتمم للرقابة الداخلية، وتتضمن درجة عالية من الاتقان والذي يشمل حسن الأداء.

* الإطار العملي

أولاً: تحليل الانحرافات الناتجة عن تنفيذ الموازنة

ان تحليل الانحرافات وتنفيذها مقارنة مع النتائج الفعلية هو من يحدد الموازنة التخطيطية وفق ما يتم تحليله من انحرافات ومسبباتها، اذ يتم تبليغ الأقسام الإنتاجية والمسؤولين كافة عن تنفيذ الموازنة التخطيطية لتصحيح هذه الانحرافات، حيث يتم اكتشاف الانحرافات بمقارنة مع الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وبالاكتفاء على التقارير التي يتم اعدادها لتنفيذ الموازنة التخطيطية

فيتم احتساب الانحرافات في استخدام الخامات بالإنتاج وفق ما يلي: -

$$\text{الانحراف الكلي} = \text{الكلفة المخططة} - \text{الكلفة الفعلية}$$

$$\text{السعر المخطط} - \left(\text{الكمية الفعلية} * \text{السعر الفعلي} \right)$$

$$\left(\text{الكمية المخططة} * \right)$$

أذ يتم تحليل الانحراف الى: -

١- انحراف الكمية

٢- انحراف السعر

ويحتسب الانحراف لدى كل صنف من أصناف

الخامات المستخدمة وفق المعادلة الآتية: -

$$\text{انحراف الكمية} = \text{الكمية المخططة} - \text{الكمية الفعلية}$$

اما عند استخراج قيمة انحراف الكمية فتتم وفق

المعادلة الآتية: -

$$\text{الكمية المخططة} - \text{الكمية الفعلية} * \text{السعر المخطط}$$

$$= \text{قيمة انحراف الكمية}$$

$$\text{انحراف السعر} = \text{السعر المخطط} - \text{السعر الفعلي}$$

ثانياً: استخدام الانحرافات في عناصر الاستخدام وتكلفة الإنتاج

يتم استخدام الانحرافات وفق اعداد تقارير على فترات شهرية حتى يتم الوصول الى صافي الربح او صافي الخسارة الناتجة ويتضمن: -

١- عناصر المستلزمات السلعية: يتم استخدام الانحرافات لكل عنصر من عناصر المستلزمات السلعية والخدمية التي تتمثل بالوقود والخامات والزيوت والمواد الاحتياطية فضلاً عن الماء والكهرباء ومصاريف صيانة والأجهزة والمعدات بالمقارنة مع الاتفاق الفعلي بما هو مخطط له فيتم استخراج الانحرافات المتراكمة من بداية المدة حتى نهايتها إذا اعتمدت بيانات شهرية ناتجة عن تقرير الانحراف.

٢- الرواتب والأجور والأندثار المدفوعات: يتم مقارنة ما تم صرفه من رواتب واجور والتحقق الفعلي للأندثار

والمدفوعات وما هو محدد للصرف في الموازنة التخطيطية للمدة ذاتها.

٣- كمية وقيمة المبيعات والمخزون: هنا يتم مقارنة ما تم تخطيطه من جداول الموازنة التخطيطية مع ما تم تحقيقه من المبيعات وما موجود من بضاعة للمخازن، لمعرفة واكتشاف الانحراف وبيان أسبابه، وهنا يتم تحليل انحراف قيمة المبيعات الى مسبباته كما في الجدول الآتي: -

البيان	المخطط	الفعلي	الانحراف
كمية المبيعات	٦٠٠	٥٥٠	٥٠ غير ملائم
سعر البيع للوحدة الواحدة	١٥٠	١٦٠	(١٠) ملائم
قيمة المبيعات	٩٠٠٠	٨٨٠٠٠	٢٠٠٠ غير ملائم

اذ يوضح الجدول أعلاه ان هنالك انحراف كلي في قيمة المبيعات وهو انحراف غير ملائم للشركات او المعامل ناتج عن انخفاض في قيمة المبيعات الفعلية عما هو مخطط له.

* الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات

١- اثبتت دراسة الموازنات ان الحاجة الى الموازنات التخطيطية هو نتيجة لكبر حجم الوحدات الاقتصادية وتشعب أنشطتها، مما يقتضي الاعتماد على أسلوب يتم على أساسه تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد والرقابة على المستويات الإدارية والمالية.

٢- تعد الموازنة التخطيطية أداة مهمة لإنجاز العمليات الإدارية والمالية المختلفة تتمثل بالتخطيط والرقابة والتنسيق واتخاذ القرار.

٣- ان اعداد الموازنة يتطلب مشاركة كافة المستويات الإدارية خاصة التنفيذية لأنها اهم من غيرها لتحديد الاحتياجات ومعرفة طبيعة الاعمال والظروف المحيطة بذلك.

٤- تعرض الموازنة التخطيطية بعد ان تقوم بأعدادها اجنة الموازنة وأعضاء هيئة استشارية ويتم المصادقة عليها بصورة تلقائية.

٥- ان التقارير التي تعدها متابعة تنفيذ الموازنة التخطيطية تتم بمقارنة الأرقام التخمينية او المخططة مع الأرقام الفعلية دون تحليل الانحرافات وحسب المسببات والمعالجات والإجراءات التي يتم اتخاذها.

ثانياً: التوصيات

١- ان اعداد الموازنة التخطيطية يعد كأداة رقابية تساعد في تلافي الأخطاء التي تحصل وتسهل العديد من المهام التي تحدد أسباب الانحرافات، بالإضافة الى كونها أداة مهمة لنجاح عمل أي منشأة مالية في تأدية وظائفها ورفع مستوى اداؤها في ضمان الدقة والواقعية لذلك.

٢- ضرورة مشاركة جميع الجهات والاقسام والمستويات الإدارية والمالية لأعداد الموازنة التخطيطية في تقديم الاقتراحات وابداء الرأي وتقييم الملاحظات والمناقشات وتنفيذ ذلك لما له من أهمية كبيرة إذا ما قدر ان مستويات السلطة التنفيذية هي من أكثر المستويات احتكاً بالعمل والانشغال الهام لتنفيذ الموازنة.

٣- الموازنة التخطيطية تكفل العمل والقيام بالرقابة الفعلية بكفاءة وفق اتباع نظام سليم لمحاسبة المقصرين من خلال مقارنة النتائج الفعلية مع ما تم تحديده في الموازنة التخمينية

وبيان الانحرافات، وأسباب حدوثها وبالتالي مدى مستوى التقدم عند الشعوب التي تتبع ذلك لتحقيق الأهداف المرجوة مع بيان مدى تأثير الظروف والتغيرات الداخلية والخارجية التي تطرأ على البلد والتي يتم فيها الاضطرار للتعديل على الموازنة التخطيطية في مدد زمنية قادمة.

٤- ضرورة التنسيق والمواءمة بن اهداف محددة في الموازنة التخطيطية وبين اهداف وارئ شخصية مقترحة وقد تكون ناجحة وتؤدي الى تغيير ملائم، لما لذلك من إثر ودوافع في كافة المستويات وباتجاه تحقيق الموازنات لان انعدام ثقة السلطات بالموازنة يؤدي الى عدم إنجازها بصورة دقيقة.

٥- من اجل رفع كفاءة التقارير من اجل تحقيق أغراض ومهام رقابية وبشكل مناسب، ينبغي اعتماد صيغة جديدة، في اعداد التقارير لنتائج من الموازنات. بما تتضمنه من تحليلات ودراسات عن أسباب الانحرافات الموجبة منها والسالبة، فضلاً عن سبب ذكر الانحرافات دون مسبباتها على ان تتم تلك التقارير المالية بصورة دقيقة وسرعة لتحقيق النتائج والاهداف المرجوة.

* المراجع

اولاً- المراجع العربية

حجازي، حسن، الموازنة العامة للدولة، مصر، ٢٠١٩.

حريم، الضمور، استخدامات أنواع الرقابة، ٢٠١٢.

سالم، اغادير، الإدارة والتخطيط التربوي، ٢٠١٦.

وزارة المالية، دائرة الموازنة العامة في الدولة.

حسن، امين عبد العزيز، أساليب الرقابة الإدارية على نشاط العياد الخارجية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، السعودية (الرياض)، ١٩٨٣.

حسون ٢٠١٧ حسون، عتاب يوسف، تقييم مدى استخدام الموازنات التخطيطية في عملية الرقابة المالية، دراسة حالة الشركة العامة للخياطة القطنية، بحث علمي في مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، الجمهورية السورية، مجلد ٣٩، العدد ٢.

ثانياً- المراجع الأجنبية

Horngern, 2009, cost Accounting Managerial Emphasis. 13th edition person Inc, Upper Saddle River.