

The Islamic University of Gaza
Deanship of Research and graduate Studies
Faculty of Economics & Administrative
Master of Finance & Accounting



الجامعة الإسلامية بغزة
عمادة البحث العلمي والدراسات العليا
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
ماجستير المحاسبة والتمويل

أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

(دراسة تطبيقية على وزارة المالية الفلسطينية)

The Impact of Application of Governance Principles on the Qualitative Characteristics of Accounting Information

(Applied Study on the Palestinian Ministry of Finance)

إِعْدَادُ الْبَاحِثِ

تامر رضوان الرئيس

إِشْرَافُ

الأستاذ الدكتور

ماهر موسى درغام

قُدِّمَ هَذَا الْبَحْثُ اسْتِكْمَالاً لِمُتَطَلِبَاتِ الْحُصُولِ عَلَى دَرَجَةِ الْمَاجِسْتِيرِ
فِي الْمَحَاسِبَةِ وَالتَّمْوِيلِ بِكَلِيَّةِ الْاِقْتِصَادِ وَالْعُلُومِ الْإِدَارِيَّةِ فِي الْجَامِعَةِ الْإِسْلَامِيَّةِ بِغَزَّةِ

يوليو/2021م - ذو الحجة/1442هـ

إقرار

انا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
(دراسة تطبيقية على وزارة المالية الفلسطينية)

The Impact of Application of Governance Principles on the Qualitative Characteristics of Accounting Information (Applied Study on the Palestinian Ministry of Finance)

أقر بان ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل الآخرين لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

I understand the nature of plagiarism, and I am aware of the University's policy on this.

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted by others elsewhere for any other degree or qualification.

Student's name:	تامر رضوان الرئيس	اسم الطالب:
Signature:		التوقيع:
Date:	2021/07/17م	التاريخ:



نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة عمادة البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ تامر رضوان جمعة الرئيس لنيل درجة الماجستير في كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية/ برنامج المحاسبة والتمويل وموضوعها:

أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
دراسة تطبيقية على وزارة المالية الفلسطينية

The Impact of Application of Governance Principles on the Qualitative Characteristics of Accounting Information Applied Study On the Palestinian Ministry of Finance

وبعد المناقشة التي تمت اليوم الثلاثاء 28 جمادي الأولى 1442 هـ الموافق 2021/01/12م الساعة الثانية عشرة مساءً، في قاعة اجتماعات كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

مشرفاً ورئيساً

مناقشاً داخلياً

مناقشاً خارجياً

أ.د. ماهر موسى درغام

أ.د. علي عبد الله شاهين

د. صبري ماهر مشتهى

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية/برنامج المحاسبة والتمويل.

واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله تعالى ولزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق،،،

عميد البحث العلمي والدراسات العليا

أ.د. بسام هاشم السقا



ملخص الدراسة

هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى دراسة أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، من خلال الوقوف على مدى توفر مبادئ الحوكمة في وزارة المالية الفلسطينية والمعتمدة في الإطار الاستراتيجي للحكومة الفلسطينية والمتمثلة في (مبدأ سيادة القانون، ومبدأ الشفافية، ومبدأ المساءلة، ومبدأ المشاركة)، ودراسة أثر ذلك على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمتمثلة بالخاصيتين الأساسيتين (الملاءمة والموثوقية) وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام أسلوب المنهج الوصفي التحليلي، متخذاً من الاستبانة أداة للدراسة، حيث تم توزيع تلك الاستبانة على مستخدمي الأنظمة المحاسبية والتقارير المالية بوزارة المالية الفلسطينية في قطاع غزة والبالغ عددهم (172) موظفاً والتي تكونت من ثلاث فئات: فئة الوظائف الإشرافية المختصة، وفئة الوظائف التنفيذية من المحاسبين المختصين ذوي العلاقة بالتقارير المالية في (الإدارة العامة للخزينة العامة، والإدارة العامة للموازنة، والإدارة العامة للحسابات)، وفئة الوظائف الرقابية والتي تشمل (المراقبين الماليين الداخليين والمدققين الداخليين) بنسبة استرداد (71%)، وتم استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد لاختبار فرضية الدراسة.

وقد كان من أهم نتائج الدراسة: تطبق وزارة المالية مبادئ الحوكمة بدرجة متوسطة (61.65%). وتوفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية بدرجة كبيرة (68.58%). يؤثر تطبيق مبدأ الشفافية ومبدأ المساءلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. لا يؤثر مبدأ سيادة القانون ومبدأ المشاركة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من التوصيات أهمها: ضرورة تطبيق كافة معايير الرقابة والمساءلة الشاملة (السابقة والمتزامنة واللاحقة) على كافة العمليات الإدارية والمالية. ضرورة نشر المعلومات المحاسبية والتقارير الدورية للجمهور التي تعكس الواقع والأحداث والمعلومات المالية بكل مصداقية وموضوعية. ضرورة مشاركة الجهات غير الحكومية (القطاع الخاص والمنظمات غير الربحية) والجهات الاستشارية في عملية اتخاذ القرارات المالية المتعلقة بالجمهور.

الكلمات المفتاحية: مبادئ الحوكمة - الخصائص النوعية - وزارة المالية الفلسطينية.

Abstract

The study basically aimed to study the effect of applying the principles of governance on the qualitative characteristics of accounting information by examining the availability of governance principles in the Palestinian Ministry of Finance and are adopted in the strategic framework of the Palestinian government represented in the principle of the principles of law, the principle of transparency, the principle of accountability, and the principle of participation. The study also studied the effect of such application on the qualitative characteristics of accounting information, represented by the two basic characteristics of suitability and reliability, in accordance with international accounting standards in the public sector.

To achieve this goal, the researcher used the descriptive and analytical approach, using the questionnaire as the study tool. The researcher distributed this questionnaire to the users of accounting systems and financial reports in the Palestinian Ministry of Finance in the Gaza Strip, who numbered (172) employees distributed into three categories: the category of specialized supervisory jobs, the category of executive jobs of specialized accountants related to (the General Administration of the Public Treasury, the General Administration of the Budget, and the General Administration of Accounts), and the category of oversight jobs, which includes (internal financial observers and internal auditors). The multiple linear regression model was used to test the hypothesis of the study.

The study found sets of results, the most important of which are that the Ministry of Finance applies the principles of governance to a moderate degree (61.65%), while the qualitative characteristics of accounting information in the Ministry of Finance are available to a large degree (68.58%). Further, the application of the principle of transparency and the principle of accountability affects the qualitative characteristics of accounting information, while the principle of the principles of law and the principle of participation do not affect the qualitative characteristics of accounting information.

The study reached a set of recommendations, the most important of which include the necessity of applying all comprehensive oversight and accountability standards (previous, simultaneous and subsequent) to all administrative and financial operations and the need to disseminate to the public accounting information and periodic reports that reflect reality, events and financial information with all credibility and objectivity. There is also a need for the participation of non-governmental bodies (the private sector and non-profit organizations) and advisory bodies in the process of making financial decisions related to the public.

Keywords: Governance Principles – Qualitative Characteristics – Palestinian Ministry of Finance

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُنْ تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا﴾

صدق الله العظيم

[النساء: 113]

الإهداء

- إلى: سيد الخلق أجمعين، سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم ﷺ.
- إلى: روح والدي الحبيبِ رحمه الله والذي توفاه الله قبل أن يشهد معي هذه اللحظات التي كان ينتظرها بشغف، داعياً الله له الرحمة وأن يسكنه فسيح جناته.
- إلى: والدتي الغاليةَ حفظها الله التي لم تتوان للحظة عن دعمي ومتابعتي وتشجيعي ودعاءها لي لأنجز هذا العمل لتشهد معي هذا الإنجاز.
- إلى: زوجتي العزيزة رفيقة دربي وشريكة حياتي.
- إلى: أولادي قرّة عيني ومهجة قلبي (رضوان، وسوزان).
- إلى: أخي و أخواتي الذين آزروني دائماً ووقفوا بجانبني في كل محطات حياتي.
- إلى: الأصدقاء وجميع أحبائي الذين تمنون لي دائماً كل الخير.
- إلى: كل من وقف بجانبني وساندي وشجعني لهذا الإنجاز.
- إلى: الجامعة الإسلامية التي أعتز بالانتماء لها وتخرجت منها وحصلت على الدرجة العلمية الأولى واستكملت دراسة الماجستير فيها.
- إلى: أساتذتي الأفاضل في الجامعة وزملائي الكرام.
- إلى: وزارة المالية الفلسطينية.
- إلى: وطني الحبيب وأرواح شهداء فلسطين.

شكر وتقدير

الحمد لله حمداً طيباً كثيراً مباركاً فيه، الحمد لله الذي من عليّ ووفقني لإنجاز هذا العمل المتواضع وحقق لي حلمي، ويسر لي إنجازَه فله الحمد وله الشكر.
وعملاً بقول النبي محمد صلى الله عليه وسلم عن أبي هريرة رضي الله عنه أنه قال:
"لا يشكر الله من لا يشكر الناس" صححه الألباني.

فإنني أتقدم بجزيل الشكر والتقدير والعرفان من الأخ الفاضل الأستاذ الدكتور: ماهر موسى درغام، أستاذ المحاسبة بالجامعة الإسلامية و رئيس قسم المحاسبة فيها، والذي تفضل وتكرم بالإشراف على هذه الرسالة، فكان نعم الموجه ولم يدخر جهداً في إبداء النصح والإرشاد لي أثناء إعداد هذه الرسالة فأثرها بعلمه وخبرته حتى خرجت بهذا الشكل.

كما أتقدم بخالص الشكر و الاحترام لكل من الأستاذ الدكتور علي شاهين مناقشاً داخلياً، والأستاذ الدكتور صبري مشتهى مناقشاً خارجياً، لتفضلهما بقبول مناقشة رسالتي هذه وإثراء هذه الدراسة بما يروونه مناسباً.

كما أتقدم بخالص الشكر لجامعتي الغالية على قلبي الجامعة الإسلامية بغزة التي احتضنتنا في مرحلة الماجستير وكان لها الفضل بعد الله في تأسيسنا في مرحلة البكالوريوس، والشكر موصول لأساتذتي الكرام في الجامعة.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر لجميع من شجعني وساهم معي في اجتياز وإنجاز هذا العمل.

فجزاكم الله خيراً

الباحث

فهرس المحتويات

إقرار.....	أ
ملخص الدراسة.....	ت
Abstract	ث
الإهداء.....	ح
شكر وتقدير.....	خ
فهرس المحتويات.....	د
فهرس الجداول.....	ز
فهرس الأشكال والرسومات التوضيحية.....	ش
الفصل الأول الإطار العام للدراسة.....	1
1.1 المقدمة:.....	2
1.2 مشكلة الدراسة:.....	3
1.3 أهداف الدراسة:.....	4
1.4 أهمية الدراسة:.....	5
1.5 فرضيات الدراسة:.....	7
1.6 أنموذج الدراسة:.....	7
1.7 الدراسات السابقة:.....	9
1.7.1 الدراسات العربية:.....	9
1.7.2 الدراسات الأجنبية:.....	16
1.8 ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها.....	20
الفصل الثاني مبادئ الحوكمة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.....	21
2.0 مقدمة:.....	22
المبحث الأول: مبادئ الحوكمة:.....	23
2.1.1 تعريف الحوكمة:.....	24
2.1.2 أهداف الحوكمة الرشيدة:.....	28
2.1.3 مزايا الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية:.....	31
2.1.4 أهمية الحوكمة الرشيدة في مؤسسات القطاع الحكومي.....	32
2.1.5 مقومات الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية:.....	33
2.1.6 منظومة ومكونات تطبيق الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية والأطراف ذات العلاقة... ..	34
2.1.7 متطلبات تطبيق الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية:.....	37
2.1.8 المحددات الأساسية لتطبيق الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية:.....	37
2.1.9 التشريعات واللوائح الفلسطينية التي تعزز الحكم الرشيد:.....	39

41	2.1.10 أبعاد الحوكمة الرشيدة:
42	2.1.11 مبادئ الحوكمة:
43	2.1.12 مبادئ الحوكمة في المؤسسات الحكومية:
48	2.1.14 مستويات الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية:
52	المبحث الثاني: المعلومات المحاسبية وخصائصها النوعية
53	2.2.1 ماهية المعلومات المحاسبية:
59	2.2.2 ماهية نظم المعلومات المحاسبية:
60	2.2.3 تعريف نظم المعلومات المحاسبية:
64	2.2.4 أهداف التقارير المالية:
67	2.2.5 نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في وزارة المالية الفلسطينية:
70	2.2.6 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:
73	2.2.6.1 خاصية الملاءمة:
78	2.2.6.2 خاصية الموثوقية:
80	2.2.6.3 قابلية الفهم:
80	2.2.6.4 قابلية المقارنة:
80	2.2.6.5 القيود والمحددات لاستخدام الخصائص النوعية:
82	الفصل الثالث الدراسة الميدانية
83	المبحث الأول الطريقة والإجراءات
83	3.1.1 تمهيد:
83	3.1.2 منهج الدراسة:
84	3.1.3 مصادر جمع البيانات:
84	3.1.4 مجتمع وعينة الدراسة:
85	3.1.5 أداة الدراسة:
86	3.1.6 خطوات بناء الاستبانة:
86	3.1.7 صدق الاستبانة:
96	3.1.8 اختبار التوزيع الطبيعي (Normality Distribution Test):
96	3.1.9 الأساليب الإحصائية المستخدمة:
98	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها
98	3.2.1 تمهيد:
98	3.2.2 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية والوظيفية:
102	3.2.3 المحك المعتمد في الدراسة:
103	3.2.4 التحليل الإحصائي لفقرات الاستبانة:
127	3.2.5 اختبار فرضيات الدراسة:

140	الفصل الرابع النتائج والتوصيات
141	4.1 النتائج:
143	4.2 التوصيات
144	4.3 الدراسات المقترحة:
145	المصادر والمراجع
157	الملاحق
	ملحق (1): الاستبانة
	ملحق (2): قائمة بأسماء المحكمين

فهرس الجداول

- جدول (2.1): الحكم الرشيد في ضوء مبادئ الحوكمة لأهم المؤسسات والمنظمات الدولية..... 43
- جدول (4.1): درجات المقياس المستخدم في الاستبانة 86
- جدول (4.2): نتائج الاتساق الداخلي - مجال "مبدأ سيادة القانون"..... 87
- جدول (4.3): نتائج الاتساق الداخلي- مجال "مبدأ الشفافية"..... 89
- جدول (4.4): نتائج الاتساق الداخلي - مجال "مبدأ المساءلة"..... 90
- جدول (4.5): نتائج الاتساق الداخلي - مجال "مبدأ المشاركة"..... 91
- جدول (4.6): نتائج الاتساق الداخلي - مجال "خاصية الملاءمة"..... 92
- جدول (4.7): نتائج الاتساق الداخلي - مجال "خاصية الموثوقية"..... 93
- جدول (4.8): نتائج الصدق البنائي للاستبانة 94
- جدول (4.9): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة 95
- جدول (4.10): يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي..... 96
- جدول (4.11): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس 98
- جدول (4.12): توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية 98
- جدول (4.13): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي 99
- جدول (4.14): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة 100
- جدول (4.15): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي 100
- جدول (4.16): توزيع عينة الدراسة حسب الإدارة العامة..... 101
- جدول (4.17): يوضح المحك المعتمد في الدراسة 102
- جدول (4.18): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لكل فقرة من فقرات مجال "مبدأ سيادة القانون"..... 103
- جدول (4.19): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لكل فقرة من فقرات مجال "مبدأ الشفافية"..... 108
- جدول (4.20): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لكل فقرة من فقرات مجال "مبدأ المساءلة"..... 112
- جدول (4.21): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لكل فقرة من فقرات مجال "مبدأ المشاركة"..... 115
- جدول (4.22): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لجميع فقرات. " الحوكمة" 119
- جدول (4.23): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لكل فقرة من فقرات مجال "خاصية الملاءمة"..... 121
- جدول (4.24): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لكل فقرة من فقرات مجال "خاصية الموثوقية"..... 123

- جدول (4.25): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لجميع فقرات
"الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام"..... 126
- جدول (4.26): تحليل الانحدار المتعدد 128
- جدول (4.27): نتائج اختبار " (T) - لعينتين مستقلتين" - الجنس 133
- جدول (4.28): نتائج اختبار " التباين الأحادي " - الفئة العمرية 134
- جدول (4.29): نتائج اختبار " (T) - لعينتين مستقلتين " - المؤهل العلمي 135
- جدول (4.30): نتائج اختبار " التباين الأحادي " - سنوات الخبرة 136
- جدول (4.31): نتائج اختبار " التباين الأحادي " - المسمى الوظيفي 137
- جدول (4.32): نتائج اختبار " التباين الأحادي " - الإدارة العامة 138

فهرس الأشكال والرسومات التوضيحية

- شكل (1.1) النموذج الافتراضي لمتغيرات الدراسة 8
- شكل (2.1) مدخلات الحوكمة وكيفية تشغيلها ومخرجاتها 35
- شكل (2.2): الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم الحوكمة..... 36
- شكل (2.3): مبادئ الحوكمة 44
- شكل (2.4): يوضح العلاقة بين البيانات والمعلومات المحاسبية 59
- شكل (2.5): هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية 72

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

الفصل الأول الإطار العام للدراسة

1.1 المقدمة:

يعتبر الحكم الرشيد أساساً للتنمية الاقتصادية ويطلق عليه البعض الحوكمة والتي شكلت نقطة اهتمام لدى السلطات الرقابية والمؤسسات العامة والخاصة والعديد من الباحثين، ويعتبر الأخذ بمبادئ الحوكمة الرشيدة من قبل الحكومات مطلباً دولياً لا سيما وأن البنك الدولي وصندوق النقد الدولي إضافة إلى العديد من الدول المانحة مثل الولايات المتحدة الأمريكية تشترط على الدول للحصول على المساعدات المالية أو غير المالية أن يكون لديها مستوى معين من جودة الحكم (متاني، البشير، و بركات، 2017م).

وتُعبّر جودة الحكم في القطاع العام عن مدى قدرة أجهزة الدولة على تطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة والتي من بينها مبدأ الاتساق (القابلية للتنبؤ) ومبدأ المساءلة ومبدأ الإنصاف ومبدأ الشفافية ومبدأ المشاركة ومبدأ الفعالية وكذلك مبدأ سيادة القانون (TOKSÖZ, 2008).

وفي ذات السياق وفي محاولات الحكومة الفلسطينية بتطبيق الحكم الرشيد تم البدء بإعداد الاستراتيجية الوطنية للحكم الرشيد والانتهاه من إعدادها بمسودتها الأولى في فبراير/2013م¹.

وفي نفس الإطار فقد أدرجت الحكومة الفلسطينية ضمن الإطار الاستراتيجي لها للفترة (2017- 2021م) هدفاً عاماً وهو الامتثال لمقتضيات الحكم الرشيد وتعزيز سيادة القانون وحددت ضمن الأهداف الفرعية لهذا الهدف تعزيز سيادة القانون والشفافية والمساءلة والمشاركة، ومما يعزز أهمية الحوكمة في القطاع الحكومي لدى السلطة الوطنية الفلسطينية صدور قرار مجلس الوزراء رقم (10) لسنة 2011م والخاص بنظام التدقيق المالي الداخلي ولاسيما مادة رقم (3) والخاصة بأهداف التدقيق المالي الداخلي حيث نصت فقرة رقم (1) منه بأن الهدف من التدقيق المالي الداخلي هو "تزويد الوزير بمدى فعالية الترتيبات لإدارة المخاطر والرقابة والحوكمة والالتزام بالمعايير المتعارف عليها والأحكام والقوانين النافذة" (الوقائع الفلسطينية، العدد (92)، 2011م، ص 256).

¹ مقابلة شخصية، 19 أكتوبر 2020م مع م، فواز العلمي مدير عام سابق لإدارة التنمية الادارية والحكم الرشيد بوزارة التخطيط الفلسطينية

هذا ولما كانت التقارير المالية تعتبر في غاية الأهمية لما تحتويه من المعلومات المحاسبية التي يستند إليها في اتخاذ القرارات، وبالتالي فإن الأمر يتطلب أن تكون هذه التقارير ذات جودة وذات خصائص نوعية، وهو ما أكدت عليه العديد من الدراسات السابقة واستطاعت الربط بين الحوكمة وبين جودة المعلومات المحاسبية لاسيما ما أثبتته دراسة (Sari, 2015) والتي أوضحت أن جودة المعلومات المحاسبية هي عامل من أحد العوامل التي لها تأثير كبير على الحكم الرشيد وهي متغير وسيط في العلاقة بين فعالية محاسبة القطاع العام والحكم الرشيد.

ولكي تُحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة من قبل مستخدميها، فإن هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية وتتعلق هذه الخواص بمعايير نوعية يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقق الفائدة من المعلومات المحاسبية، ووفق ما نشر الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) كتاب إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في مايو (2010) والتي أشارت إلى الخصائص النوعية التي تجعل من المعلومات الواردة في البيانات المالية ذات فائدة للمستخدمين وتتمثل هذه الخصائص بأربع خصائص وهي: القابلية للفهم والملاءمة والموثوقية وقابلية المقارنة (ASCA Jordan, 2010, p 72).

وفي ضوء ما سبق تأتي هذه الدراسة لبيان أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القطاع الحكومي بوزارة المالية من وجهة نظر موظفي وزارة المالية كجهة مسؤولة بالدرجة الأولى عن إدارة المال العام في السلطة الوطنية الفلسطينية.

1.2 مشكلة الدراسة:

تحرص وزارة المالية الفلسطينية على رسم السياسات المالية للسلطة الوطنية الفلسطينية والإشراف على تنفيذها والارتقاء بأداء النظام المالي الفلسطيني وبشفافية إدارته إلى أعلى المعايير والمنهجيات المعتمدة دولياً بالإضافة إلى إدارة الدين الحكومي الداخلي والخارجي والإشراف على جميع الموارد المالية لخزينة السلطة الوطنية وحفظها وإنفاقها والرقابة عليها بكفاءة وفعالية، وذلك من أجل تحقيق تنمية اقتصادية مستدامة وتتبع الوزارة مبدأ الشفافية والمساءلة خلال جميع مراحل عملها (وزارة المالية الفلسطينية، 2019م).

هذا ونظراً إلى أن معظم الدراسات السابقة في مجال الحوكمة قد ركزت على دراسة مبادئ الحوكمة وعلاقتها بالأداء المالي والتقارير المالية في المؤسسات المالية في القطاع الخاص، بالإضافة لاختلاف مبادئ الحوكمة المستخدمة في القطاع الخاص عن تلك المبادئ التي اعتمدت عليها الحكومة الفلسطينية في الإطار الاستراتيجي لها، تأتي هذه الدراسة للبحث في أثر تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع الحكومي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والذي لم تتطرق له أي الدراسات السابقة في الواقع الفلسطيني حسب علم الباحث. وعليه فإن مشكلة الدراسة تتمحور حول الإجابة عن السؤال الرئيس التالي:

"ما أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية الفلسطينية من وجهة نظر العاملين بوزارة المالية؟"
يتفرع عن السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة في وزارة المالية الفلسطينية؟
2. ما مستوى توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية الفلسطينية؟
3. ما أثر تطبيق مبدأ (سيادة القانون) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية الفلسطينية؟
4. ما أثر تطبيق مبدأ (الشفافية) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية الفلسطينية؟
5. ما أثر تطبيق مبدأ (المساءلة) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية الفلسطينية؟
6. ما أثر تطبيق مبدأ (المشاركة) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية الفلسطينية؟

1.3 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى دراسة أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية الفلسطينية وذلك من خلال ما يلي:

1. التعرف على مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة في وزارة المالية الفلسطينية.
2. التعرف على مستوى توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية الفلسطينية.

3. بيان أثر تطبيق مبدأ (سيادة القانون) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية الفلسطينية.
4. قياس أثر تطبيق مبدأ (الشفافية) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية الفلسطينية.
5. تحديد أثر تطبيق مبدأ (المساءلة) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية الفلسطينية.
6. توضيح أثر تطبيق مبدأ (المشاركة) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية الفلسطينية.

1.4 أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة العلمية والعملية من خلال ما يلي:
الأهمية العلمية:

يمكن ذكر الأهمية العلمية كما يلي:

- أ. تتبع أهمية الدراسة العلمية من الربط بين الحوكمة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية باعتبارها مواضيع مهمة، وحديثة نسبياً، والتي يمكن ربطها بمختلف المجالات والتطبيقات، خاصة في ظل ظهور مفاهيم الإدارة الحديثة التي تسعى لتطبيق مبادئ الحوكمة بما يؤدي إلى تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- ب. مساهمة علمية متواضعة في خدمة البحث العلمي يستفيد منها الباحثون والمهتمون والأكاديميون في هذا المجال، نظراً لكونها من الدراسات القليلة (على حد علم الباحث) التي تدرس أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في المؤسسات الحكومية بما يفتح الباب واسعاً أمام الباحثين لإجراء العديد من الدراسات المتخصصة في موضوع الدراسة.

الأهمية العملية:

يمكن ذكر الأهمية العملية كما يلي:

- أ. تركز الدراسة على مدى الاستفادة من تطبيق مبادئ الحوكمة واستخدامها من قبل المؤسسات الحكومية في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، بما يتيح لمستخدمي التقارير المالية اتخاذ القرارات المناسبة.

ب. تساهم في تفعيل وتطبيق الأدوات الرقابية والإشرافية بهدف توفير الشفافية في المعلومات المحاسبية بما يرفع كفاءة وفاعلية الممارسات المحاسبية وإضافة المصداقية والثقة لتلك المعلومات، بشكل يرفع مستوى الأداء المالي في المؤسسات الحكومية.

ت. تسعى هذه الدراسة إلى تطبيق مبادئ الحوكمة في بيئة المؤسسات الحكومية بشكل عام، وفي وزارة المالية بشكل خاص، مما قد ينعكس على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وبالتالي ينعكس بشكل إيجابي على تطوير البيئة المالية في القطاع العام أمام الجهات المانحة.

1.5 فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة وأهداف الدراسة يمكن صياغة الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد مستوى متوسط حول تطبيق مبادئ الحوكمة متمثلة ب (سيادة القانون، الشفافية، المساءلة، المشاركة) بوزارة المالية الفلسطينية في قطاع غزة.
الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد مستوى مرتفع حول توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية الفلسطينية في قطاع غزة.
الفرضية الرئيسية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية الفلسطينية في قطاع غزة.

وينبثق عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

1. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق مبدأ (سيادة القانون) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
 2. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق مبدأ (الشفافية) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
 3. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق مبدأ (المساءلة) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
 4. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق مبدأ (المشاركة) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- الفرضية الرئيسية الرابعة:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات آراء عينة الدراسة حول أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية في قطاع غزة تعزى للمتغيرات الوظيفية والشخصية التالية: (الجنس، الفئة العمرية، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، الإدارة العامة).

1.6 متغيرات الدراسة:

أولاً: المتغيرات المستقلة

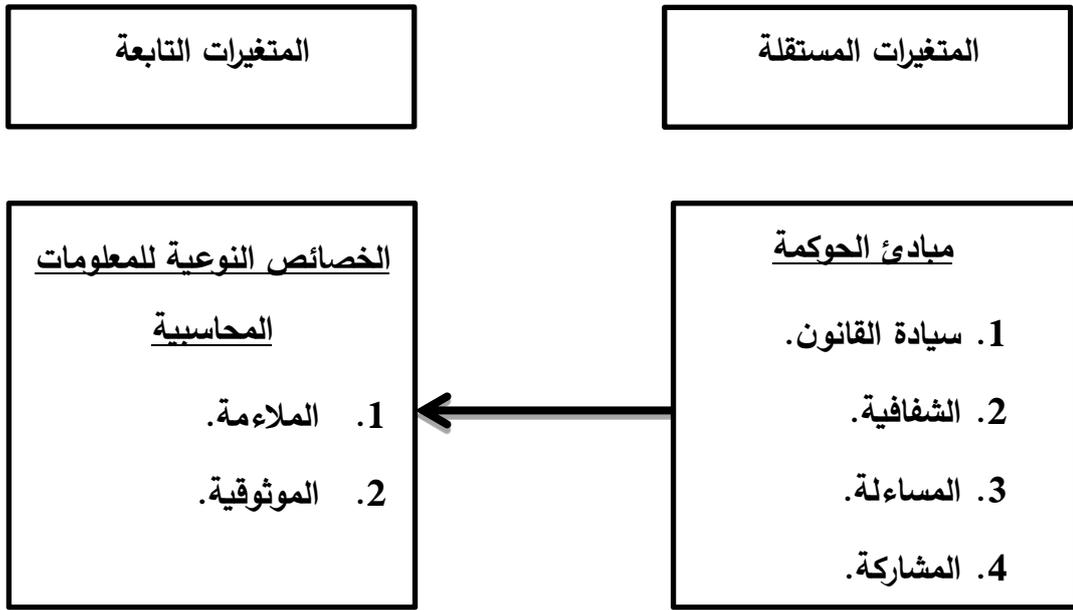
تم اختيار المتغيرات المستقلة بالاعتماد على الإطار العام الاستراتيجي للحكومة الفلسطينية للفترة (2021/2017) والمتمثلة في (سيادة القانون، الشفافية، المساءلة، المشاركة).

ثانياً: المتغيرات التابعة

هي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) والمتمثلة في خاصية (الملاءمة والموثوقية).

1.7 نموذج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم تحديد المتغير المستقل والمتغير التابع وفق التالي:



شكل (1.1) النموذج الافتراضي لمتغيرات الدراسة

المصدر: إعداد الباحث

1.8 الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات السابقة التي أُجريت في موضوع الحوكمة والتي تم الاطلاع عليها، إلا أن الباحث واجهته الصعوبات في إعداد البحث لقلة الدراسات السابقة التي تشابه الدراسة الحالية بشكل مباشر، إلا أنه يوجد بعض الدراسات قد أشارت إلى جوانب مختلفة عن الجوانب الدراسة الحالية، ومعظم الدراسات السابقة التي حصل عليها الباحث تناولت موضوع الحوكمة وأثرها على الجانب الإداري في القطاع الحكومي دون التركيز في الدراسات السابقة في بيان علاقة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القطاع الحكومي ب الحوكمة، لذا سيتم الإشارة إلى الدراسات التي توفرت للباحث والتي لها علاقة بهذه الدراسة وتناولت إحدى جوانب الدراسة وتدور حول هذا الموضوع كما هو موضح أدناه:

1.8.1 الدراسات العربية:

1. دراسة (شقفة، 2020م) بعنوان: "أثر تطبيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسات والمصالح الحكومية الفلسطينية: دراسة حالة وزارة المالية الفلسطينية"

هدفت الدراسة إلى قياس أثر تطبيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسات والمصالح الحكومية الفلسطينية كدراسة تطبيقية من وجهة نظر الموظفين العاملين بالأقسام المالية والتكنولوجية، وقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدم أداة الاستبانة كأداة للدراسة لتحليل بيانات.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن التقارير المالية الصادرة عن نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية تتسم بالحيادية والتمثيل للوقائع والأحداث التي انبثقت عنها وفق الضوابط القانونية والمعايير المهنية وأنها تمكن متخذي القرارات من المفاضلة بين البدائل وتدعم اتخاذ القرارات المالية والإدارية المناسبة، بالإضافة إلى تطبيق إجراءات الأمان والموثوقية لضمان تقليل المخاطر الإلكترونية، إضافة إلى أن الكوادر البشرية في المؤسسات والمصالح الحكومية الفلسطينية مؤهلة لتطبيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية وتطويرها بما يحقق جودة التقارير المالية.

وأوصت الدراسة بضرورة تطوير نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية والعمل على زيادة كفاءة وسرعة المعالجات المحاسبية مع إلزام المؤسسات والمصالح الحكومية بتطبيقها لضمان

الحصول على التقارير المالية وفق الضوابط القانونية، مع توفير بيئة قانونية وإدارية مستقرة تتلاءم مع تطبيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية.

2. دراسة: (صايح، 2018) بعنوان: "أثر تطبيق مبادئ الحوكمة في الأداء المؤسسي في جمعية الهلال الأحمر الفلسطيني"

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق مبادئ الحوكمة في الأداء المؤسسي في جمعية الهلال الأحمر الفلسطيني من وجهة نظر المدراء ورؤساء الأقسام والمكلفين إدارياً في كافة فروع الجمعية (بالضفة الغربية ومحافظات غزة والقدس الشريف، وقد بلغ مجتمع الدراسة (162) من المدراء ورؤساء الأقسام وفقاً لإحصائية دائرة شؤون الموظفين في الإدارة العامة والفروع. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي والاستبانة كأداة لجمع البيانات.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة في جمعية الهلال الأحمر الفلسطيني كان بدرجة جيدة وبمتوسط حسابي بلغ (70.5%)، وأظهرت الدراسة بوجود علاقة طردية قوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئ الحوكمة والأداء المؤسسي في جمعية الهلال الأحمر الفلسطيني مما يدل على أن زيادة فاعلية تطبيق مبادئ الحوكمة ينعكس على تحسين مستوى الأداء المؤسسي في جمعية الهلال الأحمر الفلسطيني.

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة العمل على توفير دليل يشتمل على معايير حوكمة ودليل أخلاقيات للمهنة خاص بجمعية الهلال الأحمر الفلسطيني، وايضا عقد دورات تدريبية وورش عمل من أجل توعية المسؤولين والعاملين فيها بأهمية الحوكمة وبمفهوم دائرة الامتثال ومهامها، وأن يتم توفير دائرة خاصة لمتابعة تطبيق مبادئ الحوكمة بطريقة مباشرة ومقارنتها بأداء المؤسسة والعاملين.

3. دراسة (نزال، 2018م)، بعنوان: "تأثير تطبيق معايير الحوكمة على الإيرادات الضريبية المحلية للسلطة الوطنية الفلسطينية"

هدفت الدراسة إلى قياس مدى تطبيق الإدارات الضريبية المختلفة في وزارة المالية الفلسطينية لمعايير الحوكمة (المشاركة، سلطة القانون، المساءلة، الشفافية، العدالة والمساواة، الاستجابة، الكفاءة والفاعلية، الرؤية الاستراتيجية، توافق الآراء)، ومدى تأثير ذلك التطبيق لمعايير الحوكمة كمتغير مستقل على إيراداتها الضريبية المحلية كمتغير تابع، ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتوزيع استبانة على عينة عشوائية مكونة من 260 موظفاً

من موظفي الإدارات الضريبية المختلفة، واستخدمت الدراسة تحليل الانحدار الخطي لفحص أثر تطبيق معايير الحوكمة على الإيرادات الضريبية.

وكان من أهم نتائج الدراسة: وجود التزام من قبل الدوائر الضريبية المختلفة بتطبيق معايير الحوكمة، وأنه يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تطبيق معايير الحوكمة بين الإدارات الضريبية المختلفة، وهناك تأثير ذو دلالة إحصائية وإيجابية بين تطبيق معايير الحوكمة على الإيرادات الضريبية من (ضريبة الدخل، والقيمة المضافة، والجمارك والمكوس)، لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية في تطبيق معايير الحوكمة على إيرادات ضريبة الأملاك.

وكان من أهم توصيات الدراسة: ضرورة قيام المشرع باستحداث دليل لممارسة الحوكمة في القطاع العام في فلسطين، ضرورة إنشاء وتهيئة بيئة مناسبة لتطبيق معايير الحوكمة بما يتلاءم مع أهميتها في التأثير على الإيرادات الضريبية، ضرورة قيام الإدارات الضريبية بوضع إجراءات تكفل من رفع مدى الالتزام بتطبيق معايير الحوكمة.

4. دراسة (الدهدار، كحلة، و الفراء، 2017م) بعنوان: "واقع حوكمة الجامعات الفلسطينية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق حوكمة الجامعات في قطاع غزة والمتمثلة في أربع مؤسسات أكاديمية داخل قطاع غزة وهي (الجامعة الإسلامية، جامعة الأزهر، جامعة الأقصى، والكلية الجامعية للعلوم التطبيقية) وكان من ضمن أهداف الدراسة قياس درجة تطبيق مبادئ الحوكمة (المشاركة، والالتزام بالقوانين والأنظمة والإجراءات، والشفافية ودرجة تطبيق مبدأ المساءلة) في داخل الجامعات، وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وقامت الدراسة بالتنوع في أدوات جمع المعلومات حيث تم استخدام الاستبانة بالإضافة إلى ورشة عمل لمجموعة من الخبراء لمناقشة النتائج والتوصيات، بالإضافة إلى إجراء مقابلات مع ذوي العلاقة، واستخدمت الدراسة برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

وكان من أهم نتائج الدراسة: عدم وجود معايير أو دليل للحوكمة الجامعية وأن الجامعات تطبق الحوكمة بدرجة متوسطة، ووجود ضعف في مشاركة أصحاب المصالح.

وكان من أهم توصيات الدراسة: ضرورة بناء منظومة معايير للحوكمة، وتشكيل لجنة خاصة بالحوكمة لمتابعة تطبيق الحوكمة في الجامعات، ومراجعة ومناقشة القوانين والتشريعات الخاصة بالحوكمة الجامعية.

5. دراسة (متاني، البشير، و بركات، 2017م) بعنوان: "أثر حوكمة القطاع العام على معدل نمو الإنتاج المحلي الإجمالي: دراسة حالة المملكة الأردنية الهاشمية".

هدفت الدراسة إلى إبراز أثر حوكمة القطاع العام على معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي في المملكة الأردنية الهاشمية، وتم التركيز على المعايير التي تم وضعها من قبل البنك الدولي وهي ستة معايير هي (المشاركة والمساءلة، والاستقرار السياسي وغياب العنف، وفعالية الحكومة، وجودة التشريعات التنظيمية وتطبيقها، وسيادة القانون، والسيطرة على الفساد) وذلك باستخدام التحليل الوصفي، والتحليل القياسي.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن مستوى جودة التشريعات هي في مستوى متقدم لكن المشكلة تكمن في تطبيق هذه التشريعات، يوجد تراجع كبير في مؤشر المشاركة والمساءلة وذو تأثير ضعيف على نمو الإنتاج المحلي.

وكان من أهم توصيات الدراسة لا بد من مشاركة الجهات غير الحكومية (القطاع الخاص والمنظمات غير الربحية) والمواطنين في إدارة شؤون الدولة، وهذا يعزز من مبدأ المساءلة والشفافية، وأيضاً أوصت إلى تطوير وتعزيز دور مفهوم الرقابة، وتطوير ونشر مدونة قواعد السلوك الوظيفي.

6. دراسة (نجم، 2017م) بعنوان "درجة ممارسة مبادئ الحوكمة في الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية بغزة من وجهة نظر العاملين فيها وسبل تطويرها".

هدفت الدراسة إلى معرفة درجة ممارسة مبادئ الحوكمة في الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية بغزة، حيث قامت الدراسة على درجة ممارسة لمبادئ الحوكمة وفق المجالات التالية: الشفافية والمساءلة والنزاهة، وقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في دراستها واستخدام أداة الاستبانة كأداة لجمع البيانات.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن درجة ممارسة مبادئ الحوكمة في الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية من وجهة نظر العاملين فيها جاءت بدرجة كبيرة بوزن نسبي (69.48%). وكان من أهم توصيات الدراسة هو تبني مبادئ الحوكمة ككل، وإشراك جميع العاملين في القرارات المختلفة للكلية.

7. دراسة (السقا، 2016م) بعنوان: "تقييم جودة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية المستخدمة في وزارة المالية الفلسطينية وأثرها في تحسين الأداء المالي".

هدف هذه الدراسة إلى تقييم جودة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية المستخدمة في وزارة المالية الفلسطينية وأثرها في تحسين الأداء المالي، من خلال الوقوف على مدى توفر عناصر جودة المعلومات المحاسبية، وهي الثقة والملاءمة، وكذلك توفر موثوقية أنظمة المعلومات المحددة من قبل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) ومعهد المحاسبين القانونيين بكندا (CICA) والتي تشمل خمسة هي (أمن النظام، سرية النظام، الخصوصية، سلامة العمليات، توفر النظام)، والتي من شأنها توفير الثقة بالنظم الإلكترونية، وعلاقة ذلك بتحسين الأداء المالي المتمثل في (زيادة الإيرادات، ترشيد النفقات، تعزيز الرقابة على النفقات والإيرادات ودعم عملية اتخاذ القرار الاقتصادي والمالي)، وتمثلت أداة الدراسة الرئيسة في الاستبانة التي أعدت خصيصاً لهذا الغرض، في حين تمثلت في مستخدمي نظم المعلومات المحاسبية في وزارة المالية الفلسطينية، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في جمع وتحليل البيانات.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: توفر خصائص جودة المعلومات، و موثوقية النظم في نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في وزارة المالية بنسب متفاوتة، مع وجود علاقة بينهما وبين تحسين أدائها المالي، إضافة إلى أن موثوقية النظم أكثر تأثراً من عناصر جودة المعلومات المحاسبية في الأداء المالي، علاوة على أن مبدأ أمن النظام الأكثر توفراً من باقي ال أخرى.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها: ضرورة قيام وزارة المالية بإعداد خطة استراتيجية وتنفيذها لتطوير نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية لتحقيق استمرارية جودة تلك المعلومات و موثوقية النظم بشكل متكامل، مع ضرورة إعداد دليل سياسات وإجراءات موثقة لتحليل النظم المحاسبية الإلكترونية وتشغيلها واستخدامها في وزارة المالية، إضافة إلى عمل ربط إلكتروني شامل بين جميع أنظمة المعلومات المحاسبية الإلكترونية وأنظمة المعلومات المحاسبية في الوزارات والمؤسسات الحكومية.

8. دراسة (الزعاين، 2015م) بعنوان: "دور نظم المعلومات الإدارية في تعزيز الحوكمة الإدارية في وزارة التربية والتعليم بغزة".

هدفت الدراسة إلى: التعرف على دور نظم المعلومات الإدارية في تعزيز الحوكمة الإدارية وتمثلت مبادئ الحوكمة الإدارية كمتغير تابع في (المشاركة، والشفافية، والمساءلة والعدالة، والمساواة، وتعزيز سلطة القانون، والكفاية والفاعلية، والاستجابة، والرؤية الاستراتيجية)، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدت الاستبانة كأداة للدراسة، مستخدمة العينة العشوائية لاستطلاع عينة الدراسة.

وكان من أهم نتائج الدراسة: يوجد تطبيق لمعايير الحوكمة الإدارية في وزارة التربية والتعليم حيث حصلت على وزن نسبي (64.82%).

وكان من أهم توصيات الدراسة: ضرورة وجود لجنة في الوزارة تعنى بمتابعة وممارسة وتنفيذ معايير الحوكمة الإدارية، وطرح مساقات متخصصة في مجال الحوكمة الإدارية في الجامعات.

9. دراسة (نصبة، 2015م) بعنوان: "أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام: دراسة حالة بلدية قمار الوادي".

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق الحوكمة في المؤسسات العمومية الإدارية بالجزائر، وركزت الدراسة على عدة منها: مبدأ احترام القانون ومبدأ المعاملة المتكافئة ومبدأ حق المشاركة ومبدأ النزاهة والشفافية ومبدأ الرؤية الاستراتيجية، وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت أداة الاستبانة والمقابلة في جمع البيانات.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن تبني نظام الحوكمة هو الحل الأنسب لمواجهة حالات الفساد الإداري.

وكان من أهم توصيات الدراسة الإسراع في التطبيق الفعلي والجاد لمبادئ الحوكمة وذلك من خلال تفعيل دور الرقابة في المؤسسات العمومية، منح حق المساءلة بالإضافة إلى ضمان استقلالية ونزاهة القضاء.

10.دراسة (مطير، 2013م)، بعنوان: "واقع تطبيق معايير الحكم الرشيد وعلاقتها بالأداء الإداري في الوزارات الفلسطينية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق كل من: معايير الحكم الرشيد، والأداء الإداري في الوزارات الفلسطينية وواقع تطبيق معايير الحكم الرشيد وعلاقتها بالأداء الإداري للوزارات الفلسطينية، وقد استخدمت الدراسة لتحقيق هذا الغرض المنهج الوصفي التحليلي وقد استهدفت الاستبانة المسميات الإشرافية في الشق المدني، وقد حددت الدراسة مجموعة من معايير الحكم الرشيد كمتغيرات مستقلة والتي تمثلت في (المشاركة، سيادة القانون، الشفافية، الاستجابة، التوافق، المساواة والعدالة، الفعالية والكفاءة، المساءلة، الرؤية الاستراتيجية).

وكان من أهم نتائج الدراسة أنه بلغ الوزن النسبي لتطبيق معايير الحكم الرشيد في الوزارات الفلسطينية في قطاع غزة (67.84%).

وكان من أهم توصيات الدراسة بضرورة تبني ونشر معايير الحكم الرشيد لتصبح نهجاً مؤسسياً لتطبيق هذه المعايير وفي مقدمتها الشفافية والمساءلة والعدالة والمساواة والانفتاح على كافة مستويات وفئات المجتمع مع ضرورة تكامل كافة الجهود الحكومية والأهلية والقطاع الخاص وتعريف دور المواطن في تفعيل عملية المساءلة.

11.دراسة (دهمان، 2012م) بعنوان: "فاعلية نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تحقيق جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على وزارة المالية الفلسطينية)".

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض واقع نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة المطبقة في وزارة المالية الفلسطينية، ومن ثم تقييم مدى فاعليتها في تحقيق جودة التقارير المالية الصادرة عن تلك النظم، وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وقامت الدراسة بتوزيع استبانة على مستخدمي نظم المعلومات المحاسبية في وزارة المالية، حيث تم توزيع عدد 133 استبانة على أفراد عينة الدراسة واستخدمت الدراسة لتحليل النتائج واختبار الفرضيات برنامج SPSS.

وكان من أهم نتائج الدراسة وجود فاعلية في نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة المطبقة في وزارة المالية، حيث إنها تساهم في تحقيق جودة التقارير المالية، وذلك رغم حاجتها إلى بعض التطوير لتعزيز قدرتها على توفير كافة متطلبات متخذي القرارات، ووجود ضعف في الدور الرقابي للتقارير المالية، حيث إنها غير قادرة على تلبية احتياجات الجهات التشريعية والرقابية للقيام بالمهام الرقابية الموكلة إليها، كما خلصت الدراسة إلى صعوبة التنسيق بين نظم

المعلومات المحاسبية المطبقة في الادارات العامة في وزارة المالية والدوائر المالية التابعة للوحدات الحكومية الاخرى في جانب تبادل المعلومات والتقارير المالية.

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة استكمال حوسبة كافة النظم والإجراءات المحاسبية المطبقة في مختلف دوائر الوزارة بهدف الاستعادة من فوائد تطبيق النظم المحوسبة، وتعزيز الدور الرقابي للتقارير المالية من خلال تدعيم التقارير المالية بأساليب التحليل المالي ومعايير ومؤشرات تساعد على اكتشاف الانحرافات، مع ضرورة تصميم منظومة تقارير مالية متكاملة وموحدة تتضمن قاعدة بيانات شاملة لكافة أوجه النشاط المالي الحكومي، وفتح النوافذ اللازمة والكفيلة بتوفير كافة احتياجات متخذي القرارات من المعلومات والتقارير المالية.

1.8.2 الدراسات الأجنبية:

1. (pramita & dharma, 2018) "Effect of application of good governance, government accounting standards and apparatus on quality of financial statements"

"أثر تطبيق الحوكمة الرشيدة ومعايير المحاسبة الحكومية وأجهزتها على جودة البيانات المالية "

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير تطبيق الحوكمة الرشيدة وجودة الجهاز على جودة البيانات المالية في منطقة بادونج بمقاطعة بالي، وقد حددت الدراسة مجموعة من المتغيرات المستقلة ذات العلاقة بالحكم الرشيد والمتمثلة في (المشاركة، سيادة القانون، الشفافية، الاستجابة، التوافق، المساواة، الفاعلية والكفاءة، الرؤية الاستراتيجية)، والمتغير التابع الخاص بجودة التقارير المالية والمتمثلة في (الملاءمة، والموثوقية، القابلية للفهم، والقابلية للمقارنة)، استخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات وتم توزيعها على أفراد العينة التي استهدف من خلالها مدراء الدوائر المالية وتم استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد لاختبار فرضية الدراسة.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن مستوى تطبيق الحكم الرشيد بدرجة متوسطة وأن تطبيق الحوكمة الرشيدة يؤثر على جودة البيانات المالية، مما يعني أنه إذا تم تطبيق الحوكمة الرشيدة بشكل جيد، فستزيد جودة التقرير المالي، وأيضاً تؤثر جودة الجهاز على جودة البيانات المالية، مما يعني أنه إذا كان الجهاز يتمتع بالكفاءة والخبرة الجيدة، فستزيد جودة البيانات المالية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة أن تقوم الحكومة بتشكيل خدمة المعلومات العامة التي تحمل رؤية التنشئة المجتمعية ذات العلاقة بمهمة الحكومة من أجل تحسين جودة التقارير المالية.

2. (Oktarina & Andini, 2016) "The Implementation Of Government Accounting Standards, Quality Of Local Governments And Good Governance On The Quality Of Financial Statements In The City Of Semarang"

"أثر تطبيق المعايير المحاسبية الحكومية وجودة الحكومات المحلية والحوكمة الرشيدة على جودة البيانات المالية في مدينة سيمارانج"

هدفت الدراسة: إلى التعرف على تأثير تطبيق معايير المحاسبة الحكومية، ونوعية المسؤولين الحكوميين المحليين، والحكم الرشيد على جودة التقارير المالية في مدينة سيمارانج، وقامت الدراسة باستخدام الاستبانة حيث تم بتوزيعها على 277 موظفاً في المكتب الاقليمي لإدارة المالية والأصول في مدينة سيمارانج، واستخدمت الدراسة لتحليل النتائج واختبار الفرضيات برنامج SPSS.

وكان من أهم نتائج الدراسة: أن تطبيق معايير المحاسبة الحكومية، وجودة المسؤولين الحكوميين المحليين، والحوكمة الرشيدة لها تأثير على جودة التقارير المالية في مدينة سيمارانج. وقد أوصت الدراسة: أن تقوم حكومة مدينة سيمارانج بتنفيذ معايير المحاسبة الحكومية بشكل متسق وأن تنشر المعلومات إلى جميع موظفي الإدارة العامة للسكان والتنمية، يجب على حكومة مدينة سيمارانج أن تضع سياسات تؤكد على تحسين جودة وحدات العمل الاقليمية بسيمارانج سيتي، خاصة فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية للحكومة المحلية.

3. (Nofiantia & Susenob, 2014) "Factors affecting implementation of good government governance (GGG) and their implications towards performance accountability".

"العوامل المؤثرة في تنفيذ الحوكمة الرشيدة في الحكومة (GGG) وآثارها على مساءلة الأداء".

هدفت الدراسة إلى الوقوف على تأثير اختصاص جهاز الحكم المحلي ومهنية جهاز الرقابة الداخلية الحكومية نحو تطبيق الحكم الرشيد (GGG) وتأثير تنفيذ GGG على أداء مساءلة الحكومة، تم استخدام الاستبيانات باعتبارها البيانات الأولية وتقارير تقييم أداء المساءلة

في وحدة البنية التحتية المحلية باعتبارها البيانات الثانوية. وتم استخدام أسلوب العينات العشوائية العنقودية الطبقية، وكانت العينات التي تم الحصول عليها في هذه الدراسة 57 وكالات وحدة الحكم المحلي.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن تنفيذ اختصاص جهاز الحكومة المحلية وكفاءة جهاز الرقابة الداخلية الحكومية تؤثر بشكل كبير على تنفيذ GGG وتطبيق GGG لهما تأثير كبير على أداء مساءلة الحكومة المحلية.

وكان من أهم توصيات الدراسة يجب أن يركز الإشراف على هيئة التفتيش بشكل أكبر على نتائج البرامج المنفذة للتعرف بشكل أفضل على فوائد هذه البرامج، يجب التأكيد على التقييم على تقييم تصرفات المدراء في تنفيذ الرقابة الداخلية، يحتاج المراقبون الداخليون إلى التآزر فيما بينهم في أداء الرقابة، ويحتاج جهاز الرقابة الداخلية الحكومية إلى توجيه المدخلات إلى رئيس الأجهزة الحكومية المحلية كل 3 أشهر على الأقل من أجل تحقيق تحسينات أفضل ومتابعة فضلى في الوقت الفعلي.

4. (BUKENYA, 2014) "Quality of Accounting Information and Financial Performance of Uganda's Public Sector".

"جودة نظم المعلومات المحاسبية والأداء المالي في القطاع العام في أوغندا"

هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين نوعية المعلومات المحاسبية والأداء المالي للقطاع العام في أوغندا، على الرغم من الإنتاج المستمر للمعلومات المحاسبية على النحو المطلوب من قبل الحكومة المالية والأنظمة المحاسبية واعتماد المعايير المحاسبية الدولية، فإن هناك سوء استخدام على نطاق واسع للموارد وضعف للمساءلة، والوقوف على ما إذا كانت نوعية المعلومات المحاسبية لها أي تأثير على الأداء المالي للقطاع العام، فقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الاستبانة للوقوف على سمات ونوعية المعلومات المحاسبية المستخدمة ومدى صحتها وموثوقيتها وقدرتها على جمع البيانات الأولية اللازمة لذلك.

وكان من أهم نتائج الدراسة توفر الملاءمة والموثوقية والقابلية للفهم والدقة والتوقيت في المعلومات المحاسبية، كما كانت تلك المعلومات ذات جودة عالية تعكس مستويات أعلى من الأداء المالي.

وكان من أهم توصيات الدراسة: أنه ينبغي توجيه الجهد الكافي نحو إنتاج معلومات محاسبية جيدة النوعية في جميع القطاع العام وخاصة الحكومات المحلية من أجل تحسين

الأداء المالي، ولتحسين جودة المعلومات المحاسبية يجب على الحكومات المحلية توظيف المحاسبين المهنيين ذوي المهارات العالية لإصدار المعلومات المالية، وضرورة العمل نحو توظيف كافة الامكانيات والقدرات الفنية والمالية لتطوير نظم المعلومات المستخدمة بما يعكس التطور الذي تستهدفه المؤسسة.

5. (Afiah & Rahmatika, 2014) "Factors influencing the quality of financial reporting and its implications on good government governance (research on local government indonesia)"

"العوامل التي تؤثر على جودة التقارير المالية وانعكاساتها على الحكم الرشيد للحكومة (بحث عن الحكم المحلي في أندونيسيا)".

هدفت الدراسة إلى تأثير كفاءة جهاز الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية والمتمثلة في (الملاءمة، والموثوقية، والمقارنة، والقابلية للفهم) وآثارها على الحكم الرشيد للحكومة والمتمثلة في (الشفافية والمساءلة والمشاركة)، وقد أجريت الدراسة على 70 وحدة عمل في أجهزة حكومية أندونيسيا، وتمثلت أداة الدراسة في الاستبانة وتم معالجة البيانات باستخدام (Partial Least Square).

وكان من أهم نتائج الدراسة أن نتائج اختبار (Kruskal-Wallis) أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين كفاءة الجهاز الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية والحكومة للحكم الرشيد في 7 حكومات محلية، وأن كفاءة جهاز الرقابة الداخلية لها تأثير كبير على جودة التقارير المالية، وأيضاً من ضمن النتائج أنه وجد أن جودة التقارير المالية لها آثار على الحكم الرشيد.

ومن أهم توصيات الدراسة توصي الحكومة المحلية بتعزيز كفاءة الجهاز من خلال التعليم والتدريب في مجال المحاسبة الحكومية بسبب ارتباطها الوثيق بنوعية جيدة من التقارير المالية. وهناك حاجة إلى التدريب للمدققين الداخليين أو للمحاسبين لإثراء جودة المدققين الداخليين والمحاسبين الداخليين.

1.9 ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها

اتفقت هذه الدراسة مع الدراسات السابقة في عدة أمور:

1. من حيث المتغيرات اشتركت مع الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات الدراسة سواء المتغيرات المتعلقة ب الحوكمة والتي تمثلت في (مبدأ سيادة القانون، ومبدأ الشفافية، ومبدأ المساءلة، ومبدأ المشاركة)، أو بالمتغيرات الخاصة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المتمثلة في (الملاءمة، والموثوقية).
2. اتفقت مع معظم الدراسات السابقة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي كما استخدمت الاستبانة كأداة رئيسة في قياس المتغيرات بالإضافة لاستخدام المقابلة لتعزيز الإطار النظري وتفسير النتائج.

اختلفت هذه الدراسة عن سابقتها في عدة أمور:

1. **الاختلاف في الربط بين المتغيرات:** تناولت هذه الدراسة بيان أثر تطبيق مبادئ الحوكمة والمتمثلة بسيادة القانون، الشفافية، المساءلة، والمشاركة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) والخاصة بالخصائص النوعية للمعلومات المالية، بحيث تكون أكثر نفعاً وفائدةً لمتخذي القرارات، وتتمثل الخصائص النوعية التي سيتم الاعتماد عليها هي: الملاءمة والموثوقية، وهو ما يختلف عن باقي الدراسات السابقة، في حين الدراسات السابقة ربطت بصورة عكسية وهي أثر جودة التقارير المالية - والمتمثلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية- على الحكم الرشيد، والبعض الآخر ربط بين مبادئ الحوكمة وأثرها على الأداء الإداري.
2. **الاختلاف من حيث الفترة الزمنية:** حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحليل آراء عينة الدراسة حول أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية خلال عام 2020م.
3. تم اختيار مبادئ الحوكمة من خلال ما تبنته الحكومة الفلسطينية في خططها السنوية وفي الإطار العام الاستراتيجي (2017/2021) .

الفصل الثاني
الحوكمة والخصائص النوعية
للمعلومات المحاسبية.

الفصل الثاني

الحوكمة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

2.0 مقدمة:

يعتبر مصطلح الحكم الرشيد أو الحوكمة الرشيدة واحدًا من أهم المصطلحات التي حظيت باهتمام العديد من الجهات والمنظمات الدولية - وخاصة تلك العاملة في مجال التنمية وكذلك الأوساط الأكاديمية، الأمر الذي أدى إلى تبلور مفاهيم متعددة ومتنوعة لهذا المصطلح الهام، وقد عرّفها البنك الدولي بأنه «الطريقة التي يتم من خلالها ممارسة السلطة في إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية للدولة».

وتعبر جودة الحكم في القطاع العام عن مدى قدرة أجهزة الدولة على تطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة والتي من بينها مبدأ المساءلة ومبدأ الإنصاف ومبدأ الشفافية ومبدأ المشاركة ومبدأ الفعالية وكذلك مبدأ سيادة القانون (TOKSÖZ, 2008)، ويعتبر من أحد أهداف حوكمة الأداء الحكومي هو تحقيق وتعزيز مبدأ الشفافية والمساءلة في استخدام المال العام وموارد الدولة، ولتحقيق الشفافية والمساءلة، لا بد أن تقوم الحكومات بنشر بياناتها ومعلوماتها المالية للجمهور والتي تتمثل بالموازنة والتقارير المالية للحسابات الختامية لها، وتعد المعلومات المحاسبية المتمثلة في التقارير والقوائم المالية هي لغة اتصال ما بين معيها ومستخدميها وبالتالي يتطلب أن تكون تلك المعلومات مفيدة لأغراض المساءلة في اتخاذ وصنع القرار (عباس، 2013م)، وبالتالي لا بد أن يتوفر في تلك التقارير المالية الختامية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المتمثلة بالخصائص الرئيسية لها الملاءمة والموثوقية وما يتفرع منها من خصائص ثانوية لكل خاصية.

ويأتي هذا الفصل لتوضيح الإطار المعرفي الخاص بالحوكمة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبناءً عليه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:
المبحث الأول: مبادئ الحوكمة الرشيدة.
المبحث الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

المبحث الأول: مبادئ الحوكمة الرشيدة

يستعرض هذا المبحث دراسة معمقة لتعريف الحوكمة لاسيما التطرق إلى أشهر التعريفات لمصطلح الحوكمة التي وردت من مؤسسات دولية ومحلية وإقليمية أو من كُتاب وباحثين، للوصول إلى تعريف شامل للحوكمة الحكومية، إضافة إلى دراسة أهداف الحوكمة العامة "الرئيسية" وكذلك أهداف حوكمة الأداء في المؤسسات الحكومية، كما تم الحديث عن مزايا وأهمية الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية، وتوضيح ماهية المقومات اللازمة لتطبيق الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية؛ مع بيان الأطراف المعنية بتطبيقها كما تم توضيح متطلبات تطبيق الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية والتي تمثلت في ضرورة وجود إطار تشريعي للحوكمة، مع السعي لإجراء إصلاح في الإدارات والأجهزة الحكومية وأخيراً ضرورة إنشاء آليات للمشاركة، ثم التطرق إلى المحددات الأساسية لتطبيق الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية سواء المحددات الخارجية، أو المحددات الداخلية والتطرق أيضاً إلى التشريعات واللوائح الفلسطينية التي تعزز الحكم الرشيد، بالإضافة للتعرف إلى أبعاد الحوكمة الرشيدة والتي منها البعد الاقتصادي أو الحكم الاقتصادي والبعد السياسي أو الحكم السياسي وأخيراً البعد الإداري، بالإضافة إلى بيان مصادر قواعد ومبادئ الحوكمة حيث إن هناك عدة منظمات دولية بذلت جهوداً ملموسة في وضع مبادئ الحوكمة هي البنك الدولي، وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، بالإضافة إلى كل من لجنة بازل المختصة بالإشراف على البنوك، والوكالة الأمريكية للتنمية الدولية ومنظمة الإدارة العامة في بريطانيا، وذلك بهدف استخلاص مبادئ الحوكمة في المؤسسات الحكومية، وفي ختام المبحث تم التطرق إلى مستويات الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية، سواء الحوكمة العالمية والحوكمة الوطنية وكذلك الحوكمة المؤسسية أو التنظيمية والحوكمة الإلكترونية وتوضيح تعريف لكل مستوى مع إدراج شرح مختصر عن الحوكمة الإلكترونية وأهدافها الاقتصادية والإدارية والاجتماعية.

2.1.1 ما هية الحوكمة الرشيدة:

الحوكمة هي استراتيجية حديثة انتشرت على المستوى العالمي خلال العقدین الأخيرین وقد زاد الاهتمام بالحوكمة في معظم الاقتصاديات الناشئة والمتقدمة نظراً لارتباطها بالجوانب التنظيمية والمحاسبية والمالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

ولقد تعددت التعريفات والآراء المتعلقة بتعريف الحوكمة أو الحكم الرشيد، وينبع هذا الخلاف نتيجة لاختلاف وتعدد الاطراف ذات العلاقة، واختلاف أهداف ومصالح كل طرف، واختلاف الميادين واختلاف التخصصات وتباين المنطلقات الفكرية السياسية، والاقتصادية والاجتماعية والثقافية (أبو رونية وبعيرة، 2013م).

ويمكن توضيح ذلك من خلال النقاط التالية (ابراهيم، 2016م):

- ينظر رجال المحاسبة للحوكمة على أنها تعني تحقيق الشفافية ومزيد من الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية والالتزام بالعمل بمعايير المحاسبة الدولية. وينظر إليها رجال القانون على أنها مجموعة من القواعد القانونية التي تحافظ على كيانات المؤسسة وتضمن الحفاظ على الحقوق القانونية للأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة.
- أما رجال الإدارة فينظر بعضهم إلى الحوكمة على أنها مجموعة من الضوابط التي يتم من خلالها متابعة أداء المؤسسات والرقابة عليها.
- ويرى البعض الآخر من رجال الإدارة أن الحوكمة هي عبارة عن مجموعة من الضوابط الداخلية والخارجية التي تمكن المجتمع للتأكد من حسن إدارة المؤسسات بطريقة تحمي أموال المستثمرين التي تمكن المجتمع للتأكد من حسن إدارة المؤسسات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين وجميع أصحاب المصلحة.
- ويرى فريق ثالث من رجال الإدارة أيضاً أن الحوكمة تعني الممارسات والكيفية التي يتم بها ضبط أداء المؤسسات ورفع كفاءتها من أجل دعم الأداء الاقتصادي والقدرات التنافسية وجذب الاستثمار.
- كما يرى فريق رابع من رجال الإدارة أن الحوكمة تعني قيام مجلس الإدارة بالعديد من الأنشطة والممارسات نيابة عن المستثمرين والتي تتضمن مساءلة المديرين ومحاسبتهن عن أدائهم لتحقيق أهداف المؤسسة.

- وينظر بعضهم للحوكمة من منظور قانوني لتنظيم أشكال وأنواع التعامل بين أطراف الشركة مع بعضها البعض، وينظر آخرون للحوكمة من زاوية اقتصادية لتحقيق الأرباح، وهناك من ينظر لها من ناحية أخلاقية في طبيعة وشكل أطراف العلاقة المختلفة داخل الشركة.

وتجدر الإشارة أيضاً إلى أنه على المستوى العالمي لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحليين والكتاب والباحثين لمفهوم الحوكمة، بل يوجد عدة تعريفات ومفاهيم وذلك حسب اهتمامات هؤلاء الكتاب والباحثين والمحليين وغيرهم وفيما يلي عرض لأشهر التعريفات لمصطلح الحوكمة التي وردت من مؤسسات دولية ومحلية وإقليمية أو من كُتاب وباحثين والتي منها ما يلي:

فقد أشار (أبو النصر، 2015م، ص 45) بأن الحوكمة الرشيدة هي: "الإدارة الرشيدة القائمة على النزاهة والشفافية والمساءلة والمحاسبة ومكافحة الفساد وتحقيق العدالة دون تمييز وتطبيق القانون على الجميع مع توفير رقابة فاعلة داخلية وخارجية ويمكن تطبيق الحوكمة الرشيدة في أي منظمة حكومية أو أهلية، وعلى أي مستوى: دولي أو إقليمي أو محلي، وفي أي مجال: مجال السلع أو مجال الخدمات".

وكما جاء في تقرير التنمية الإنسانية العربية لعام (2011م) بأن الحوكمة من منظور تنموي هي "الحكم الذي يعزز ويدعم ويصون رفاه الإنسان، ويقوم على توسيع قدرات البشر وخياراتهم، وفرصهم، وحرّياتهم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لاسيما لأكثر أفراد المجتمع فقراً وتهميشاً" (التنمية الإنسانية العربية، 2011م، ص 101).

في حين ذكر البنك الدولي بأن الحوكمة هي الحكم المعتمد على تقاليد ومؤسسات يتم من خلالها ممارسة السلطة في الدولة بهدف خدمة الصالح العام، ويشمل هذا التعريف: عملية اختيار القائمين على السلطة ورصدهم واستبدالهم، قدرة الحكومة على إدارة الموارد وتنفيذ السياسات السليمة بفاعلية، واحترام كل من المواطنين والدولة للمؤسسات التي تحكم التفاعلات الاقتصادية والاجتماعية فيما بينها (أوجار، 2013م).

وكما ذكرت مؤسسة التمويل الدولية (IFC⁽²⁾) بأن الحوكمة هي: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها (جاحدو و مايو، 2010م، ص 2).

وفي نفس السياق فقد ذكر معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA⁽³⁾) بأن حوكمة القطاع العام على أنها السياسات والاجراءات المستخدمة لتوجيه أنشطة المنظمة الحكومية، والتأكد من تحقيق أهدافها، وإنجاز العمليات بأسلوب أخلاقي ومسؤول، وتقييم الحوكمة في القطاع العام عن مدى إنجاز وتحقيق الأهداف المرجوة من خلال القيام بالأنشطة التي تضمن مصداقية الحكومة، والعدالة في توفير الخدمات، وضمان السلوك المناسب والأخلاقي للمسؤولين الحكوميين للحد من مخاطر الفساد المالي والإداري (فريفر، 2017م).

في حين ذكرت الوكالة الامريكية للتنمية الدولية بأن الحوكمة هي "الحكم الرشيد يعني قدرة الحكومة على عملية الإدارة العامة بكفاءة وفعالية بحيث تكون خاضعة للمساءلة ومفتوحة لمشاركة المواطنين وتدعم وتعزز النظام الديمقراطي للحكومة" (عبد ال و رشيد، 2019م، ص 18).

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD⁽⁴⁾) فقد أوضحت أن الحوكمة بأنها نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، حيث تقوم بتحديد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها والأطراف ذات العلاقة بها من أصحاب المصالح، كما أنها تبين القواعد والاجراءات لاتخاذ القرارات، وهي أيضاً تتضمن الهيكل الذي من خلاله يتم وضع اهداف الشركة والأدوات التي يتم بها تحقيق هذه الأهداف وتحدد بها أيضاً أسلوب متابعة الأداء، كما أنها تبين الآلية التي توضح من خلالها أهداف المنشأة والوسائل لتحقيق تلك الأهداف ومراقبة تحقيقها، وبالتالي فإن الحوكمة الجيدة هي التي توفر لكل من المجلس والإدارة التنفيذية الحوافز المناسبة للوصول إلى الأهداف التي تصب في مصلحة المنشأة وتسهل عملية

2- (International Finance Corporation:IFC) "أحد أعضاء مجموعة البنك الدولي (World Bank Group) هي أكبر مؤسسة إنمائية عالمية منذ أن أنشئت عام 1956 تركز بصورة مطلقة على القطاع الخاص في بلدان العالم النامية.

3- Institute of Internal Auditors

4- Organization for Economic Co-operation and Development

إيجاد مراقبة فعالة، وبالتالي تساعد المنشأة على استغلال مواردها استغلالاً رشيداً يمكنها من تحقيق الأهداف وفيما يعرف بكفاءة الأداء (OECD, 2004).

في حين أن المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ذكر بأن الحوكمة هي مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي يتبعها مجلس الإدارة والادارة التنفيذية بهدف تقديم توجيه استراتيجي وضمان تحقيق الأهداف والتحقق من إدارة المخاطر بشكل ملائم، واستغلال موارد المؤسسة على نحو مسؤول (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2004م).

وكما جاء في تحديد مفهوم الحوكمة في القطاع العام: "بأنها مجموعة من التشريعات والسياسات والهياكل التنظيمية والإجراءات والضوابط التي تؤثر وتشكل الطريقة التي تُوجه وتُدار فيها الدائرة الحكومية لتحقيق أهدافها بأسلوب مهني وأخلاقي بكل نزاهة وشفافية وفق آليات للمتابعة والتقييم ونظام صارم للمساءلة لضمان كفاءة وفاعلية الأداء من جانب، وتوفير الخدمات الحكومية بعدالة من جانب آخر" (وزارة تطوير القطاع العام بالأردن، 2017م، ص 4).

وذكر (ابراهيم، 2016م) الحوكمة بأنها مجموعة من المعايير الإدارية ممثلة في الضوابط مثل السياسات والقواعد الإدارية والمحاسبية والقانونية والاجتماعية الحاكمة للعمل الإداري والوظيفي بالمؤسسة، والتي تساهم في ضبط اتخاذ القرارات المتعلقة بمتابعة أداء المؤسسات والرقابة عليها والتي تتصف بالشفافية والعدالة في التعامل مع جميع الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة (مثل المساهمين وحملة السندات وأصحاب المصالح الأخرى (كالعاملين والموردين والدائنين والعملاء والمجتمع بصفة عامة وهكذا)، بما يساهم في النهاية في توفير الثقة في اسلوب الإدارة مع تلك الأطراف، ويعتبر هذا العمل مسؤولية جميع العاملين بالمؤسسة بما فيهم مسؤولية مجلس الإدارة.

وفي ذات السياق ذكر ديوان الفتوى والتشريع الفلسطيني الحوكمة أنها مجموعة من القواعد والقوانين والمعايير والاجراءات التي تجري بموجبها إدارة المؤسسات والرقابة الفاعلة عليها ويقع على عاتقها مسؤولية تنظيم العلاقة بين الأطراف الفاعلة في المؤسسة، وأصحاب المصالح (ديوان الفتوى والتشريع الفلسطيني، 2018م، ص 2).

وقد أشار (Osborne, 2010) بأن الحوكمة هي مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة في الأداء والتميز عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق الخطط والأهداف الاستراتيجية.

وفي ضوء ما تقدم يمكن الإشارة إلى أن الحوكمة تتضمن الأبعاد المختلفة المتمثلة في "مجموعة من الإجراءات والضوابط والتشريعات والنظم التي تحكم العلاقة بين جميع الأطراف داخل الوزارات الحكومية وبين الأطراف الخارجية من قطاع خاص ومؤسسات المجتمع المدني على أساس مبدأ سيادة القانون في جميع التعاملات المالية وترسيخ مفهوم المشاركة مع كافة أصحاب العلاقة والشفافية في استخدامات المال العام بما يحقق المساءلة والرقابة لضمان سلامة النشاط المالي وحسن استخدام المال العام بما سيعزز المصداقية والثقة بالسياسات والتقارير الإدارية والمالية الحكومية".

2.1.2 أهداف الحوكمة الرشيدة:

تتطوي أهداف الحوكمة على العديد من المفاهيم الواجبة التطبيق سواء في كان الأمر يتعلق بالمؤسسات العامة والخاصة أو الحكومة كما يتبين مما يلي:

أولاً: الأهداف العامة للحوكمة:

- تحقق الحوكمة الجيدة كثيراً من الأهداف العامة ومن أهمها: (هاشم، 2018م، ص 108):
1. تحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق المساهمين في الشركات من خلال إيجاد قواعد وأنظمة وضوابط تهدف تحقيق الشفافية والعدالة.
 2. إيجاد ضوابط وقواعد وهياكل إدارية تمنح حق مساءلة إدارة الشركة أمام الجمعية العامة وتضمن حقوق المساهمين في الشركة.
 3. تنمية الاستثمارات وتدفعها من خلال تعميق ثقة المستثمرين في أسواق المال.
 4. العمل على تنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإيجاد فرص عمل جديدة.
 5. العمل على الأداء المالي الجيد من خلال محاسبة الإدارة أمام المساهمين.
 6. فرض الرقابة الجيدة والفاعلة على أداء الوحدات الاقتصادية لتطوير وتحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية.
 7. العمل على محاربة التصرفات غير المقبولة سواء كانت في الجانب المادي أو الإداري أو الأخلاقي.

8. توفير فرص عمل جديدة.
 9. جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أم المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال الوطنية للخارج.
 10. الشفافية في إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية لتقليل وضبط الفساد في الشركة.
 11. تطوير وتحسين ومساعدة أصحاب القرار مثل المديرين ومجالس الإدارة على بناء استراتيجية متطورة تخدم الكفاءة الإدارية والمالية للشركة.
 12. العمل على تحفيز الأيدي العاملة في الشركة وتحسين معدلات إنتاجهم، وتعميق ثقتهم بالشركة.
 13. زيادة المعلومات والخبرات والمهارات نتيجة العمل بالحوكمة.
- هذا وتجدر الإشارة إلى أن من أهم أهداف حوكمة الشركات العمل على مساءلة ومحاسبة ومحاربة الفساد الإداري والمالي في الشركة بكل صوره، وكذلك العمل بكل الوسائل المتاحة لجذب الاستثمارات المحلية والأجنبية سواء بالتشريعات أو القوانين والامتيازات الممنوحة للمستثمرين، بالإضافة إلى تطبيق مبدأ الأخلاق الحميدة الجيدة والمعاملات الإنسانية والاقتصادية بين المتعاملين مع الشركات، فالجوانب الأخلاقية في عمل الشركات هي الأكثر ملاءمة لدعم الحوكمة الجيدة والناجحة.
- وأضاف (سليمان، 2020م) ضمن الأهداف الرئيسية للحوكمة ما يلي:**
1. تحسين فعالية وكفاءة إدارة العمليات واستغلال الموارد العامة وتوظيفها في المجالات التي تحقق العائد على المجتمع وبما يؤدي إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية.
 2. بناء ثقافة مشاركة العاملين والمتعاملين في رسم السياسات واتخاذ القرارات وتقييم العمليات والخدمات، والالتزام بالقوانين.
 3. بناء ثقافة تنمية الولاء المؤسسي والشعور بالمسؤولية نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية.
 4. الاستجابة لمتطلبات واحتياجات المتعاملين بجودة عالية وسرعة مناسبة بما يضمن تحقيق رضاهم.
 5. تحقيق ثقافة المساءلة والشفافية وإيجاد أسس لتحديد مسؤولية الإنجاز والنتائج.
 6. محاربة ومكافحة الفساد بأشكاله وممارساته.
 7. إيجاد نظام وتعليمات تضمن وتؤدي إلى توثيق الإجراءات والأنظمة وتحديد المسؤوليات والحقوق والصلاحيات والعلاقات في إطار منهجية عمل واضحة.

8. الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

ثانياً: أهداف حوكمة الأداء في المؤسسات الحكومية:

إن حوكمة الأداء الحكومي يحقق الفرصة لمراجعة أداء المؤسسات الحكومية من أجل الوصول إلى الأهداف التالية: (وزارة تطوير القطاع العام بالأردن، 2017م)

1. تعزيز ثقة المواطنين وأصحاب العلاقة بالمؤسسات الحكومية.
2. تحقيق مبدأ النزاهة والعدالة والشفافية في استخدام المال العام وموارد الدولة.
3. تحقيق وتعزيز مبدأ المحاسبة والمساءلة للدوائر والمؤسسات الحكومية وموظفيها والالتزام بالقوانين والأنظمة.
4. تحقيق الاستقرار المالي للدوائر الحكومية من خلال الحصول على مصادر تمويل تساهم في النمو، ومما يعزز هذا الهدف فإن معظم مشاريع البنك الدولي التي يقوم بتمويلها للدول النامية فإنه يركز على (Kulshreshtha, 2008):
 - جوهر إصلاح الحوكمة في القطاع العام، مثل الخدمة المدنية، والإنفاق العام والإدارة المالية، وجمع الإيرادات، والنظم القانونية والقضائية.
 - أو إصلاح الحوكمة في قطاعات محددة من البلدان، مثل القطاعات الاجتماعية والبنية التحتية.

هذا وذكر (Afiah & Rahmatika, 2014, p. 113) بأن هناك علاقة إيجابية بين الحكم الرشيد ونتائج التنمية، بالإضافة إلى ذلك يمكن أن تؤدي ممارسة الحكم الرشيد أيضاً إلى تحسين مناخ الانفتاح والمشاركة والمساءلة وفقاً للمبادئ الأساسية للحكم الرشيد في القطاع العام.

ثالثاً: غاية الحوكمة الرشيدة في القطاع الحكومي:

أشار تقرير (ديوان الفتوى والتشريع الفلسطيني، 2018م، ص 4) بأن الغاية من حوكمة القطاع الحكومي هي تعزيز ثقة المواطنين بالدولة ومؤسساتها من خلال تحقيق الأهداف الآتية:

1. زيادة نسبة رضا المواطن عن الخدمات التي يقدمها القطاع العام.
2. تحقيق مبدأ المحاسبة والمساءلة للدوائر الحكومية وموظفيها، والالتزام بالقوانين والأنظمة.
3. تحقيق مبدأ النزاهة والعدل والشفافية في استخدام السلطة وإدارة المال العام وموارد الدولة، والحد من استغلال السلطة العامة لأغراض خاصة.
4. تحقيق تكافؤ الفرص بين المواطنين.
5. تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح الأطراف ذات العلاقة.
6. العمل على تحقيق الأهداف الوطنية الاستراتيجية وتحقيق الاستقرار المالي للدوائر الحكومية.
7. رفع مستوى قدرات الدوائر الحكومية من خلال تعزيز وتطوير الأداء المؤسسي عن طريق المتابعة والتقييم بشكل مستمر.
8. إنشاء أنظمة فاعلة لإدارة مخاطر العمل المؤسسي وتخفيف آثار المخاطر والأزمات المالية.

2.1.3 مزايا الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية:

للحوكمة الرشيدة مزايا عديدة، يمكن الإشارة إليها كما يلي (أبو النصر، 2015م، ص 51):

1. تؤمن الحوكمة آليات للنقاش العام حول أثر السياسات الحكومية مما يساعد على التقليل من استمرارية السياسات المشوهة والخاطئة.
2. يمكن للحوكمة عبر تأمين المساءلة العامة للسياسيين والموظفين أن تسهم في حسن تطبيق السياسات الاقتصادية المؤدية إلى النمو.
3. تمثل الحوكمة خط دفاع ضد السياسات التي تؤدي إلى تفشي الفساد.
4. تضمن الحوكمة حرية التعبير كأساس لتأمين توزيع عادل لمكاسب التنمية من خلال المشاركة في صنع القرار.
5. تعتبر الحوكمة من الوسائل التي تؤمن النمو والرقى الاجتماعي، كما أنها من الأبعاد الأساسية للتنمية البشرية.

6. توفر الحوكمة فرصة لجميع أفراد الشعب (بصفتهم مواطنين ومستفيدين من خدمات الحكومة للتعبير عن خياراتهم والمشاركة في الحوار ووضع الحكومات تحت المسؤولية للعمل لصالحهم)
7. تعمل الحوكمة على تصميم نظام شفاف للرقابة والمراجعة يهدف إلى تقييم الالتزام بالقوانين وتصحيح الخلل.
8. تساعد الحوكمة على تنمية وعي وإدراك المواطنين للمسؤولية الاجتماعية.
9. تعمل الحوكمة على تحقيق مزيد من الديمقراطية وتعميقها على المستوى المحلي.
10. ترفع الحوكمة من درجة الثقة بين المواطنين والحكومة

من خلال ما سبق يتضح أن الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية تحقق جملة من المزايا تتمثل فيما يلي:

1. تحسين وزيادة كفاءة الأداء والإنتاجية في المؤسسات الحكومية والتخلص من الفساد وتحسن بيئة العمل، وحماية الأموال العامة من سوء الاستخدام.
2. زيادة الشفافية والمساءلة والنزاهة والعدالة والصدق والأمانة، وتخفيف آثار الأخطاء المحتملة في المؤسسات الحكومية وبناء استراتيجيات قوية تمكن المؤسسات الحكومية من تحقيق الضبط الداخلي، وتطوير أعمال الرقابة الداخلية والخارجية على كافة الأعمال، والحد من التجاوزات.
3. تحقيق خطط وأهداف الدولة للمشاركة في خطط التنمية المستدامة وبرامج عمل استراتيجية.
4. تشجيع القيادات الإشرافية في المؤسسات الحكومية على اتخاذ القرارات السليمة.

2.1.4 أهمية الحوكمة الرشيدة في مؤسسات القطاع الحكومي.

أصبحت الحوكمة تحتل أهمية كبرى كأسلوب ممارسة الإدارة الجيدة على مستوى العالم وذلك لأهميتها في ضمان تحسين الأداء المالي والاقتصادي والاستثماري وضمان حقوق المساهمين والمجتمع ككل من خلال توجيه المؤسسات والشركات الخاصة والعامة والتحكم بمخرجاتها لتحقيق المستوى الأمثل من الرقابة والنزاهة وال ضبط وتعزيز ثقافة المساءلة وضمان خطوط التواصل الداخلي والخارجي ذات الفاعلية وتطوير أنظمة القياس، وتكمن أهمية الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية في النقاط التالية (صايح، 2018م، ص 19):

1. تعمل على الحد أو التقليل من حجم الفساد الإداري والمالي المنتشرين في القطاعات الحكومية.
2. تساعد الحوكمة في وضع القوانين والقواعد التي تمثل الاطار التنظيمي للمؤسسات العامة وذلك من خلال تحديد أهداف المؤسسات وإمكانية تحقيق تلك الأهداف.
3. تزيد الحوكمة من كفاءة وفاعلية الأداء في المؤسسات الحكومية بحيث تمكنه من مواكبة التطور التكنولوجي التي وصلت إليه الدول المتقدمة.
4. تفرض الحوكمة تنسيقاً بين مجلس الإدارة والموظفين والمساهمين بهدف الرقابة على أداء العمل والوصول إلى الأهداف، كما توفر الحوكمة الرشيدة لكافة أفراد المجتمع وضع الحكومات تحت المسؤولية للعمل لصالحهم.
5. تحسن الحوكمة من عمل المؤسسات الحكومية من خلال الافصاح التام عن كافة البيانات التي تقدمها المؤسسات الحكومية بكل نزاهة وشفافية.
6. تحمي الحوكمة المنظمات أو المؤسسات العامة من الوقوع في الأخطاء التدقيقية أو المحاسبية من خلال التزامها بالقواعد والمعايير والقوانين، وهذا يساهم في استقرار أنشطة الحكومة وتجنب الأزمات المالية لها.
7. توفر مصادر تمويل خارجية وداخلية للمؤسسات الحكومية نتيجة جذب الداعمين المحليين والأجانب.
8. توزيع المسؤوليات والحقوق بين الأطراف المختلفة في المؤسسات الحكومية بهدف رفع كفاءة وفعالية أداء الموظفين وأصحاب المصالح.

2.1.5 مقومات الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية:

من أجل تبني الحوكمة لابد من توفر المقومات التالية (الوردات، 2017م):

1. تمكين القوى البشرية على المستوى المحلي من إداريين وفنيين بالتدريب والتوعية وتنمية المهارات المطلوبة عن طريق دعم مؤسسات المجتمع المدني وحث المواطنين بالانضمام والمشاركة بها.
2. تنمية مستوى مشاركة السكان المحليين في صياغة السياسات واتخاذ القرارات.
3. تبني أساليب جديدة في الإدارة وتطوير البناء المؤسسي قائمة على الشفافية والمساءلة.

4. تتطلب الحاكمية الرشيدة توفير بنية أساسية وتنمية ثروات وتطوير إمكانيات المؤسسات القائمة من خلال توفير الآليات المناسبة للعمل ودعم ما هو قائم لضمان المشاركة الفاعلة من المواطنين.

5. تسهم الحوكمة الرشيدة للمؤسسات والدوائر الحكومية في إقامة ديمقراطية قوية ورشيدة، ومن أجل أن تؤدي المؤسسات دورها بفاعلية، لا بد من فهم أفضل للأدوار والتوقعات المشتركة للقادة المنتخبين والموظفين المحترفين، وتعتبر العديد من المنظمات رهينة تضارب المصالح بين المديرين والموظفين والقادة المنتخبين فكل منهم يقوم بدور الآخر، فالقادة المنتخبون يمارسون أدوار الموظفين، والموظفون يمارسون وظائف الإدارة.

2.1.6 منظومة ومكونات تطبيق الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية والأطراف ذات العلاقة.

أولاً: منظومة تطبيق الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية:

تتلخص مدخلات الحوكمة وكيفية تشغيلها ومخرجاتها حسب ما ذكرها (ميخائيل، 2005م) في كما يلي:

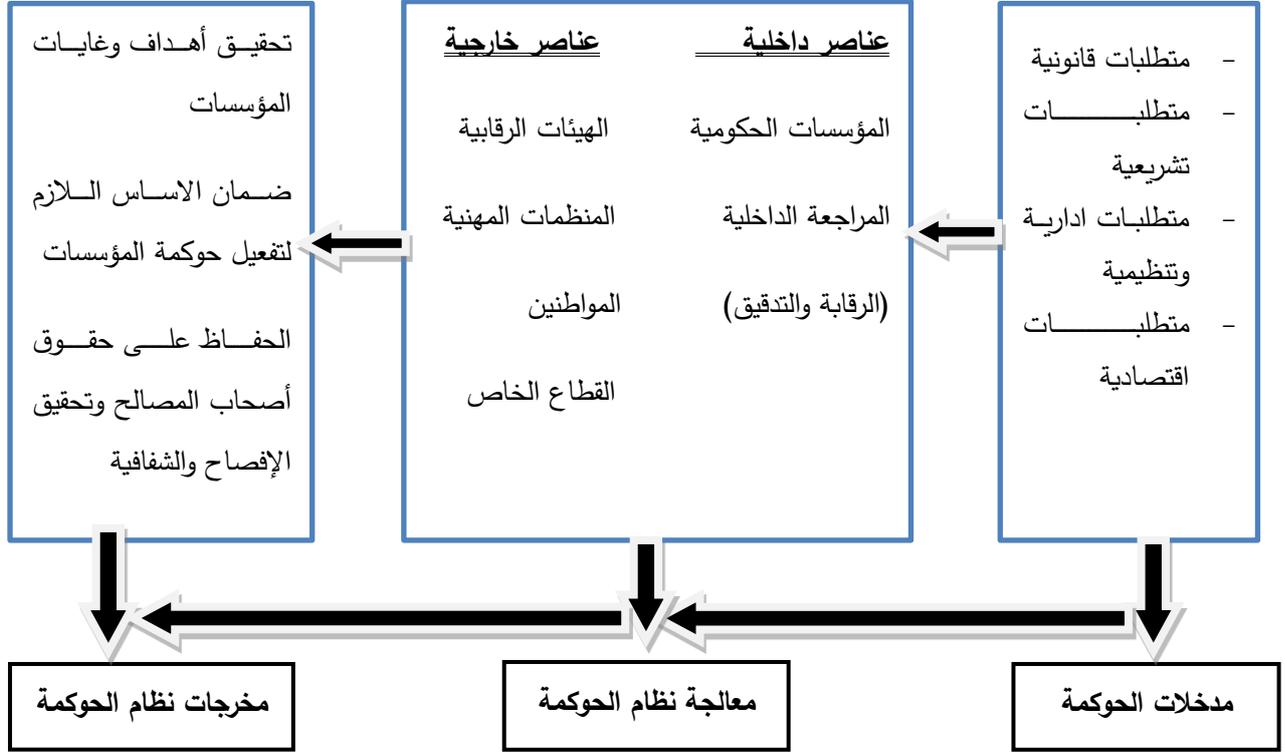
أ. **مدخلات النظام:** حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، وما يتعين توفيره لها من مطالب، سواء كانت متطلبات تشريعية ومتطلبات قانونية وتشريعية أو إدارية أو اقتصادية.

ب. **نظام تشغيل الحوكمة:** ويقصد بها الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة عن هذا التطبيق، وجهات الرقابة وكل كيان إداري داخل الشركات أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة، وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير أحكامها والارتقاء بفاعليتها.

ت. **مخرجات نظام الحوكمة:** الحوكمة ليست هدفاً في حد ذاته لكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية سواء للشركات أو المؤسسات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.

مما سبق يمكن أن يتبين أن نظام حوكمة المؤسسات يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية والتشريعية، الإدارية والاقتصادية، كمدخلات والتي تحكمها منهجيات وأساليب وتستخدم في ذلك آليات وعناصر داخلية وخارجية كالمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، والمواطنين والمنظمات المهنية والجهات الرقابية الحكومية، والتي تتفاعل فيما بينها وهذا من أجل تحقيق

مخرجات أو نتائج تعمل على إدارة المؤسسات الحكومية ومراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية، ومنه يمكن تصور نظام حوكمة المؤسسات وفق الشكل رقم (2.1) التالي:



شكل (2.1) مدخلات الحوكمة وكيفية تشغيلها ومخرجاتها

المصدر: من إعداد الباحث

ثانياً: المكونات الأساسية للحوكمة:

تتكون الحوكمة من ثلاثة مكونات أساسية هي: (صايح، 2018م، ص 11)

1. القطاع العام للدولة (المؤسسات الحكومية)
2. القطاع الخاص.
3. المجتمعات المدنية.

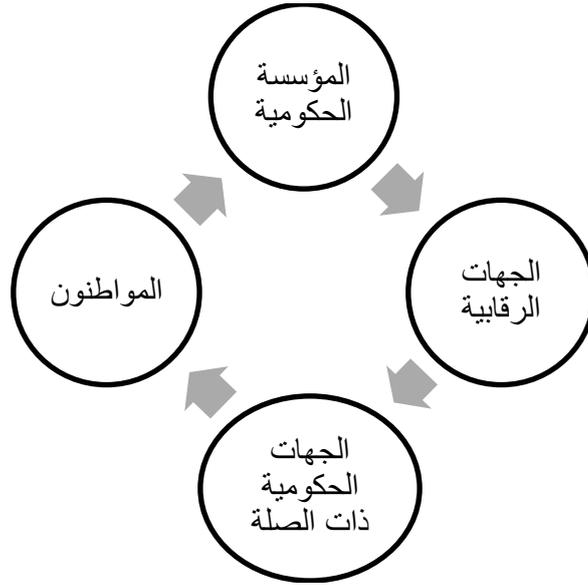
ثالثاً: الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية

تمثل الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم الحوكمة في القطاع الحكومي في أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتأثر في التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو

الفشل في تطبيق هذه القواعد ويتمثل كل طرف من الأطراف المعنية كما يلي (الياسين، 2013م):

1. المؤسسة الحكومية: هي التي تقوم بتطبيق مبادئ الحوكمة لديها وفقاً لرؤيتها.
2. الجهات الرقابية: هي التي تتولى الرقابة على الأعمال والأنشطة وتطبيق التشريعات والقوانين والقرارات، وترفق تقاريرها مباشرة إلى المؤسسة الحكومية لتلافيها أو وضع معالجات لها للمحافظة على المال العام.
3. الجهات الحكومية ذات الصلة: هي الجهات التي تساعد المؤسسة الحكومية على تنفيذ أعمالها من وزارات ومؤسسات مما يُمكن المؤسسة الحكومية من البدء في تنفيذ المشاريع والأنشطة وبالتالي حوكمتها.
4. المواطنون: هم المستفيدون من الأنشطة والمشاريع التي تقدمها المؤسسات الحكومية كجهات سيادية.

ويمكن تمثيل الأطراف المعنية ذلك على النحو المبين بالشكل رقم (2) كما يلي:



شكل (2.2): الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم الحوكمة

المصدر: (الياسين، 2013م)

2.1.7 متطلبات تطبيق الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية:

يتوقف نجاح تطبيق مبادئ الحوكمة على مدى كفاءة الإطار القانوني والتنظيمي في الدولة وعلى مدى التزام المؤسسات بتطبيقها، ويمكن تقسيم متطلبات تطبيق الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية إلى ثلاثة متطلبات أساسية لضمان نجاح تطبيقها تطبيقاً سليماً في أي اقتصاد وهي: (يرقي وعبد الصمد، 2011م، ص 8)

أولاً: الإطار التشريعي للحوكمة:

- أ. وجود ضوابط داخلية تعمل إلى جانب التشريعات المطبقة في اقتصاديات الدول.
- ب. وجود قوانين ضريبية واضحة تتسم بالعدالة والشفافية تضمن قدرًا كافيًا من الإفصاح عن البيانات المالية وتراعي متطلبات اقتصاد السوق وتتسم بالفاعلية والدقة.
- ت. وجود نظام قضائي مستقل وفعال وقادر على سرعة البت في القضايا المختلفة بكفاءة وعدالة بعيداً عن أي مؤثرات.
- ث. وجود أنظمة محاسبية شفافة تسمح بالحصول على بيانات مالية يعتمد عليها وتستند على معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

ثانياً: إصلاح الإدارات والأجهزة الحكومية: يتم إصلاح الإدارات والأجهزة الحكومية التي أصبحت دون الكفاءة المطلوبة مع وجود البيروقراطية عن طريق التنسيق بين إجراءات العمل الداخلي في تلك الأجهزة مع تبسيطها وتقييم أداء هذه الأجهزة بانتظام طبقاً لمعايير واضحة ومحددة تماماً وتنفيذ إجراءات لتحسين الأداء الضعيف فوراً وبشكل شامل في الجهات التي تحتاج إليها.

ثالثاً: إنشاء آليات للمشاركة: يتطلب إنشاء الإطار المؤسسي للحوكمة وجود آليات للمشاركة بإصلاح الكثير من القوانين واللوائح الموجودة أو وضع قوانين ولوائح جديدة بدلاً منها وهذا عن طريق إنشاء جمعيات ومنظمات مهنية لكل قطاع، وحتى يمكن ضمان أن يعمل هذا الإطار بجدية فإنه يجب أن يكون لدى المواطنين الفرصة للمشاركة في تشكيل هذا الإطار وفي عملية وضع مختلف السياسات الحكومية والعمليات التشريعية.

2.1.8 المحددات الأساسية لتطبيق الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية:

لكي تتمكن المؤسسات والشركات بل والدول من الاستفادة من مزايا تطبيق الحوكمة يجب توافر مجموعتين من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لحوكمة

الشركات: المحددات الخارجية وتلك الداخلية ونعرض فيما يلي لهاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي (دادة، 2012م، ص 13):

أولاً: المحددات الخارجية:

تتمثل هذه المحددات في البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله المؤسسات والشركات والتي قد تختلف من دولة إلى أخرى وهي عبارة عن:

أ. القوانين واللوائح المنظمة للنشاط الاقتصادي والعمل بالأسواق مثل قوانين الشركات وقوانين سوق المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس وأيضاً القوانين التي تنظم المنافسة والتي تعمل على منع الاحتكار.

ب. وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية.

ت. كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات وذلك عن طريق أحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها وأيضاً وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الشركات.

ث. وجود مؤسسات غير الحكومية (مؤسسات ذاتية التنظيم) التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها).

ج. وجود المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية.

ثانياً: المحددات الداخلية:

تشمل المحددات الداخلية القوانين واللوائح داخل المؤسسات، وتتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل المؤسسات وتوزيع المسؤوليات والسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة، مثل مجلس الإدارة والإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح وذلك بالشكل الذي يؤدي إلى عدم وجود تعارض في المصالح بين هذه الأطراف، بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.

وعليه فإن المحددات الداخلية تشمل ما يلي:

1. القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد أسلوب وشكل القرارات داخل الشركة.

2. توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من أجل تخفيف التعارض بين مصالح هذه الأطراف.

2.1.9 التشريعات والقرارات الفلسطينية التي تعزز الحكم الرشيد:

يوجد لدى الحكومة الفلسطينية تشريعات ولوائح وتعليمات وإن كانت ليست ضمن إطار شامل للحوكمة إلا أنها تعزز مفاهيم وأهداف الحكم الرشيد أهمها:

أ- القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2003 (المدهون، 2011):

نجد أن القانون الأساسي وضع الركائز الأساسية لنظم المحاسبة والمساءلة بين سلطات الدولة الثلاث والعلاقة فيما بينها، وبين المحددات العامة لإدارة الشأن العام سواء في الجانب المالي أو في الجانب الإداري. ومن أهم القواعد التي تضمنها هذا القانون في هذا المجال:

1. تحديد اختصاصات كل من السلطات الثلاث

2. التأكيد على مبدأي: المساءلة والمحاسبة

3. التأكيد على مبدأ سيادة القانون ومساواة جميع المواطنين أمامه في الحقوق والواجبات.

4. التأكيد على مبدأ الشفافية ومنع استغلال النفوذ الوظيفي.

5. وضع الأسس العامة للنظام المالي للسلطة الفلسطينية وكيفية إعداد الموازنة العامة وإقرارها.

ب- التشريعات المتعلقة بإدارة المال العام:

وهي التشريعات التي تكفل حسن إدارة المال العام، فتضع قواعد الرقابة المالية والأصول المحاسبية الضابطة للإيرادات والنفقات العامة، ومن أهم هذه القوانين:

1. قانون رقم (7) لسنة 1998م بشأن تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية:

❖ أوضح هذا القانون الأصول المتعلقة بتنظيم الموازنة العامة في مختلف مراحلها إعداداً وقراراً وتنفيذاً ومراقبةً.

❖ رسخ القانون مبدأ الشفافية وذلك ينشر قانون الموازنة العامة بعد إقراره من المجلس التشريعي للإعلام العام والجمهور.

❖ حدد القانون آليات الصرف من المخصصات لا يجوز الصرف على أية نفقة لم يرصد لها مخصصات في قانون الموازنة العامة كما لا يجوز استخدام المخصصات في غير الغاية التي اعتمدت من أجلها، مما يعزز الحفاظ على المال العام.

❖ يعزز القانون الحفاظ على المال العام من خلال ترسيخ حوكمة المقبوضات والمدفوعات حيث حدد صندوق موحد للسلطة الوطنية يسمى حساب الخزينة العامة تتدفق إليه كل

الإيرادات والقروض والمنح والمتحصلات الأخرى للسلطة الوطنية، وتتدفق منه كل مدفوعات السلطة الوطنية ومنع أي وزارة بفتح حسابات لها لدى سلطة النقد الفلسطينية أو أي بنك آخر إلا بإذن خطي من الوزارة مما يضمن استخدام المال العام والذي هو هدف من أهداف الحوكمة.

❖ عزز القانون مبدأ المشاركة من خلال مشاركة الدوائر الحكومية في إعداد الموازنة السنوية والمشاركة مع الجهات المختصة في إعداد خطط التنمية.

❖ حدد القانون انظمة المساءلة والرقابة من خلال ديوان الرقابة المالية والإدارية بمراقبة إيرادات ونفقات الوزارات، وأيضاً جهاز التدقيق الداخلي التابع لدى وزارة المالية.

2. قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004:

وتعتبر مهامه من صميم عمل الحكم الرشيد حيث يشمل الرقابة المالية والإدارية ويهدف إلى:

❖ ضمان سلامة النشاط المالي وحسن استخدام المال العام في الأغراض التي خصص من أجلها.

❖ التفتيش الإداري لضمان كفاءة الأداء، وحسن استخدام السلطة والكشف عن الانحراف أينما وجد.

❖ مدى انسجام ومطابقة النشاط المالي والإداري للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة.

❖ ضمان الشفافية والنزاهة والوضوح في الأداء العام وتعزيز المصداقية والثقة بالسياسات المالية والإدارية والاقتصادية للسلطة الوطنية الفلسطينية.

3. قرار مجلس الوزراء رقم (43) لسنة 2005 بالنظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة:

❖ يرسخ مفهوم المساءلة من خلال تحديد دور المراقبين الداخليين كنوع من أنواع الرقابة السابقة والمتزامنة وحتى اللاحقة في إجراء المعاملات المالية سواء كان على مستوى الإيرادات أو النفقات.

❖ يعزز النظام مبدأ الشفافية والمساءلة من خلال إلزام المراقبين الداخليين ودائرة التدقيق الداخلي التابعة لوزارة المالية إبلاغ ديوان الرقابة المالية والإدارية بجميع الحالات التي يتضمن فيها الصرف مخالفة مالية.

ولزيادة فعالية التشريعات ومواءمتها لمعايير الحكم الرشيد في المؤسسة الحكومية كما أوضح د. نافذ المدهون "أمين عام المجلس التشريعي الفلسطيني سابقاً" (مقابلة شخصية، 27 أكتوبر 2020م) يتطلب ذلك بضرورة تشكيل فريق وطني ليس حكومياً فقط يتكون من مختصين قانونيين وإداريين وماليين لإصلاح مؤسسات الحكم أولاً وإصلاح المؤسسات الحكومية

ثانياً ويكون دور هذا الفريق تصنيف التشريعات وفق معايير الحكم الرشيد بدءاً من الدستور الذي يعتبر القانون الأساسي ويقع على قمة تشريعات الحكم الرشيد حيث إنه هو المسؤول عن بناء النظام السياسي والتشريعي والتنفيذي والقضائي ومروراً بباقي القوانين، وبالتالي يمكن السير بخطوات سليمة اتجاه حوكمة المؤسسات الحكومية ككل وبالتالي تعزيز الثقة بالحكومة وأدائها.

2.1.10 أبعاد الحوكمة الرشيدة:

حدد البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة 1997م ثلاثة أبعاد للحوكمة الرشيدة، هي كالتالي: (أبو النصر، 2015م، ص 58)

1. البعد الاقتصادي أو الحكم الاقتصادي: ويشمل عمليات صنع القرار التي تؤثر على الأنشطة الاقتصادية لبلد ما وعلى علاقاته بالاقتصاديات الأخرى، ويؤثر هذا البعد بصورة أساسية على الجوانب المتعلقة بالعدالة والفقر ونوعية الحياة.

2. البعد السياسي أو الحكم السياسي: ويتمثل في عملية صنع القرار من أجل صياغة السياسات.

3. البعد الإداري أو الحكم الإداري: هو نظام تنفيذ السياسات والحكم الرشيد الذي يضم الأبعاد الثلاثة وهو الذي يحدد العمليات والهياكل التي توجه العلاقات السياسية والاجتماعية والاقتصادية.

ومن خلال ما سبق يمكننا القول أن تطبيق معايير الحكم الرشيد لها أبعادها الاقتصادية والسياسية والإدارية ولتتحقق هذه الأبعاد لا بد أن يراعى في تطبيقها المحددات الداخلية المتعلقة باللوائح داخل المؤسسة وهياكلها الإدارية وآلية اتخاذ القرارات فيها بالإضافة إلى المحددات الخارجية والتي تتضمن البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله المؤسسات ومن خلال إطار تشريعي ناظم لها يتضمن في تشريعاته مفاهيم و الحوكمة.

2.1.11 مبادئ الحوكمة:

لقد حدّد معهد المدققين الداخليين الأميركي في إرشاداته المهنية الصادرة عنه تحت عنوان "دور التدقيق في حوكمة القطاع العام" المبادئ الأساسية لحوكمة القطاع العام بالآتي (فريفر، 2017م):

- **تحديد الاتجاه:** ترسم الحوكمة الجيدة السياسات والخطط الاستراتيجية المناسبة لتحسين أداء أنشطة القطاع العام وتوجيهه، وهذه السياسات العامة تحدّدتها الدولة وفق الأنظمة والقوانين والتشريعات السائدة، ومن أجل تنفيذ هذه السياسات والاستراتيجيات الحكومية، لا بدّ من تهيئة كادر بشري كفؤ ونزيه يعنى بالرقابة الداخلية بموضوعية ومصداقية، وتخصيص الموارد المالية اللازمة لتنفيذ المهمات المطلوبة.
- **غرس الأخلاقيات:** لضمان نجاح أي مهمة، يجب العمل وفق القيم وال الأخلاقية (النزاهة، الصدق، الثبات، الموضوعية، الكفاءة، الخلق الحسن،...). تضمن الحوكمة الجيدة هذه ال والقيم الأخلاقية، كما تضمن في الوقت نفسه الأهداف والاستراتيجيات المحددة من قبل الدولة.
- **الإشراف على النتائج:** من متطلّبات نجاح الحوكمة في القطاع العام، لا بد من القيام بالإشراف المستمر للتأكد من تنفيذ السياسات والأهداف والخطط الموضوعية، وأنّ الأداء العام للحكومة قد لبيّ التوقعات والاحتياجات ضمن إطار القوانين والتشريعات والسياسات العامة حيّز التنفيذ.
- **تقارير المساءلة:** يتطلّب حسن تنفيذ الحوكمة الجيدة في القطاع العام رفع تقارير دورية تتصف بالصدق والموضوعية والدقة والنزاهة، حول الأداء الوظيفي والأنشطة والمنجزات والمخالفات وغيرها إلى الحكومة، وتتضمن هذه التقارير المهمات، والموارد المتاحة، والإنجازات، والمخالفات، والشكاوى، والاقتراحات اللازمة لتحقيق الأهداف المطلوبة وإنجازها، وتطبيق مبدأ المساءلة وفرض العقوبات بحق أي شخص استغل سلطاته، وأساء استخدام الموارد لغير الغرض المنشود.
- **تصحيح المسار:** عند بروز مشكلات مسلكية أو عيوب في الأداء الوظيفي وإجراءات العمل، أو الكشف عن مخالفات مالية أو إدارية، يتعيّن على المراقبين والمدققين الداخليين أن يحددوا أسباب الخلل الحاصل ومسببيه وأن يطرحوا الملاحظات والإجراءات التصحيحية التي

تساعد القيمين على الإدارة العامة في اتخاذ القرارات المناسبة، وإجراء متابعة دقيقة للتنفيذ بغية تصحيح الخلل الحاصل ومكافحة الهدر والفساد.

2.1.12 مبادئ الحوكمة في المؤسسات الحكومية:

وفق ما تم الإشارة إليه من المفاهيم التي تنطوي عليه تعريفات الحوكمة إلا أنه يوجد اختلاف في تحديد موحد لمبادئ الحوكمة وتوسع الخلاف في تحديد مسمياتها، حيث سماها البعض بخصائص الحكم الرشيد، والبعض الآخر يسميها معايير الحكم الرشيد، وآخرون يطلقون عليها الحكم الرشيد ولكن لا يوجد اختلاف في مضامين هذه المسميات. (عبد ال ورشيد، 2019م)، ويرجع ذلك لاختلاف التخصصات والتوجهات وميادين العمل لكل جهة.، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول (2.1): الحكم الرشيد في ضوء مبادئ الحوكمة لأهم المؤسسات والمنظمات الدولية

البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لآسيا والباسيفيك ((ESCAP	برنامج الأمم المتحدة الإنمائي	منظمة الإدارة العامة في بريطانيا	الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية
المساواة	المشاركة	المشاركة	المساءلة	المساءلة
المشاركة	حكم القانون	الشرعية	الديمقراطية	الاستجابة
الشفافية	الشفافية	الشفافية	مكافحة الفساد	الشفافية
المسؤولية	الاستجابة	دورية الانتخابات	الحريات الأساسية	الكفاءة
الرقابة	الرؤية الاستراتيجية	المساءلة	توصيل الخدمات	
تداول الحكم	الشمولية والإنصاف	الاستجابة	ضمان الحقوق	
	الفعالية والكفاءة	حكم القانون	الأمان	
	المساءلة	الكفاءة والفعالية		
		الرؤية الاستراتيجية		

المصدر: (عبد ال ورشيد، 2019، صفحة 24)

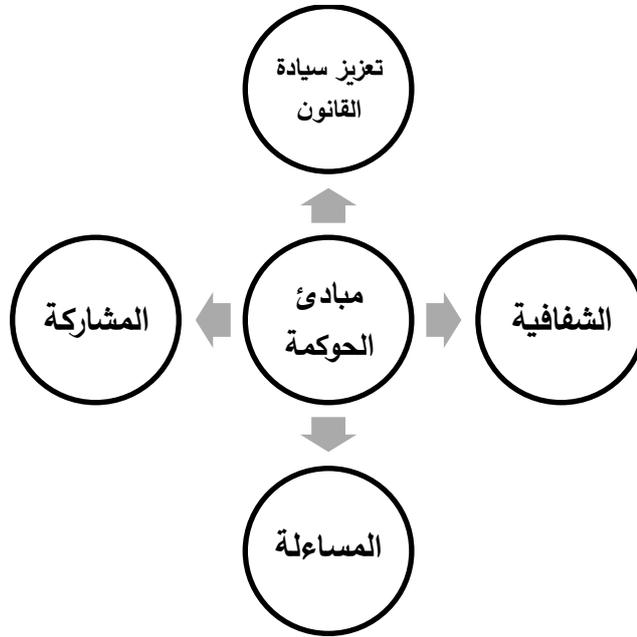
من خلال ما سبق واستناداً للإطار الاستراتيجي للحكومة الفلسطينية (2021/2017) والتي تضمنتها الحكومة الفلسطينية في قطاع غزة في خطتها السنوية والتي شملت ضمن الأهداف الرئيسية لهذا الإطار وهو الامتثال لمقتضيات الحكم الرشيد، وشملت في بعض أهدافها الفرعية لبعض مبادئ الحكم الرشيد وهي التي سوف نركز عليها في دراستنا الحالية وسيتم شرحها بالتفصيل والتي تمثلت في (وزارة المالية الفلسطينية، 2020م):

1. تعزيز سيادة القانون

2. الشفافية

3. المساءلة

4. المشاركة



شكل (2.3): مبادئ الحوكمة

المصدر: من إعداد الباحث بالإستناد إلى خطة الحكومة الفلسطينية- قطاع غزة لسنة: 2020م

ويمكن تناول توضيح تلك المبادئ كالتالي (وزارة تطوير القطاع العام بالأردن، 2017):
أولاً: سيادة القانون:

ويقصد بذلك هو وجود سند تشريعي واضح وسليم لكافة التشريعات والتي بموجبها تمارس الدائرة الحكومية سلطتها ومهامها وواجباتها بحيث تعتبر تلك التشريعات هي المرجعية الأساسية للمنظمة لأعمال هذه الدوائر، والتي بموجبها تلتزم بها الدائرة وموظفيها بهذه التشريعات عند القيام باتخاذ أي من الإجراءات أو القرارات الإدارية والمالية والفنية، والتأكد من إنفاذها والامتثال لها والعمل على تطبيقها بشكل ثابت وموحد على الجميع وبشكل عادل ودون تعسف أو استثناء.

وبالتالي لتحقيق هذا المبدأ ينبغي على الدائرة الحكومية الالتزام بسيادة القانون فيما يتعلق بإدارة المال العام على النحو التالي:

1. أن تكون كافة أسس وإجراءات العمل الداخلية الخاصة بإدارة الموارد المالية منسجمة ومتوائمة مع التشريعات الناظمة لعمل الدائرة (إن وجدت)، وأيضاً مع التشريعات المركزية المتعلقة بإدارة المال العام مثل (قانون الموازنة العامة، النظام المالي، نظام الرقابة الداخلية وغيرها).
2. تحديد صلاحيات ومهام ومسؤوليات القادة والمديرين والموظفين المعنيين بإدارة الموارد المالية بشكل واضح ومحدد ضمن التشريعات وإجراءات العمل الخاصة بها أو التشريعات المركزية المتعلقة بإدارة المال العام.
3. أن تكون كافة الإجراءات المالية المتبعة مترابطة وواضحة ولها سند تشريعي بحيث يتم تطبيقها بشكل ثابت وموحد وعادل مثل: التخطيط لوضع الموازنة، الصرف، الحصول على الموافقة المسبقة للنفقات، وغيرها).
4. تحديد الجهات الرقابية الداخلية والخارجية (وحدات الرقابة الداخلية، ديوان المحاسبة، المراقبين الماليين في وزارة المالية) ومدى وطبيعة صلاحياتها بإجراء التدقيق على كافة الإجراءات المتعلقة بإدارة الموارد المالية وإصدار التقارير المالية الدورية، بما في ذلك تحديد الجهة/ الشخص التي يتم إرسال تلك التقارير إليها.
5. إعداد موازنة واحدة متكاملة وشاملة لمختلف مديريات ومشاريع الدائرة والموافقة عليها بالوقت المحدد والمناسب من كل عام.
6. تدريب وتأهيل المدير والموظفين الماليين والمفتشين على التشريعات والإجراءات الخاصة بإدارة الموارد المالية، وكيفية تطبيقها بالواقع العملي.

ثانياً: الشفافية:

ويقصد بها توفر جميع المعلومات الخاصة بالدائرة الحكومية بدقة ووضوح وبشكل محدث من حيث التشريعات، والهيكل التنظيمي، والأنظمة والإجراءات الداخلية، والعمليات الإدارية والمالية، ومواردها المالية، وأن يتم وضع الضوابط والإجراءات التي تلزم الدائرة الحكومية بتوثيق القرارات والمعلومات والوثائق المتعلقة بعمل الدائرة وعمل موظفيها، والقيام بشكل دوري بنشر وإيصال المعلومات بطريقة واضحة وشاملة، لضمان إظهارها للجمهور في الوقت المناسب من أجل إبقائهم على إطلاع بأعمال الدائرة الحكومية.

ولتحقيق الشفافية المرجوة والمتعلقة بإدارة المال العام يتم من خلال اتخاذ الإجراءات التالية:

1. نشر المعلومات والوثائق العادية المتعلقة ببياناتها المالية على الموقع الإلكتروني بشكل يسهل الوصول إليها وتحديثها بشكل دوري، ومن خلال المواد المطبوعة بحيث تكون متاحة للجمهور على أن تتضمن كحد أدنى ما يلي:
 - أ- كافة التشريعات والإجراءات والمعايير المحاسبية التي تحكم كافة العمليات والإجراءات المالية.
 - ب- منهجية ضبط الإنفاق.
 - ج- موازنة المؤسسة بحيث تتضمن الموارد المالية والنفقات الأساسية.
 - د- البيانات المالية لكافة المشاريع والبرامج المطبقة.
 - هـ- التقارير المالية.
 - و- الإيرادات السنوية ومصادرها المختلفة.
 - ز- تقارير التدقيق والرقابة المالية الداخلية والخارجية فيما يتعلق بإجراءات الرقابة المتخذة.
2. الإجابة عن الطلبات المقدمة من أصحاب المصلحة بخصوص تزويدهم بالمعلومات المالية.
3. تدريب المديرين والموظفين على ال والتشريعات والإجراءات المتعلقة بحرية المعلومات والشفافية للموارد المالية وإجراءاتها.
4. مراجعة سياسات وإجراءات الشفافية فيما يتعلق بالمعلومات المالية وإجراء التحسينات اللازمة عليها.

ثالثاً: المساءلة:

تعني خضوع الدائرة الحكومية وقادتها وموظفيها العاملين فيها للمساءلة عن أفعالهم وقراراتهم، ووضع الإجراءات التي تكفل القيام بعمليات المساءلة والمحاسبة واتخاذ الإجراءات اللازمة عن الأفعال المخالفة للتشريعات الناظمة ومدونات السلوك الوظيفي. ويتم ترسيخ مبدأ المساءلة في داخل الإدارة الحكومية من خلال العناصر التالية:

1. تحديد كيفية رقابة ومساءلة المديرين وأعضاء اللجان والموظفين الذين يقومون باتخاذ القرارات المالية - وخاصة المرتبطة بطلب والموافقة على صرف النفقات - من قبل جهة عليا داخلية أو جهة خارجية.
2. وضع الآليات الرقابية السابقة واللاحقة والتي تضمن قيام المدققين الداخليين بإجراء تقييم دوري للعمليات المالية لتحديد مدى تطابقها مع التشريعات والإجراءات، والموازنة والخطط المحددة، ومدى كفاءة وفعالية تلك العمليات ونتائجها.
3. تسهيل إجراء التدقيق الخارجي من قبل جهات الرقابة الخارجية ذات العلاقة وضمان الامتثال المسبق لإجراءاتها والاستجابة لطلباتها وتوصياتها بشكل كامل وفي الوقت المحدد بموجب التشريعات ذات العلاقة، وعلى أن يتم توثيقها وإصدار التقارير اللازمة.
4. مراجعة الأسس وإجراءات عملية المساءلة الخاصة بالموارد المالية لغايات التحسين والتطوير.

وتعتبر المساءلة هي بمثابة صمام الأمان، وترتبط المساءلة بالشفافية بعلاقة تكاملية حيث إنه في غياب الشفافية لا يتوقع حدوث مساءلة، وبدون المساءلة لا يكون للشفافية أي قيمة عملية. (أبو النصر، 2015م)، ومن أحد العوامل التي يؤثر تأثيراً كبيراً على المساءلة هو كفاءة ومهنية الأجهزة الرقابية الداخلية الحكومية (Nofiantia & Susenob, 2014).

رابعاً: المشاركة:

المقصود بها هي منح كافة أصحاب العلاقة داخلياً وخارجياً حق القيام بدور فاعل في عملية صنع القرار في الدائرة الحكومية، من خلال المشاركة في كافة مراحل إعداد وتطوير وتقييم السياسات التنظيمية والتشريعات والاستراتيجيات والإجراءات وتقديم الخدمات، ويتم وضع الإجراءات التي تضمن قيام الدائرة الحكومية وإداراتها وموظفيها بالقيام بعمليات تشاورية منظمة تضمن حوار حقيقياً وفعالاً ومنظماً، يتم من خلاله تسهيل المشاركة ونشر وتزويد المعلومات الكاملة والواضحة بالوقت المناسب وأخذ التغذية الراجعة وجمع وتحليل الآراء والتوصيات من

مختلف أصحاب العلاقة بما فيهم المواطنين، والموظفين، والمؤسسات الحكومية الأخرى، ومؤسسات القطاع الخاص، ومؤسسات المجتمع المدني، ولتحقيق مبدأ المشاركة يتطلب عمل التالي:

1. أن تتضمن إجراءات العمل الداخلية على آليات لإجراء التشاور الدوري مع كافة أصحاب العلاقة من أجل ضمان مشاركتهم في حال القيام بوضع أو تعديل التشريعات والإجراءات المالية الخاصة بالدائرة، وتزويدهم بالمعلومات الكافية وفي الوقت المناسب.
2. أن تقوم الدائرة من خلال النظام الخاص بالتشاور مع أصحاب العلاقة الخارجيين من أجل ضمان مشاركتهم في دراسة ووضع المقترحات الخاصة بموازنة الدائرة والمخصصات المحددة بها، والقيام بإجراء تقييم دوري ولاحق، وتزويدهم بالمعلومات الكافية وفي الوقت المناسب.
3. أن تقوم الدائرة من خلال آليات عمل داخلية بإجراء التشاور الدوري مع أصحاب العلاقة الداخليين (المديرين، المديرين المتوسطين، الموظفين، رؤساء اللجان وغيرهم) من أجل ضمان مشاركتهم في وضع الموازنة وتحديد الاحتياجات والمخصصات، ومشاركتهم بالمعلومات الكافية وفي الوقت المناسب.
4. مراجعة وتحليل مدى قيام الدائرة بالالتزام بمبدأ المشاركة مع أصحاب العلاقة عند وضعها وتقييمها لموازنة الدائرة والإجراءات المالية التي تطبقها، وإجراء التحسينات اللازمة عليها (وزارة تطوير القطاع العام بالأردن، 2017م)

2.1.14 مستويات الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية.

يتم ممارسة الحوكمة الرشيدة من خلال ثلاثة مستويات جغرافية تتمثل فيما يلي (أبو النصر، 2015، ص 65):

1. **الحوكمة العالمية:** وهنا تكون الحوكمة على مستوى المجتمع العالمي، وتتعامل مع قضايا خارج مجالات الإدارة الحكومية.
2. **الحوكمة الوطنية:** وتكون على مستوى المجتمع الواحد، وتحتوي على عدة مستويات، الوطني أو القومي، على مستوى المحافظة، أو منطقة، أو على مستوى المحليات، ويمكن إدراج مستوى المجتمع المحلي، حيث إن الحوكمة على مستوى المجتمع المحلي تهتم بكيفية مشاركة العناصر الفاعلة الأخرى مثل منظمات المجتمع المدني في عملية اتخاذ القرارات.

3. **الحكومة المؤسسية أو التنظيمية:** وهذا النوع يهتم بممارسة الحوكمة في المؤسسات الحكومية وغير الحكومية التي عادة ما تكون مسؤولة من مجالس الإدارة. حيث إن بعضاً من تلك المنظمات مملوكة ومدارة من قبل القطاع الخاص، والبعض الآخر منها تكون ذات ملكية عامة، مثل المستشفيات والمدارس والمنظمات العامة الحكومية.

4. **الحكومة الإلكترونية:** مجموعة العلاقات التنظيمية في المؤسسة وقوانين التدقيق والمحاسبة بالإضافة إلى ضرورة توفير منظومة متكاملة من معايير قياس الأداء. وتسعى المؤسسات من خلال حوكمة عملياتها الداخلية والخارجية إلى توفير التجانس بين مختلف وحداتها الإدارية بحيث تكون أعمال تلك الوحدات مكتملة لبعضها البعض، وعلى سبيل المثال تعني حوكمة تكنولوجيا المعلومات بتشكيل استراتيجية معلوماتية للمؤسسة تتطابق أهدافها مع الاستراتيجية العامة لتلك المؤسسة وتوفير الاجراءات الخاصة والقوانين والسياسات الكفيلة بأن لا تخرج فرق العمل التقنية عن تلك الاستراتيجية، كما تعني الحوكمة المعلوماتية بتهيئة وتنظيم العلاقات بين منتج الخدمات التكنولوجية ومستهلكيها الداخليين والخارجيين. وبينما تركز إدارة المعلوماتية على الأعمال والاجراءات الداخلية للمؤسسة من قبيل تجهيز الأنظمة وتركيبها وتشغيلها، تعني حوكمة المعلوماتية أكثر بتحقيق التجانس بين الأنظمة المعلوماتية المطلوبة وأهداف المؤسسة التجارية (عبد الله، 2015م).

وفي هذا السياق أوضح م. اسماعيل حمادة مدير عام المعلوماتية في وزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات (مقابلة شخصية، 17 نوفمبر 2020م)، بخصوص الحوكمة في مجال تكنولوجيا المعلومات فإن الحكومة الفلسطينية في قطاع غزة اتخذت إجراءات وتوجهات نحو الحوكمة الإلكترونية نحوها من مشروع الحكومة الإلكترونية والذي يستند في محاوره على تعزيز مفاهيم الحكم الرشيد وحوكمة العمل العام، ومن هذه الاجراءات والتوجهات اعتمادها للخطة الاستراتيجية لمشروع الحكومة الإلكترونية خلال الفترة (2014 - 2017) حيث أنجزت كافة المتطلبات الفنية المتعلقة بإنجاح المشروع كتطوير شبكة الحاسوب الحكومية وبناء مركز البيانات الحكومي وقاعدة البيانات المركزية، وعملت على إعداد معايير جودة الخدمات الإلكترونية، وقد تم تطوير العديد من الأنظمة القياسية وعممتها على كافة الدوائر الحكومية كنظام المراسلات الإدارية وإدارة عمليات شؤون الموظفين وإدارة الخطط الحكومية ونظام المؤشرات الكمية ونظام إدارة الشكاوي والاستعلامات المركزية، وأيضاً عملت على تطوير أنظمة

تتعلق بالأمور المالية منها منظومة متكاملة وفعالة للدفع الإلكتروني وربطت تحصيل أغلب الرسوم الحكومية مع هذه المنظومة مما ساهم في ضبط عمليات التحصيل وأنهت إمكانية التزوير أو التلاعب في الدمغات، بالإضافة إلى نظام مالي يتعلق بالصرف المالي حسب المخصصات المعتمدة، ونظام لإدارة عمليات صرف الوقود وأنظمة إدارة العهد والمخازن، ولم يتم أيضاً إغفال أنظمة تقييم الخدمات واستطلاع رأي الجمهور حيث تم تطوير نظام الاستبانة والنماذج الحكومية لتحقيق هذا الهدف، وأيضاً تم تطوير لكافة الخدمات الإلكترونية الخاصة بالموظفين وبعض خدمات المواطنين موزعة على الوزارات حسب اختصاص كل وزارة.

ويجدر الإشارة هنا إلى أن الحوكمة الإلكترونية لها عدة أهداف تتمثل فيما يلي (خالص، 2013م، ص 440):

1. تقديم الخدمات للمواطنين المحليين وحصولهم على الخدمة السريعة وغير المكلفة وتمكين المواطنين من ممارسة الديمقراطية ومشاركتهم في جميع القضايا كما تعمل على زيادة كفاءة الوحدات المحلية مما يترتب عليها توفير الوقت وخفض الزمن اللازم لإنجاز المعاملات.
2. تحقيق الاتصال الفعال والتقليل من التعقيدات الإدارية
3. خلق بيئة عمل أفضل أي باستخدام تقنيات المعلومات والاتصال في المؤسسات وتأسيس بنية تحتية للحكومة الإلكترونية تساعد على العمل بكل يسر وسهولة من خلال تحقيق الانسيابية والتفاعل وتحسين واجهة التواصل بين الحكومة وجهات العمل الأخرى.
4. تحقيق الشفافية والعدالة ومنح الحق في مساءلة إدارة المؤسسة للجهات المعنية.
5. تحقيق فرصة مراجعة الأداء من خارج أعضاء الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات لتحقيق رقابة فعالة ومستقلة.

ومن أهم فوائد الحوكمة الإلكترونية كما لخصها (خالص، 2013م، ص 446) هي:

- الفوائد الاقتصادية: توفير المال والوقت والجهد على جميع الأطراف المتعاملة بالحوكمة الإلكترونية، إضافة لتوحيد الجهود بدلاً من تشتيت الجهود وازدواجية بعض الاجراءات في الحكومة التقليدية يتم جمع الجهود وتوحيدها ببوابة الكترونية واحدة، علاوة عن فتح قنوات استثمارية جديدة من خلال التكامل بين الحكومة الإلكترونية

والتجارة الإلكترونية وذلك عن طريق استخدام التطبيقات والتقنيات والتبادل الداخلي للبيانات نفسها.

- **الفوائد الإدارية:** من خلال تطبيق الإدارة الإلكترونية وتنظيم العمليات الانتاجية وتحسين الأداء الوظيفي، والعمل بروح الفريق الواحد، والقضاء على البيروقراطية والروتين الذي يوجد في الحكومة التقليدية، كما أنها تختصر الهرم الإداري التسلسلي الطويل، والإسراع في تنفيذ الإجراءات الإدارية واختصارها، وتعمل كذلك على تسهيل عملية الرقابة والإشراف على أداء الشركة عبر تحديد أطر الرقابة الداخلية وتشكيل اللجان المتخصصة وتطبيق الشفافية والافصاح.
- **الفوائد الاجتماعية:** من خلال تحفيز المواطنين لاستخدام الحوكمة الإلكترونية وبالتالي إيجاد مجتمع معلوماتي قادر على التعامل مع المعطيات التقنية ومواكبة عصر المعلومات، إضافة إلى تسهيل وسرعة التواصل الاجتماعي من خلال التطبيقات الإلكترونية كالبريد الإلكتروني وغيره، وأخيراً تفعيل الأنشطة الاجتماعية المختلفة عن طريق استخدام التطبيقات الإلكترونية الكثيرة.

المبحث الثاني: المعلومات المحاسبية وخصائصها النوعية

نشأت المحاسبة كفن لإمساك الدفاتر في القطاع التجاري لاسيما في المنشآت التجارية الفردية وذلك في القرن الرابع عشر، ثم تطورت المحاسبة كعلم يرتكز على فروض منطقية و علمية وذلك في أواخر القرن الثامن عشر، وأوائل القرن التاسع عشر، وذلك بعد قيام الثورة الصناعية وظهور الشركات المساهمة الضخمة التي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة والمسئولية المحدودة للمساهمين ثم ظهرت الحاجة لوضع نظرية عامة للمحاسبة في أوائل القرن العشرين، كما ظهرت الحاجة إلى إعداد جملة من الدراسات والأبحاث العلمية لاسيما بعد أن أصبحت المحاسبة نظاماً للمعلومات ليس فقط لتحقيق الأهداف التقليدية للمحاسبة المتمثلة في قياس نتيجة الأعمال وتحديد المركز المالي، وإنما أيضاً لتحقيق الهدف الحديث للمحاسبة والمتمثل في توفير المعلومات المحاسبية الدقيقة والموثوق فيها الملائمة لخدمة إدارة المؤسسات في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المؤسسي بكافة أنواعه سواء الأداء المالي أو الإداري أو الاجتماعي بالإضافة إلى اتخاذ القرارات السليمة والصحيحة، وكذلك خدمة المجتمع من الفئات الأخرى المهمة بأمور المؤسسات كالعلماء والمستثمرين والبنوك والمؤسسات الحكومية التنفيذية والرقابية والقضائية (الباز، 2013) ومن ثم أصبحت المعلومات بشكل عام وبكافة أنواعها (الإدارية والمحاسبية) عنصراً أساسياً ومهماً ويعتمد عليه في شتى المجالات وفي جميع مناحي الحياة لاسيما في تسيير أعمال المنشآت والمؤسسات الخاصة والعامة، لذلك اتجهت هذه المؤسسات إلى تصميم وبناء أنظمة خاصة لجمع وتخزين ومعالجة البيانات الإدارية والمالية والمحاسبية التي يستخدمها صناع القرار وكافة المستويات الإدارية حتى تستطيع أداء مهمتها على أسس علمية ومنهجية دقيقة وصحيحة بما يحقق مصالح تلك المؤسسات، وتعتبر نظم المعلومات المحاسبية أحد أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات السليمة والمفيدة لغرض التخطيط والرقابة والتنظيم واتخاذ القرارات الصحيحة وبطريقة منهجية سليمة (بلال و العمري، 2019)، بما تمتاز به تلك النظم من الموضوعية والتفصيل والملاءمة والموثوقة في جميع مراحل العمل عند وضع الأهداف والخطط الاستراتيجية ومراحل إعدادها والرقابة على تنفيذها (أبو محسن، 2020م).

ويعد النظام المحاسبي الحكومي من أحد الركائز المهمة التي تعتمد عليه الإدارة المالية العامة في تنفيذ أنشطتها وعملياتها الحكومية داخل المنشآت والوحدات الحكومية، وذلك عن طريق استخدام الأموال العامة بكفاءة وفعالية، حيث يقوم هذا النظام بتوفير المعلومات الأساسية اللازمة لعملية التحليل والتقييم والتخطيط والرقابة وذلك لاتخاذ القرارات الرشيدة (وديان و

الحدر، 2010م)، بالإضافة إلى تقديم المعلومات اللازمة للمساءلة عن الأداء المؤسسي للجهات ذات العلاقة بالرقابة الحكومية للتأكد من إنجاز الأهداف والبرامج المنوطة بتلك الوحدات الحكومية إضافة إلى التأكد من تحقيق النتائج المرجوة منها وضمان التوزيع الأمثل للموارد المخصصة ورقابة أداء الوحدات الحكومية المختلفة في استغلال الموارد التي خصصت لها فإن ذلك يتطلب توفير معلومات عن الأداء المالي للوحدات الحكومية وكلفة الخدمات التي تقدمها، ومن هنا تبرز أهمية نظم المعلومات المحاسبية الفعالة في ضمان دقة وملاءمة المعلومات المطلوبة والتدفق السليم لها بما يحقق التخصيص الأمثل للموارد والرقابة الفاعلة على أداء الوحدات الحكومية. (السقا و السندي، 2010م).

يمكن القول بالاستناد إلى ما سبق ذكره وبهدف إعطاء صورة كاملة وواضحة عن الإطار المفاهيمي والنظري لمفردات ومتغيرات الدراسة لاسيما فيما يتعلق بالمتغير الخاص بالمعلومات المحاسبية وخصائصها، تم من خلال هذا المبحث تناول المفاهيم والمعرفات والمكونات الخاصة بهذا المتغير بصورة تحليلية بدءاً من تعريف مفهوم المعلومات المحاسبية، وصولاً إلى التعرف على ماهية نظم المعلومات المحاسبية التي يتم تصميمها في كافة المنشآت والمؤسسات الخاصة والعامة بهدف جمع وتخزين ومعالجة البيانات المالية والمحاسبية وإخراجها على شكل معلومات مالية كمية وغير كمية وأخيراً التعرف على الخصائص النوعية لتلك النظم والمعلومات المحاسبية التي تجعل تلك المعلومات تحقق هدف الحديث للمحاسبة كما سبق ذكره في توفير المعلومات المحاسبية الدقيقة والموثوق فيها الملائمة لخدمة إدارة المؤسسات في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المؤسسي بالإضافة إلى اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة بصورة صحيحة وسليمة.

2.2.1 ماهية المعلومات المحاسبية:

أولاً: مفهوم المحاسبة

اهتم الفكر المحاسبي بتطوير المحاسبة المالية حتى أصبحت مصدراً لإنتاج المعلومات المحاسبية ويتضح ذلك من خلال إمعان النظر في تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين للمحاسبة بأنها: فن تسجيل وتبويب العمليات والأحداث بطريقة معبرة وبصورة أرقام ذات قيم نقدية تحمل - أو يحمل جزءاً منها على الأقل - طبيعة مالية، ثم تفسر النتائج التي تحصل نتيجة تلك العمليات، وتعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبة بأنها: عملية تحديد وقياس ونقل المعلومات والبيانات الاقتصادية للاستفادة منها في اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين من

البيانات (أبومصطفى و رشوان، 2010)، نلاحظ أن المحاسبة منذ ظهورها تعتبر نظاماً معلوماتياً دقيقاً، وأداة فعالة في تجميع وتشغيل وتوصيل المعلومات والبيانات المالية والاقتصادية، فالمحاسبة هي الأنشطة التي تقوم على القياس والاتصال من خلال حصر وتجميع وتشغيل وتحليل البيانات الاقتصادية ثم إعداد التقارير اللازمة لإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المعنية (الشنطي، 2013)، حيث يتم معالجتها وفقاً لمجموعة من المفاهيم والفروض وال محاسبية والتي تسير عليها الإدارة، فتتبع المحاسبة بيانات الأحداث المالية بالتسجيل والتحليل وقياس العناصر المختلفة المكونة، ومن ثم تبويب تلك الأحداث في القوائم المالية والمتمثلة في "قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية" وفقاً للمحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS) فهذه القوائم هي المخرجات الأساسية لهذا النظام خلال السنة المالية، من خلال مجموعة من التقارير والقوائم المالية التي تعبر عن وضع الشركة (قنطججي، 2012)، حيث يتم توصيل هذه المخرجات بما تحتوي من معلومات لإدارة الشركة، ولأطراف خارجية حيث إنها تعبر لمستخدمي القوائم المالية المعلومات المناسبة التي تساعدهم في عمليات التخطيط والرقابة والأداء واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة واللازمة لنجاح الشركة وبالتالي فهذه المعلومات تعبر عن كفاءة النظام المحاسبي وقدرته على تحقيق الأرباح (ناجي، 2013).

رغم ما تم ذكره من أوجه التشابه بين كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الحكومية نجد أن هناك ثمة اختلافات جوهرية بين النوعين نتيجة لاختلاف أهداف القطاع الحكومي في القيام بتقديم الخدمات للمواطنين بصورة مجانية أو بقيم مالية رمزية فإنه لا يهدف من هذه الأنشطة من تحقيق الأرباح في حين نجد أن القطاع التجاري والشركات الخاصة يقوم بالأنشطة المختلفة لإنتاج السلع والخدمات بهدف تحقيق الأرباح وقد ترتب على اختلاف الهدف بين القطاعين إلى اختلاف المحاسبة الحكومية عن المحاسبة المالية في عدة مجالات كان أبرزها أن القطاع التجاري يقوم على فرض الوحدة المحاسبية التي تعتبر الشركات ذات شخصية معنوية مستقلة والتي لا تتوفر في المحاسبة الحكومية كون المحاسبة الحكومية للوحدات الحكومية تقوم على الاعتمادات المالية (الأموال المخصصة لكل وحدة حكومية)، كما أن المحاسبة المالية تستخدم أسس قياس لتسجيل العمليات المالية تختلف عن أسس القياس في الوحدات الحكومية، وهذا ما نصت عليه المادة رقم (3) من قرار مجلس الوزراء رقم (43) لسنة 2005 بالنظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة حيث نصت على أن المؤسسات الحكومية يجب أن تقوم بإتباع الأسس والقواعد المالية والمحاسبية الآتية:

أ) استخدام طريقة القيد المزدوج في إثبات عملياتها المالية في الدفاتر. ب) استخدام الأساس النقدي في قيد إيراداتها المقبوضة ونفقاتها المصروفة (أي أن الإيرادات التي لم تقبض فعلاً والنفقات التي لم تصرف فعلاً في السنة المالية الجارية لا تسجل في الدفاتر المحاسبية). ج) قيد النفقات والإيرادات في حساباتها الملائمة وفقاً للتصنيف المعتمد في هيكل تصنيف الحسابات للسنة الجارية. د) اعتماد تصنيف محاسبي موحد لبيانات الحساب الختامي والمركز المالي النقدي يتفق وتصنيف الموازنة العامة. هـ) تطبيق أسلوب المركزية في توريد إيراداتها المحصلة إلى حساب الإيرادات العام تمهيداً لتحويلها إلى حساب الخزينة الموحد (قرار مجلس الوزراء لسنة 2005).

علاوة على ما سبق نجد أن المحاسبة الحكومية تتحقق فيها مبادئ الحوكمة سابقة الذكر في الفصل السابق، حيث نجد أن المحاسبة الحكومية تتأثر بنصوص القوانين والأنظمة والتعليمات واللوائح بشكل واضح من خلال الالتزام الكامل بتنفيذ نصوص القوانين في مجالات المحاسبة الحكومية حتى لو جاءت تلك النصوص متعارضة مع ال المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، مما يعني توفر مبدأ سيادة القانون في تنفيذ العمليات المالية الحكومية لاسيما في تحصيل الإيرادات ودفع النفقات العامة، وتقديم المعلومات اللازمة للمساءلة سواء المساءلة المالية، أو المساءلة الإدارية، أو المساءلة عن الأداء في الوحدات الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة أو جهاز تنفيذي أو قضائي، والتي يقصد بها التأكد من الالتزام بالبرامج والخطط والسياسات المحددة (وضمان سلامة العمل والاستقرار المالي والإداري في فلسطين بسلطاتها الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية وكشف أوجه الانحراف المالي والإداري كافة بما فيها حالات استغلال الوظيفة العامة والتأكد من أن الأداء العام يتفق مع أحكام القوانين والأنظمة واللوائح والقرارات والتعليمات النافذة وفي حدودها وأنه يمارس بأفضل طريقة وبأقل تكلفة ممكنة، في حين نجد أن المادة رقم (3) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004 يذكر أن ديوان الرقابة يقوم بجملة من الإجراءات والأعمال الرقابية والتي تهدف إلى:

1. ضمان سلامة النشاط المالي وحسن استخدام المال العام في الأغراض التي خصص من أجلها.
2. التفتيش الإداري لضمان كفاءة الأداء، وحسن استخدام السلطة والكشف عن الانحراف أينما وجد.

3. مدى انسجام ومطابقة النشاط المالي والإداري للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة.

4. ضمان الشفافية والنزاهة والوضوح في الأداء العام وتعزيز المصداقية والثقة بالسياسات المالية والإدارية والاقتصادية لدولة فلسطين(قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، 2004).

هذا وقد ذكر (حماد، 2008) بأن من أهداف المحاسبة الحكومية هو ضرورة توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي سواء على مستوى الأفراد أو المؤسسات المختلفة، لاسيما وأن أجهزة الحكومة ومؤسساتها ووحداتها بالإضافة إلى الأفراد والمؤسسات الخاصة بحاجة للعلم عن العمليات والأنشطة الحكومية للمساعدة في اتخاذ القرارات المبنية على ذلك النشاط، الأمر الذي ينعكس على الرفاهية العامة بشكل عام.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن المحاسبة الحكومية بأنها "هي مجموعة من القواعد والأسس والوسائل والأساليب والإجراءات والنظم المحاسبية تستخدم كمرشد أو معايير أو مفاهيم للتسجيل والتصنيف والترتيب للبيانات في الدفاتر المحاسبية، وذلك لإنتاج معلومات ذات دلالة موضوعية تحليلية وتجميعية لاتخاذ القرارات وفقاً لمستوياتها الإدارية فيما يتعلق بالآتي (طبايبة، 2016م، ص 77):

- ❖ التأكد من أن الاعتمادات المالية صرفت في الأوجه المخصصة لها.
- ❖ تقييم الأداء الحكومي وفقاً للبرامج الإنمائية.
- ❖ متابعة المسار الاقتصادي والقدرة على تصحيحه وفقاً للخطة التي تغطي عدداً من السنوات المتتالية والمتصلة.
- ❖ توظيف البدائل المتنافسة على الموارد المتاحة.

ثانياً: مفهوم البيانات والمعلومات:

عرف (Simkin, Rose, & Norman, 2012) البيانات باختصار بأنها "هي حقائق أولية عن الأحداث التي ليس لها سوى القليل من التنظيم أو المعنى" في حين عرف (السقا، 2011م، ص 28-29) البيانات بشكل موسع بأنها: "حقائق مجردة تعبر عن حدث أو أحداث معينة بهيئة رموز أو حروف أو أرقام أو رسوم بيانية، تكون بصيغة غير مرتبة (طبقاً للاستفادة المطلوبة من استخدامها) يتم جمعها أو الحصول عليها من مصادر مختلفة بهدف تحويلها إلى معلومات يمكن الاستفادة منها بعد إجراء العمليات اللازمة عليها وترتيبها" أما المعلومات فقد

عرفها بأنها "ناتج العمليات التشغيلية التي تجري على البيانات من تبويب وتحليل وتفسير بهدف استخدامها في توضيح الأمور المختلفة وبناء الحقائق عليها من قبل مستخدميها وبما يحقق الفائدة لهم".

وقد فرق (دهيرب، 2015م) بين البيانات والمعلومات نقلاً عن (النفار، 2007م، ص25) بأنه هو مدى امكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات حيث قد تعتبر بيانات لشخص معين وممكن أن تعتبر معلومات لشخص آخر وعلى سبيل المثال البيانات المالية تعتبر معلومات لمتخذ القرار ولكن نفس تلك المعلومات تعتبر بيانات لدى المحلل المالي.

من خلال ما سبق يمكننا القول أن البيانات هي مجموعة من الأرقام والحقائق القابلة للمعالجة بواسطة أنظمة المعالجة المختلفة بهدف الحصول على معلومات ذات قيمة ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات في الوقت المناسب، كما يمكن القول بأن غالبية علماء المحاسبة اتفقوا على الفرق بين مصطلحي البيانات والمعلومات بأن الأخيرة هي ناتج معالجة البيانات تحليلاً أو تركيباً، كما أن المعلومات المحاسبية تعتبر بمثابة بيانات قد خضعت إلى المعالجة خلال مراحل وخطوات مرت بها كجمع البيانات وتبويبها وتصنيفها وتحويلها إلى معلومات من خلال استخدام مجموعة من العناصر والمكونات والمقومات المترابطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من أجل إنتاج معلومات ذات معنى وقيمة ولها خصائص نوعية خاصة تقدم إلى أصحاب العلاقة بالشكل الملائم والوقت المناسب وبصورة يمكن الوثوق بها في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة.

ويضاف إلى المصطلحين (البيانات والمعلومات) هو مصطلح (المعرفة) لاسيما وأن البيانات -كما أشرنا سابقاً- تنتج لنا المعلومات، والمعلومات بدورها تنتج لنا المعرفة. وقد ذكر (عبد الله، 2020) بأن المعرفة هي عبارة عن تجميع للمعلومات ذات المعنى بحيث يمكن فهمها والوصول من خلالها إلى الاستنتاجات.

أما عن العلاقة بين المفاهيم الثلاثة فلا بد من التأكيد بأن ما يُعد معلومات لشخص معين قد يعتبره شخص آخر بيانات لا يمكن الاستفادة منها، ويستخدم للتمييز بين البيانات والمعلومات معياران: أولهما درجة الاستفادة، والثاني المعالجة، أي إن البيانات إذا تم إجراء المعالجة عليها وحققت الفائدة لمتخذ القرار تعتبر معلومات، أما إذا فقدت أحد هذين المعيارين فتعتبر بيانات، أما عن العلاقة بينهما فالبيانات تعتبر المادة الخام للحصول على المعلومات والمعلومات تعتبر المادة الخام للحصول على المعرفة (الحسبان، 2013م).

ثالثاً: المعلومات المحاسبية باعتبارها مصطلحاً محاسبياً:

تشير المعلومة المحاسبية كمصطلح محاسبي إلى علم المحاسبة بكافة أنواعها ومجالاتها، وقد عرف (الغربي، 2015م، ص 11) المعلومات المحاسبية: بأنها البيانات التي يتم معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل" في حين عرف (الهلي، 2009م، ص 24) المعلومات المحاسبية "بأنها نتاج نظم المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بالبيانات وتسجيلها لمعالجتها وإخراجها في شكل تقارير مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في أداة مشاريعها، كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفر هذه المعلومات المحاسبية اللازمة للتخطيط والتوجيه والرقابة".

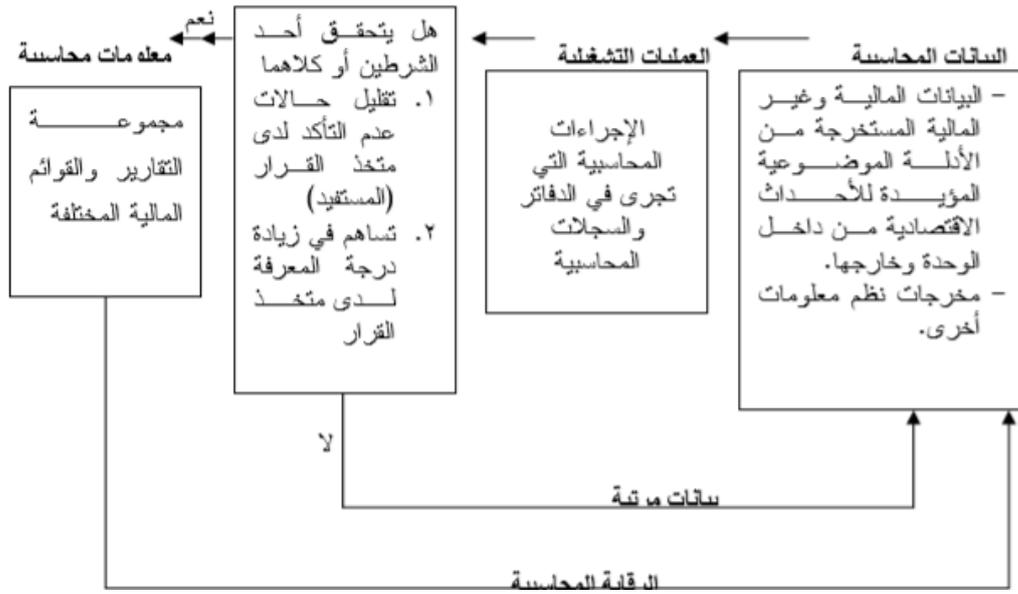
في حين عرف (السقا، 2011م، ص 29) المعلومة المحاسبية بأنها "المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخلياً"، وقد ذكر بأن الحاجة إلى المعلومات المحاسبية تنشأ من نقص المعرفة وحالة عدم التأكد، وبالتالي فإن الهدف من توفير المعلومات إلى متخذي القرارات والجهات المستفيدة من تلك المعلومات يتحدد في تخفيف حالة القلق التي تنتابهم، وكذلك لإمدادهم بمزيد من المعرفة، حيث إن وفرة المعلومات الضرورية تؤدي إلى زيادة المعرفة المسبقة لما يحدث مستقبلاً أو تقليل حجم التباين في الخيارات.

وبالتالي عملية تحول البيانات المحاسبية إلى معلومات محاسبية يرتبط تحققها بتحقيق شرطين مهمين (أو أحدهما على الأقل) عند استخدامها من قبل متخذ القرار وهما:

❖ إن المعلومات الناتجة يجب أن تقلل من درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار، وذلك من خلال تقليل عدد البدائل المتاحة أمام متخذ القرار.

❖ إن المعلومات الناتجة يجب أن تزيد من معرفة متخذ القرار، وذلك في حالة عدم تحقيق الشرط الأول، حيث يمكن الاستفادة من المعرفة المضافة في اتخاذ قرارات أخرى في المستقبل.

أما إذا لم يتحقق ذلك، فلا يمكن أن يكون ناتج العمليات التشغيلية في البيانات بمثابة معلومات، أصبحت يمكن اعتبارها "بيانات مرتبة" يمكن تخزينها واستخدامها كمدخلات في النظام الجديد، وبناءً عليه يمكن توضيح وتمثيل العلاقة بين البيانات والمعلومات المحاسبية من خلال الشكل (2.4) كما هو موضح أدناه:



شكل (2.4): يوضح العلاقة بين البيانات والمعلومات المحاسبية

المصدر: (السقا، 2011م).

من خلال ما سبق يمكن صياغة تعريف للمعلومات المحاسبية بأنها: عبارة عن بيانات مالية (كمية وغير كمية) يتم معالجتها داخل نظم المعلومات ذات طبيعة خاصة وفق جملة من الإجراءات والقواعد والأسس والسياسات وال محاسبية لتصبح تلك البيانات معلومات في شكل تقارير وقوائم مالية ملائمة وموضوعية يمكن الاعتماد عليها في تكوين صورة صادقة أمام متخذي القرارات في كافة المستويات الإدارية، من أجل اتخاذ قرارات صحيحة تساعد المؤسسات في تحقيق الأهداف.

2.2.2 ماهية نظم المعلومات المحاسبية:

استناداً إلى تعريف المحاسبة المذكور أعلاه والذي يتلخص في أنها -أي المحاسبة- نظام للمعلومات المحاسبية وأن الهدف الرئيسي للمحاسبة هو تزويد المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات.

يتضح بأن المحاسبة هي نشاط خدمي تقدمت وتطورت وظيفتها وأصبحت تهدف إلى تزويد أصحاب العلاقة بالمعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية بغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة (Porwal, 2010)، فهي تلك البيانات التي يتم جمعها وتسجيلها وتخزينها ومعالجتها وتحليلها وتفسيرها وتبويبها وتصنيفها للوصول إلى مخرجات تتمثل في المعلومات

المحاسبية التي يمكن تداولها ونشرها وتوزيعها لتلبية احتياجات المستخدمين الخارجيين والداخليين لاتخاذ قرارات اقتصادية ملائمة، ولا يمكن أن تتم هذه المعالجة إلا من خلال استخدام نظام للمعلومات يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية والمحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية وإدارة المؤسسات ضمن مكونات الأنظمة الإدارية يطلق على هذا النظام نظام المعلومات المحاسبي.

2.2.3 تعريف نظم المعلومات المحاسبية

تعددت مفاهيم وتعريفات النظام بتعدد الكتابات فيه، وتختلف هذه التعريفات باختلاف وجهات نظر كاتبها ونذكر منها ما يلي:

قد جاءت في دراسة (أبوركاب، 2012م) تعريف النظام بأنه عبارة عن إطار عام يتكون من مجموعة من الموارد لتحقيق أهداف معينة، وهذه الموارد تتكون من المواد والآلات والأفراد وعناصر الطاقة والإنتاجية وذلك حسب كل نظام، حيث يتم تنسيق الموارد اللازمة وهي بمثابة مدخلات للنظام من أجل تحويلها إلى مخرجات عن طريق عملية المعالجة، في حين عرف (سلطان، 2005) النظام بأنه: "مجموعة من الأجزاء التي تتفاعل ويتكامل بعضها مع بعض ومع بيئتها لتحقيق هدف أو أهداف معينة".

في حين عرف بعض الباحثين عرف النظام بأنه: "مجموعة مكونة من عنصرين أو أكثر من العناصر المرتبطة مع بعضها بعضاً والتي تتفاعل وفق قواعد معينة لتحقيق هدف معين. (إبراهيم و داود، 2012م) كما تم تعريفه أيضاً بأنه: "مجموعة من المكونات المرتبطة والتي تعمل معاً نحو تحقيق هدف واحد عن طريق قبول مدخلات من البيئة وإجراء عمليات تحويلية عليها لتحويلها إلى مخرجات (قشنيطي، 2012م).

وقد عرف (شقة، 2020م) نظام المعلومات بأنه عبارة عن مكونات مرتبطة بعضها ببعض تشمل الأفراد والأجهزة والبرمجيات والشبكات ومصادر المعلومات بحيث تعمل على جمع البيانات ثم معالجتها لتصبح ذا فائدة لمستخدميها يتم بموجبها تشكيل المعرفة لديهم كونها تُعد المصدر الرئيسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لعملية اتخاذ القرار الإداري.

وتعتبر نظم المعلومات المحاسبية نظاماً فرعياً من نظم المعلومات الإدارية المستخدمة لمعالجة البيانات المالية في المؤسسات بشتى أنواعها سواء مؤسسات القطاع العام أو مؤسسات القطاع التجارية، حيث يختص بتوفير البيانات والمعلومات المحاسبية الملائمة والموثوقة لكل من الأطراف داخل المؤسسات وخارجها بما يمكن تلك الأطراف من اتخاذ القرارات الرشيدة

بكفاءة وفعالية (عبدالله و صبرة، 2019م)، لذا سعت تلك المؤسسات إلى تصميم وبناء أنظمة معلومات متطورة من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المؤسسات لاسيما تلك المعلومات التي يجب أن تتدفق بشكل متسلسل وانسيابي إلى كافة المستويات الإدارية بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب وبصورة موثوقة من أجل استخدامها في اتخاذ القرارات الإدارية التي تتعلق بتحقيق أهداف تلك المؤسسات، وقد ذكر العديد من الكتاب تعريفات متنوعة لمفهوم نظام المعلومات المحاسبي كالتالي:

أن نظام المعلومات المحاسبي هو مجموعة من الموارد المالية والبشرية في المنظمة والمسؤولة عن تحضير المعلومات المالية بالإضافة إلى المعلومات الناتجة عن معالجة البيانات التي تم تجميعها، ومن ثم يتم توفير هذه المعلومات لكل المستويات الإدارية ولأغراض التخطيط والرقابة على نشاطات المنظمة إلى جانب الأطراف الخارجية التي تربطها علاقات مع المنظمة، وتم قياس نظم المعلومات المحاسبية من خلال خصائص المعلومات المحاسبية (المخادمة، 2007م).

وذكر (Simkin, Rose, & Norman , 2012, p. 5) نظام المعلومات المحاسبية بأنه "هو مجموعة من البيانات وإجراءات المعالجة التي تخلق المعلومات المطلوبة لمستخدميها". ويُعرف نظام المعلومات المحاسبية بأنه هو نظام يقوم بجمع البيانات ويسجلها ويخزنها ثم يقوم بمعالجتها لإنتاج المعلومات لصانعي القرار، ويشمل المستخدمين والإجراءات والبيانات والتعليمات والبرمجيات والبنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات والضوابط الداخلية والتدابير الأمنية". (Romney & Steinbart , 2015, p 10).

وذكر (عبد العزيز، 2016) بأن نظام المعلومات المحاسبية هو النظام الذي يزود الإدارة المالية والعليا وغيرها من ذات العلاقة بالبيانات والمعلومات والحقائق عن النشاطات المالية للمؤسسة، التي تحتاجها لمساعدتها على اتخاذ القرارات المالية المناسبة.

وبالتالي فإن المكونات الأساسية لنظم المعلومات المحاسبية هي (الحسبان، 2013م):

1. **المدخلات:** يتضمن إدخال البيانات من مصادر داخلية وخارجية وتتباين المدخلات بحسب نوع النظام.

2. **المعالجة (العمليات):** وهي عبارة عن جميع الأنشطة التي تتولى تحويل المدخلات إلى مخرجات أي تحويلها إلى معلومات مفهومة قابلة للاستخدام فهي العمليات الحسابية والمنطقية لمعالجة البيانات وتحويلها إلى المعلومات يعتبر الجزء المعالج وهو الدماغ في نظام الحاسوب.

3. **المخرجات:** وهي عبارة عن النتائج المستخرجة من معالجة المدخلات، ويتم مبادلتها مع البيئة التي تعمل بها المنظمة، حيث تُعبر المخرجات عن جميع ما نتج عن النظام نتيجة الأنشطة التحويلية التي جرت على المدخلات، حيث تشمل المخرجات على المعلومات التي تمت معالجتها ونقلتها من وحدة المعالجة إلى وسيلة الإخراج المناسبة وبالشكل المناسب والتي تكون عادة على شكل تقارير معلوماتية مفهومة للمستخدمين.

4. **التغذية العكسية أو الراجعة:** وهي عبارة عن عملية تصحيح الانحراف أو الأخطاء التي تعترض عمل النظام، وهي أشبه ما تكون بالتحكم والرقابة على جميع عناصر النظام، وهي بمثابة ردود الأفعال السلبية والإيجابية عن مخرجات النظام، ويمكن التأكد من جودة مخرجات النظام والتأكد من توفر الخصائص النوعية للتقارير المعلوماتية التي تم إخراجها من النظام من خلال مقارنة المخرجات بمعايير محددة مسبقاً للأداء ثم تغذية النظام بنتائج المقارنة، وعليه فإن الهدف من عملية التغذية العكسية هو الحفاظ على مستوى أداء النظام ومدى توفر الخصائص النوعية للمعلومات فيها بالإضافة إلى معالجة الانحرافات أو يتم إرجاع تلك المعلومات على النظام كمدخلات لأغراض إجراء عملية معالجة أخرى عليها، مما يساهم في وصول النظام إلى حال التوازن والاستقرار.

ويجدر بنا أن نشير إلى أن هذه المكونات المشار إليها سابقاً هي النموذج المبسط لمكونات أي نظام وتختلف النظم بطبيعة مدخلاتها وعملياتها وأنماط وخصائص مخرجاتها، علاوة على أن هذه المكونات أو العناصر هي لكافة أنواع نظم المعلومات وسيتم الإشارة فيما بعد للمكونات الخاصة بنظم المعلومات المحاسبية.

وعليه فإن نظم المعلومات تؤدي الوظائف التالية (السقا، 2016م) :

1. **التجميع:** تتمثل هذه الخطوة في تجميع البيانات المرتبطة بالأحداث المختلفة من مصادرها الأولية سواء من خارج الوحدة الاقتصادية أو داخلها.

2. **التحقق من صحة البيانات:** يتم في هذه الخطوة التأكد من أن البيانات تم جمعها وتسجيلها بشكل صحيح، ومن أمثلة ذلك أن يقوم شخص بمراجعة عمل شخص آخر.

3. **تشغيل البيانات:** يشمل العمليات الرئيسية التالية:

أ- **التصنيف:** يتم في هذه الخطوة فصل البيانات الخاصة بنشاط معين إلى أنواع مختلفة بحيث يصبح كل نوع ذي معنى بالنسبة للمستخدم، وكذلك قد يتم التصنيف بتجميع البيانات ذات الصفة المشتركة في مجموعة واحدة.

ب- الترتيب (الفرز): يتم في هذه الخطوة وضع عناصر البيانات بترتيب معين (أي ترتيب البيانات في الملفات وفقاً لأساس معين) مثال ذلك قد يتم ترتيب البيانات الخاصة بحسابات العملاء وفقاً لرقم حساب العميل أو ترتيب ملف المخزون طبقاً لرقم الصنف.

ت- التلخيص: يتم في هذه الخطوة إضافة مجموعة من البيانات وغيرها في تقرير واحد (أي الربط بين عناصر البيانات).

ث- إجراء العمليات الحسابية: يتم في هذه الخطوة إجراء العمليات الحسابية والمنطقية المطلوبة على البيانات حتى تصبح ذات قيمة أعلى مثل الجمع والطرح والضرب والقسمة وخلافه.

ج- المقارنة: وتتمثل في إظهار أوجه الشبه أو الاختلاف بين مجموعات مختلفة من البيانات فعلى سبيل المثال: قد تتم المقارنة بين البيانات الخاصة بالبضاعة المستلمة في كشف الاستلام، وبين البيانات الخاصة بالبضاعة نفسها والموجودة بأمر الشراء حتى يتم التأكد من مطابقتهم.

4. التخزين: تتم في هذه الخطوة وضع البيانات على وسيلة خزن معينة من أجل استرجاعها عند الحاجة إليها، على سبيل المثال خزن البيانات أو حفظها على الورق وداخل ملفات، أو خزن البيانات على الأقراص الممغنطة والذواكر الإلكترونية الأخرى التي تعمل من خلال الحاسوب.

5. استرجاع البيانات: في هذه الخطوة يتم استرجاع البيانات المطلوبة التي سبق تخزينها لاستخدامها، أو لإجراء عمليات أخرى عليها.

6. إعادة إنتاج البيانات: في هذه الخطوة يتم إعداد صورة إضافية من البيانات على وسيلة تخزين أخرى أو على نفس الوسيلة التي تحتويها حالياً، مثال ذلك إعادة إنتاج البيانات الموجودة في وثيقة ورقية أخرى أو على فيلم أو على أقراص ممغنطة.

7. توصيل البيانات: في هذه الخطوة يتم نقل البيانات من مكان إلى آخر بأي وسيلة ممكنة، مثال ذلك توصيل البيانات من الوسيط إلى المستخدم في شكل تقرير، أو قد يحصل عليها المستخدم عبر شاشات مرئية في حالة استخدام الحاسب الإلكتروني.

تمثل العمليات السابقة دورة معالجة البيانات التي تتحول من خلالها هذه البيانات إلى معلومات ذات معنى لقارئها، وبالتالي تغيد في اتخاذ القرارات وتعد هذه العمليات بمثابة قواعد أساسية لإنتاج المعلومات في كافة الأنظمة المعلوماتية بما فيها النظم المحاسبية.

وحتى يكون نظام المعلومات المحاسبي فاعلاً وكفؤاً لا بد أن تتوفر فيه مجموعة من الخصائص تؤهله لذلك ونذكر منها (الرفاعي، الرمحي، و جلال، 2009م):

- ❖ يجب أن يحقق درجة عالية جداً من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية.
- ❖ أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار بديل من البدائل المتوفرة للإدارة.
- ❖ أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المنشأة الاقتصادية.
- ❖ أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة ليساعدها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط القصير وطويل الأجل لأعمال المنشأة المستقبلية.
- ❖ أن يكون سريعاً ودقيقاً في استرجاع المعلومات الكمية والوصفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجة إليها.

هذا وحول ما سبق ممكن ابراز دور نظام المعلومات المحاسبي فيما يلي:

- 1- نظام يقوم بعملية جمع وتسجيل وتبويب للبيانات وللأحداث المالية ومعالجتها لإصدار المعلومة الملائمة والموثوقة.
- 2- تزويد الإدارة المالية والإدارة العليا بالبيانات والمعلومات المالية المفيدة لاتخاذ القرارات والمالية والإدارية.

من خلال ما سبق يمكننا أن نضع تعريفاً لنظم المعلومات بأنه مجموعة من العناصر والمكونات والمقومات المتداخلة والإجراءات والوسائل التي تعمل مع بعضها البعض بشكل منظم ومتناسق بهدف جمع ومعالجة وتخزين وتلخيص وتسجيل العمليات لاستخراجها في شكل تقارير وقوائم تقدم إلى الجهات المهتمة في المؤسسات بصورة ملائمة وموضوعية يمكن الاعتماد عليها في تكوين صورة صادقة أمام متخذي القرارات في كافة المستويات الإدارية، من أجل اتخاذ قرارات صحيحة تساعد المؤسسات في تحقيق الأهداف.

2.2.4 أهداف التقارير المالية

يعد الهدف الرئيس لأي نظام محاسبي هو معالجة العمليات المالية التي يتم إدخالها وتكون النتيجة النهائية لتلك الأنظمة هو إصدار وإعداد قوائم وتقارير مالية لها أهداف عامة وأخرى تفصيلية وتختلف هذه الأهداف باختلاف الغرض من حاجة مستخدمي القوائم والتقارير المالية، وقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام 1971م، بواسطة لجنة عرفت باسم

لجنة تروبلود (true blood)، أهداف التقارير المالية في المحاسبة المالية تنقسم إلى مجموعتين هما (الحواتمة، 2010م):

المجموعة الأولى: الأهداف العامة للتقارير المالية: وتتمثل فيما يلي:

- أ. توفير معلومات مفيدة في مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمرتبين والدائنين.
- ب. توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين والمقرضين من أجل عقد المقارنات وعمل التنبؤات وإجراء التقييمات للتدفقات النقدية المتوقعة، بما يتيح الفرصة لمتخذي القرارات الاقتصادية للمفاضلة بين التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية.
- ت. توفير المعلومات اللازمة لتقييم قدرة الشركة على الاستخدام الكفء والفعال للموارد الاقتصادية المتاحة، أي أن هذا الهدف يشير إلى الحاجة لتقييم أداء الإدارة نحو الاستخدام الأمثل للموارد وليس مجرد مسؤوليتها التقليدية تجاه صيانة وحماية الأصول.

المجموعة الثانية: الأهداف التفصيلية للتقارير المالية: وتتمثل فيما يلي:

- 1) توفير معلومات مفيدة في تقييم أداء الشركة وتحديد أرباحها.
- 2) توفير معلومات مفيدة تحديد السيولة وتدفق الأموال
- 3) توفير معلومات مفيدة في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها.
- 4) توفير معلومات مفيدة حول ملاحظات وتفسيرات الإدارة ويعتقد أنها هامة لمستخدمي التقارير المالية.

أما فيما يتعلق بالمحاسبة الحكومية نجد أن قانون رقم (7) لسنة 1998 م بشأن تنظيم الموازنة العامة والشئون المالية في فلسطين ذكر عدد من التقارير التي تصدرها الأنظمة المحاسبية الحكومية من بينها على سبيل المثال:

(أ) الحساب الختامي: الحساب الذي يتم إعداده وفقاً للمعايير وال المحاسبية المتعارف عليها ووفقاً للنظام المحاسبي الموحد، ويمثل بيان لحساب الموازنة ونتيجة تنفيذها كأرقام فعلية وحقيقية في نهاية السنة المالية.

(ب) المركز المالي النقدي: وهو بيان للوضع المالي للدولة في لحظة زمنية معينة أو نهاية السنة المالية ويتضمن جانب الموجودات بما فيها السيولة النقدية لدى السلطة الوطنية وجانب المطلوبات والالتزامات تجاه الغير وفق الأسس والمعايير المحاسبية المعتمدة في التشريعات المرعية.

(ت) فائض الموازنة والعجز: مجموع الإيرادات مطروحاً منها النفقات، والقروض مطروحاً منها التسديدات، يسمى فائض الموازنة العامة إذا كانت الأولى أكبر من الأخيرة، ويسمى عجزاً إذا كانت الأخيرة أكبر من الأولى.

وبذلك يمكن القول بأن القوائم المذكورة أعلاه الخاصة بنظام المحاسبي المالي هي معلومات وتقارير مالية رئيسية وذات أهداف عامة ورئيسية تسعى إلى توفير وتوصيل المعلومات المحاسبية عن المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التي تغيد قطاعاً عريضاً من مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرار، كما تساعد أيضاً في إظهار نتائج استخدام الإدارة للموارد المتاحة لها، ويتم إعداد هذه المعلومات المحاسبية المدرجة في تلك القوائم والتقارير المالية غالباً بصورة إلزامية بغرض الإفصاح عنها بوحدة نقدية لاستخدامات الأطراف الخارجيين عن المؤسسة، كما تم توضيحه سابقاً عند حصر أهداف التقارير المالية، وقد أشارت د. ألاء خليل -مدير عام الإدارة العامة للحسابات بوزارة المالية الفلسطينية- (مقابلة شخصية، 14 ديسمبر 2020م) أن الوزارة بالإضافة إلى التقارير الدورية التي تصدرها وفق القانون أنه يوجد تقارير مالية يتم إصدارها بصورة غير إلزامية بغرض الاستخدام الخاصة داخل المؤسسة لأغراض الرقابة والمتابعة داخل المؤسسة وأطلقت عليها تقارير حسب الطلب ومنها تقارير الإيرادات والنفقات النقدية لسنوات سابقة أو تقارير لأغراض المقارنة، وتقارير للهيئات المحلية تبين الصرف النقدي للهيئات أو المقاصة بين الهيئات والوزارات أو تلك التي يتم خصمها من مستحقات الموظفين لصالح الهيئات المحلية.

وفي ذات السياق يتبين أن مادة (16) من قرار مجلس الوزراء رقم (43) لسنة 2005 بالنظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة ينص على أن المعلومات التي يتضمنها بلاغ إعداد الموازنة العامة يجب أن يتضمن على ما يلي:

1- كشف يوضح تقديرات النفقات لكل بند رئيس من هيكل الموازنة العامة كما يلي: (أ) الإنفاق الفعلي للسنة المالية السابقة. (ب) الإنفاق الفعلي للأشهر الستة الأولى من السنة الجارية. (ج) الإنفاق المتوقع للأشهر الستة المتبقية من السنة الجارية. (د) تقديرات النفقات للسنة المالية القادمة.

2- كشف يوضح تقديرات الإيرادات لكل بند رئيس من هيكل الموازنة العامة كما يلي: (أ) الإيرادات الفعلية للسنة المالية السابقة. (ب) الإيرادات الفعلية للستة أشهر الأولى من السنة الجارية. (ج) توقعات الإيرادات للستة أشهر المتبقية من السنة الجارية، (د) تقديرات الإيرادات للسنة المالية القادمة على أساس التعرف والمعايير المطبقة حالياً. (هـ) إيرادات لمقترحات جديدة

ولتعديل التعرفة وتقديرات الإيرادات الناتجة عن هذه المقترحات ويتم مقارنة الإيرادات الفعلية بالتقديرات المقابلة لها في كل حالة.

3- بيانات عن الموظفين وتقديرات الرواتب للسنة القادمة.

4- جدول تشكيلات الوظائف للسنة القادمة مرفقاً معه الهيكل التنظيمي للدائرة. 5- خلاصة الإحداثيات المطلوبة للسنة القادمة موضحاً فيه الأسباب. 6- كشف بالاحتياجات المالية للنفقات الجارية وشراء السلع والخدمات التشغيلية مرفقاً معها البيانات التفصيلية لمركبات بنود الإيجارات والمياه والكهرباء والاتصالات والقرطاسية والمطبوعات والصيانة والإصلاحات والمواد واللوازم الاستهلاكية ومصاريف وسائل النقل وأية كشوف أخرى تطلبها الوزارة. 7- كشوف تفصيلية بالمركبات الحكومية وأرقام اشتراكات الهواتف الأرضية والنقالة. 8- كشف بالاحتياجات المالية لشراء السلع المعمرة (الرأسمالية). 9- خلاصة التمويل الرأسمالي طويل المدى (المشاريع التطويرية) المنفذة في السنة الجارية. 10- كشف بتفاصيل مقترحات المشاريع الرأسمالية (المشاريع التطويرية) مرفقاً معها تقرير كامل بالوثائق المناسبة وفقاً لطبيعة المشروع والتعليمات المبينة في البلاغ وأية وثائق أو بيانات تطلبها الوزارة على أن تشمل تلك التفاصيل تكلفة النفقات التشغيلية الناتجة لاحقاً عن تنفيذ تلك المشاريع.

2.2.5 نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في وزارة المالية الفلسطينية

يمكن تصنيف نظم المعلومات المحاسبية المطبقة بوزارة المالية إلى (شقيقة، 2020):

أ- **نظم يدوية:** وفيها تتم عملية المعالجة للبيانات بشكل يدوي، علماً بأن الإدارة العامة لتكنولوجيا المعلومات بوزارة المالية تعمل ضمن الخطة الاستراتيجية لها على تحويلها إلى نظم إلكترونية.

ب- **نظم إلكترونية:** وفيها تتم المعالجة بطريقة آلية باستخدام البرامج المحاسبية المحوسبة ويتم العمل فيها بمعظم الإدارات العاملة بوزارة المالية، وتخضع هذه الأنظمة لتطويرات مستمرة بما يلبي تحقيق متطلبات وأهداف الوزارة.

وكون الباحث أحد موظفي وزارة المالية وعلى إطلاع بالأنظمة الإلكترونية المعمول بها داخل الوزارة، فإن الأنظمة الرئيسية والبرامج المعمول بها بوزارة المالية تتكون من:

1. النظام المالي المركزي.

2. نظام رواتب الموظفين المدني وقوى الأمن الفلسطينية.

3. نظام رواتب المتقاعدين المدني وقوى الأمن الفلسطينية.
4. نظام الدوائر الإيرادية ويشمل ضريبة الدخل والقيمة المضافة والجمارك والأمن الجمركي والبتروول.

هذا ويمكن إبراز أهم المهام الخاصة بهذه الأنظمة وفقاً لما يلي:
أولاً: النظام المالي المركزي يؤدي المهام التالية:

1. معالجة العمليات المالية والمحاسبية الحكومية من بداية إعداد الموازنة وتنفيذ عمليات الصرف وتسجيل الإيرادات وحتى إعداد الحساب الختامي.
 2. إدارة جميع الحسابات المالية (النفقات، الإيرادات، الأمانات، الأصول، الدين العام) وكذلك الحسابات المصرفية للحكومة.
 3. تنفيذ جميع عمليات الصرف الحكومية.
 4. تطبيق ال والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.
 5. الرقابة المالية الداخلية على جميع العمليات المالية والمحاسبية.
 6. توحيد الإجراءات والمعالجات المحاسبية بين جميع الإدارات التي تستخدم النظام المالي المركزي.
 7. تزويد المديرين والمعنيين ومستخدمي النظام المالي بالتقارير والاستعلامات اللازمة لأغراض المتابعة واتخاذ القرارات المالية والإدارية.
 8. الإدارات التي تستخدم النظام المالي المركزي (الموازنة العامة، الخزينة العامة، الحسابات العامة، الرقابة الداخلية، الرقابة المالية العسكرية، التدقيق الداخلي، اللوازم العامة).
- ثانياً: نظام رواتب الموظفين وتشمل نظام رواتب المدنيين ونظام رواتب موظفي قوى الأمن وتؤدي هذه الأنظمة المهام التالية:

1. الاحتفاظ بالبيانات الأساسية والتاريخية للموظفين على البنود المختلفة (الموظفين المدنيين وموظفي قوى الأمن الدائمين والبطالة والعقود والإعانات ومكافآت النواب والوزراء).
2. احتساب رواتب الموظفين المدنيين وموظفي قوى الأمن والبطالة والعقود والإعانات ومكافآت النواب والوزراء شهرياً وإعداد قسائم الرواتب وكشوف الصرف.
3. إصدار التقارير والإحصائيات تفصيلية حول المتأخرات ورواتب وأجور القوى البشرية العاملة في الحكومة، وتقرير الحافظة الالكترونية، وتقارير الخصومات الأخرى (محاكم، بلديات، شركة الكهرباء).

4. اصدار التقارير الشهرية لجميع بنود الرواتب واجماليات الرواتب لأغراض استخدامها في الادارة العامة للحسابات والادارة العامة للموازنة والادارة العامة للخزينة العامة.

ثالثاً: نظام رواتب الموظفين المتقاعدين وتشمل نظام رواتب المدنيين ورواتب موظفي قوى الأمن

وتؤدي هذه الأنظمة المهام التالية:

1. الاحتفاظ بالبيانات الأساسية والتاريخية للموظفين المتقاعدين من الشق المدني والشق العسكري.
2. حساب رواتب المتقاعدين وفق قانون التأمين والمعاشات رقم 64 وقانون التقاعد العام واللوائح الصادرة عن مجلس الوزراء.
3. توزيع رواتب المتقاعدين المتوفين على ورثة المتقاعد.
4. اصدار التقارير الشهرية الخاصة برواتب المتقاعدين لأغراض استخدامها في الادارة العامة للحسابات والادارة العامة للموازنة والادارة العامة للخزينة العامة.

رابعاً: أنظمة الدوائر الإيرادية وتشمل ضريبة الدخل والقيمة المضافة والجمارك والأمن الجمركي والبتروول، وتؤدي هذه الأنظمة المهام التالية:

1. تسجيل البيانات الرئيسية للشركات بمختلف أشكالها وتحديد نوع المهنة والعنوان، وتاريخ فتح الملف واستحقاق الدفع.
2. فتح الملف الضريبي وما يتبعه من عمليات تدقيق واعتماد وكذلك التحويل من قسم ضريبي إلى آخر أو من مهنة إلى أخرى، وإغلاق الملف الضريبي.
3. إصدار قسائم المعلومات التي تخص المكلفين وتساعد مفتشي الضريبة على تقدير الضريبة على المكلفين.
4. إصدار أوامر الدفع وسندات القبض والاشعارات البنكية وشهادة الاستقطاع الضريبي وشهادة خلو الطرف...الخ.
5. فتح قضايا ضريبية خاصة بالشركات في حال المخالفة ومتابعتها على البرنامج وإدخال النتيجة وإغلاقها وإعطاء كل قضية رقم للأرشفة.

ويشير الباحث إلى أن الأنظمة المذكورة أعلاه يتم الاستفادة من خدماتها على الصعيد الداخلي لوزارة المالية بين الإدارات المختلفة بالوزارة، وكذلك الخارجي عبر ربطها على قاعدة البيانات الحكومية المركزية للاستفادة منها لدى المؤسسات والمصالح الحكومية المختلفة مثل

وزارة العمل ووزارة الشؤون الاجتماعية... الخ ضمن مفهوم تكامل المعلومات الحكومي ضمن إجراءات حوكمة العمل الحكومي فيما يتعلق التوزيع العادل للموارد المالية الحكومية فيما يتعلق على سبيل المثال التشغيل للخريجين وتوزيع المساعدات المالية لتحقيق مفهوم الحوكمة الرشيدة.

2.2.6 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

تعد المعلومات المحاسبية المتمثلة في التقارير والقوائم المالية هي لغة اتصال ما بين معيها ومستخدميها وبالتالي يتطلب أن تكون تلك المعلومات مفيدة لأغراض المساءلة في اتخاذ وصنع القرار (عباس، 2013م)، وقد عُرفت الخصائص النوعية- بأنها صفات تجعل المعلومات المالية الظاهرة في التقارير المالية ذات قيمة مفيدة للمستخدمين، وبالتالي فهي المعايير التي يتم الاسترشاد بها في الحكم على مدى كفاءة تلك المعلومات وفعاليتها وجودتها في تحقيق الأهداف المرجوة منها في أداء دورها في اتخاذ القرارات، كون المنتج النهائي للنظام المحاسبي هو المعلومات المحاسبية فلا بد لها أن تكون ذات جودة عالية من جميع الجوانب الفنية والعلمية من أجل إمكانية الاعتماد عليها (أبومصطفى، 2017م)، وتعتبر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي السمات التي تجعل المعلومات المقدمة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين وتدعم تحقيق أهداف تلك التقارير، وتطبق هذه الخصائص على البيانات المالية بغض النظر عن أساس المحاسبة المستخدم لإعداد البيانات المالية" (IPSASB, 2017, p 102).

وتعتبر الخصائص النوعية للمعلومات المالية هي مقاييس معيارية يجب أن تتجسد في المعلومات المحاسبية حتى تتمكن من تحقيق أهدافها (Oktarina & Andini, 2016)، وبالتالي فإن توفر تلك الخصائص في التقارير المالية ستجعل قرارات المستفيدين ذات جدوى لكي تحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة منها (مهدي، 2014)، وحتى يتحقق الهدف المرجو منها فإن ذلك يتطلب مجموعة من الصفات التي يجب أن يتسم بها متخذ القرار والمستفيدين من المعلومات المحاسبية ومن بينها القدرة على فهم محتوى المعلومات، ومعرفة الاستخدام الصحيح للمعلومات عند إصدار القرارات والقدرة على قياس درجة الملائمة التي أعدت من أجلها تلك المعلومات، ويأتي ذلك من خلال الخبرة النوعية والزمنية المتعلقة بالتعامل مع أنواع المعلومات المحاسبية خلال فترة زمنية سابقة (السقا، 2011م، ص 36).

وعليه يمكننا القول بأن خصائص وجود المعلومات المحاسبية هي صفات تجعل المعلومات المدرجة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وهذه الخصائص يؤثر فيها عاملان أساسيان، يتمثل العامل الأول في مستخدمي المعلومات

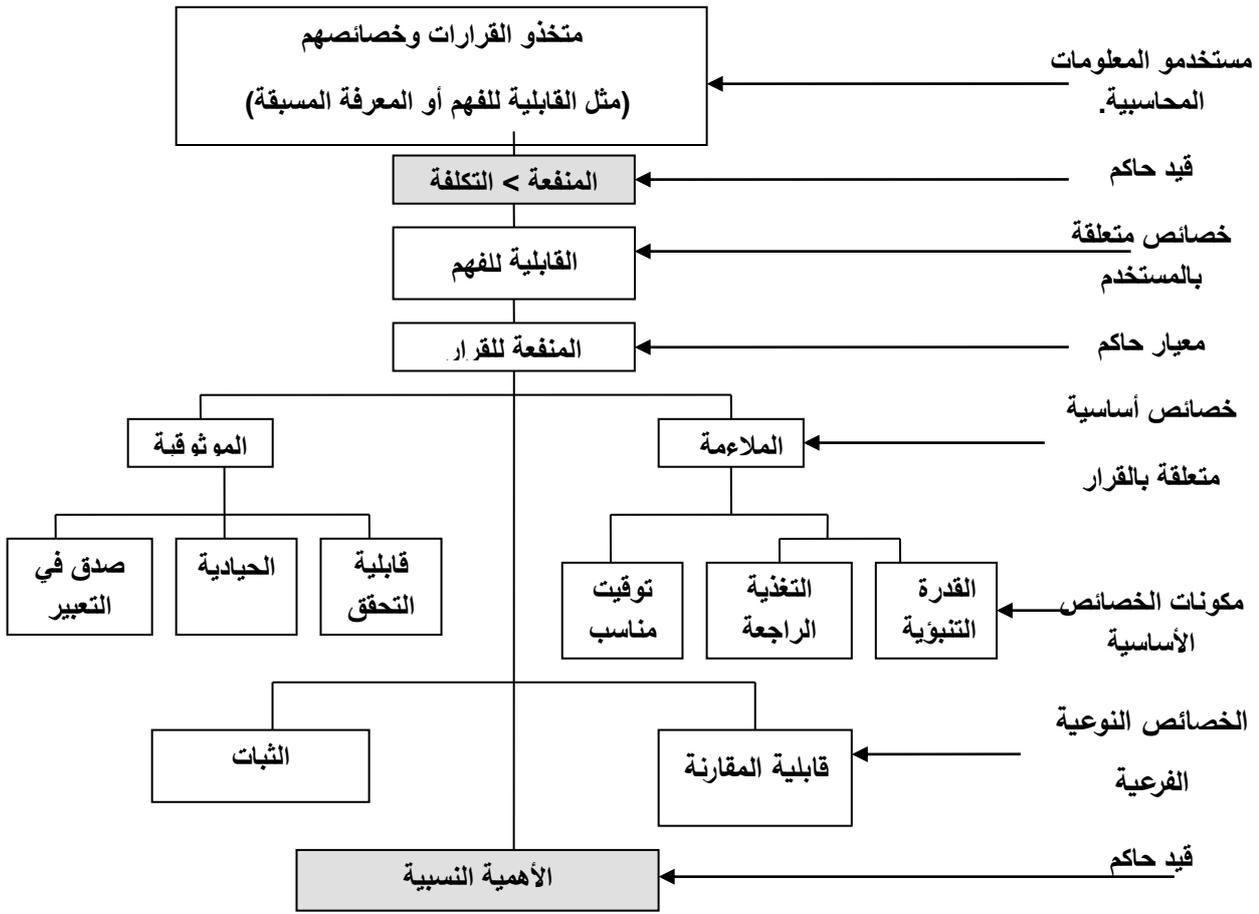
المحاسبية أو (متخذي القرارات)، ويتحدد العامل الثاني في مجموعة الخصائص النوعية والتي يتم استخدامها كأساس لتقييم جودة المعلومات المحاسبية وهذا ما سيتم دراسته وتوضيحه خلال هذا الجزء من الدراسة.

ولقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (PSASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الخصائص النوعية للتقارير المالية في الملحق (أ) للمعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام (1) وقد عبر عن ذلك بأن الخصائص النوعية هي تلك الخصائص التي تجعل المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات فائدة للمستخدمين، والتي تتمثل في أربع خصائص نوعية: الملاءمة، الموثوقية، قابلية للفهم، والقابلية للمقارنة (ASCA Jordan, 2010).

وينسجم تعداد الخصائص الأربعة المذكورة ضمن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الوارد في التوصية أو البيان رقم (2) لسنة 1980م لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يجب أن تتوفر في التقارير المالية لتكون أكثر فائدة للأطراف المختلفة المستفيدة من هذه المعلومات (جعارة، 2012) وقد قام (FASB) بتقسيم تلك الخصائص إلى قسمين رئيسيين هما: الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية والخصائص النوعية الفرعية للمعلومات المحاسبية.

وحول ما سبق يتبين أن خاصيتي الملاءمة والموثوقية من الخصائص الأساسية التي يجب ان تتوفر في المعلومات المحاسبية، إلا أن هناك فرقاً اصطلاحياً يتمثل في أن المعيار الدولي في القطاع الحكومي قام بإدراج أن كل من خاصية القابلية للفهم وخاصية القابلية للمقارنة ضمن الخصائص النوعية للتقارير المالية في حين نجد أن معايير المحاسبة المالية (FASB) كما سيظهر في الشكل أدناه يعتبر أن القابلية للفهم ضمن الخصائص المتعلقة بالمستخدمين، في حين يعتبر أن القابلية للمقارنة من الخواص الذي يمكن إدراجها ضمن الخصائص النوعية الفرعية، كما نلاحظ أن معايير المحاسبة المالية قد أدرجت خاصية الثبات ضمن الخصائص النوعية الفرعية في حين المعيار الدولي في القطاع الحكومي لم يذكر هذه الخاصية ضمن الخصائص النوعية للتقارير المالية.

وفيما يلي هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق الشكل التالي:



شكل (2.5): هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

المصدر: (حنان، 2009م، ص68).

من خلال الشكل السابق يظهر أربع نقاط أساسية وهي على النحو التالي:

1. خصائص تتعلق بمتخذي القرارات، أي مستخدمي المعلومات المحاسبية: وهي الخصائص التي تتعلق بمدى مقدرة المستفيد من المعلومات أو متخذ القرارات على تحليل المعلومات ومستوى الفهم والإدراك لديهم، وكما هو موضح في الشكل أعلاه فإن مستوى فهم وإدراك المستخدم يسبق معيار فائدة المعلومات لاتخاذ القرارات، ويطلق الإطار المفاهيم لمجلس FASB على مستخدم البيانات الذي يتمتع باستيعاب جيد وفهم ومعرفة ومقدرة على تحليل المعلومات المحاسبية إصلاح المستثمر الحصيف، فهو المستثمر المتخصص الذي يتابع ويحلل التطورات الاقتصادية ويوازن بين البدائل، ويطلق البعض على الخصائص التي تتعلق بمتخذي القرارات مصطلح خاصية القابلية للفهم
2. الخصائص الأساسية الذاتية للمعلومات المحاسبية، وتضم خاصيتين أساسيتين:

- أ- الخاصية الأساسية الأولى: خاصية الملاءمة تقسم إلى ثلاث خصائص ثانوية: القيمة التنبؤية للمعلومات، القدرة على التقييم الارتدادي، التوقيت المناسب للمعلومات.
- ب- أما الخاصية الأساسية الثانية فهي: خاصية الموثوقية فتقسم كذلك إلى ثلاث خصائص ثانوية: قابلية التحقق، الحياد (عدم التحيز في القياس والإفصاح)، الصدق في التعبير.
3. الخصائص الفرعية للمعلومات المحاسبية: وهي خصائص مكملة للخاصيتين الأساسيتين (الملاءمة والموثوقية)، وهي خاصية القابلية للمقارنة وخاصية الثبات.
4. محددات وقيود استخدام الخصائص النوعية للمعلومات: يتضح من خلال الشكل السابق أن هناك قيود رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة هما:
- القيد الأول: قيد حاكم وهو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفتها.
 - القيد الثاني: الأهمية النسبية تمثل نقطة الفصل في الاعتراف المحاسبي لبنود القوائم المالية (أبومصطفى، 2017م).

ويجدر القول بأن معيار المنفعة يأتي في قمة هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية باعتباره قاعدة عامة "معيار حاكم: المنفعة للقرار"، وأن تحقيق المنفعة للقرار يتطلب توافر خاصيتين أساسيتين؛ خاصية الملاءمة وخاصية المصادقية أو الثقة في المعلومات، فإذا فقدت المعلومات المحاسبية هاتين الخاصيتين فلن تكون مفيدة بالنسبة للمستفيدين منها.

وعليه فإن الباحث سيقوم بتوضيح المفاهيم والاصطلاحات التي توضيح ماهية الخصائص النوعية الرئيسية المذكورة في المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام (1) في الملحق (أ) التي تتمثل في كل من خاصية الملاءمة وخاصية الموثوقية وخاصية القابلية للمقارنة وخاصية لقابلية للفهم بالإضافة إلى تقديم توضيح تفصيلي عن القيود الواردة على تلك الخصائص.

2.2.6.1 خاصية الملاءمة:

وضح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) (الملحق أ) أن المعلومات المحاسبية تكون ملاءمة للمستخدمين إذا كان من الممكن استخدامها في تقييم الأحداث السابقة أو الحالية أو المستقبلية أو لتأكيد أو تصحيح تقييمات سابقة، ويضيف المعيار المذكور قيماً في التعريف لاعتبار المعلومات المحاسبية ملائمة يتمثل هذا القيد في ضرورة عرضها في الوقت المناسب. (ASCA Jordan, 2010)، وهناك من عرف المعلومات المحاسبية الملاءمة بأنها تلك المعلومات التي تحمل على الأقل ثلاثة أبعاد وهي التأثير في الأهداف وتسمى الملاءمة

للأهداف، والتأثير في الفهم وتسمى بالملاءمة الدلالية والتأثير في القرارات وتسمى الملاءمة للقرارات (إسماعيل و نعوم، 2012م)

وذكر (التميمي و زيني، 2020)، أن المعلومات المحاسبية تكون ملائمة عندما تكون قادرة على إحداث تأثير فارق عند اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها من خلال أنها تساعدهم في تقييم الأحداث (السابقة أو الحالية أو المستقبلية) أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم السابقة، وبمعنى آخر فإن المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تؤثر في سلوك متخذي القرارات الاقتصادية بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية وهي مرتبطة بخاصية الأهمية النسبية (هوام، 2012). ولكي تكون المعلومات ملائمة يجب تمكن مستخدميها من تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب على الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية، تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات، وهذا يعني أن المعلومات الملائمة تؤدي إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة، إضافة إلى تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية، وتقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه المعلومات (أبومصطفى، 2017م).

ويذكر (الشيرازي، 1990) أن المعلومات المحاسبية الملائمة تمكن مستخدميها من:

- 1- تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب عن الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية.
- 2- تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات. وهذا يعني أن المعلومات الملائمة تؤدي إلى التقليل من درجة عدم التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة.
- 3- تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية.

4- تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه القرارات.

ويمكن أن نستخلص مما سبق أن المعلومات المحاسبية تكون ملائمة إذا كانت ذات صلة بالقرارات وأحدثت تغييراً وفاقاً في تلك القرارات الذي سيتم اتخاذها من خلال مساعدة المستخدمين في تقييم الأحداث الماضية من إعادة النظر فيها والأحداث الحاضرة بإحداث تعديلات جوهرية فيها أو إلغائها بالإضافة إلى التنبؤ بالأحداث المستقبلية باستخدام تلك المعلومات.

الخصائص الفرعية للملاءمة:

من خلال ما سبق حتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت تتميز فيها الخصائص الفرعية التالية:

أ- الخاصية الفرعية الأولى للملاءمة: خاصية المادية (الأهمية النسبية):

ترتبط ملاءمة المعلومات بطبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، فهناك بعض الحالات تكون فيها المعلومات المالية ملاءمة بناءً على طبيعة المعلومات، مثل الإفصاح عن قطاع عمل أو قطاع جغرافي جديد له تأثير على تقييم المخاطر والفرص المتوقعة بغض النظر عن أهميته النسبية، وفي حالات أخرى فإن طبيعة البند وأهميته النسبية تعتبر مهمة مثل تحديد قيمة المخزون ضمن فئات متجانسة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2018)، ولقد وضع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) (الملحق أ) أن ملاءمة المعلومات تتأثر بطبيعتها وماديتها أو ما يطلق عليه محاسبياً بمصطلح (الأهمية النسبية)، وتكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون أو على التقييمات التي تتم بناءً على البيانات المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة أو حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف المعينة لحذف تلك المعلومات أو تحريفها، لذلك فإن خاصية الأهمية النسبية توفر نقطة بداية أو نقطة توقف أكثر من كونها خاصية نوعية رئيسية يجب أن تتسم بها المعلومات لتكون مفيدة". (ASCA Jordan, 2010)، وبالنظر إلى الشكل السابق نجد أن الأهمية النسبية قيماً حاكماً لجميع الخصائص النوعية وعلى وجه الخصوص خاصية الملاءمة ومكوناتها، ويعتبر بند معين في القوائم المالية مهماً نسبياً إذا كان إدراجه أو حذفه مؤثراً في اتخاذ القرار لدى المستخدمين المستهدفين، وبالتالي فالبنود التي تتوفر فيها خاصية الأهمية النسبية يجب الإفصاح عنها بصورة منفصلة، ويمكن اعتبار الأهمية النسبية قيماً لحجم المعلومات الواردة في القوائم المالية (أبومصطفى، 2017م).

ويرى الباحث بأن معيار المحاسبة الدولي في القطاع الحكومي رقم (1) وكذلك مجلس المحاسبة الدولية لم يحدد أيّاً منهما نسبة أو معيار أو قيمة للمعلومات المحاسبية تحدد الأهمية النسبية لتلك المعلومات التي يمكن أن تؤثر على القرارات التي يمكن أن يتخذها المستخدمون اعتماداً على مخرجات الأنظمة المحاسبية، ويرى الباحث أن في تحديد الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية يمكن أن يعود إلى خصائص المؤسسات من حيث حجم المؤسسة وطبيعة العمليات المحاسبية التي تقوم بها تلك المؤسسات.

ب- الخاصية الفرعية الثانية للملاءمة: الخاصية القدرة التنبؤية:

سبق القول عند تعريف خاصية الملاءمة بأن المعلومات الملائمة هي التي تساعد على التنبؤ بالأحداث المرتبطة بالنشاط المستقبلي، وهذا يعني ضرورة احتواء تلك المعلومات على قدرة تنبؤية للأحداث المستقبلية، وبالتالي تمكين مستخدمي المعلومات من التنبؤ أو تقدير المستقبل وتكوين صورة احتمالية (تقديرية) عنه، ولقد وضع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) (الملحق أ) أن المعلومات المحاسبية تعتبر ذات قيمة تنبؤية إذا كان من الممكن أن تستخدم كمؤشرات من قبل المستخدمين للتنبؤ بنتائج الأحداث والعمليات المستقبلية، بحيث لا يكون هناك فجوة عميقة بين الأحداث الفعلية والتوقعات المستقبلية التي تم بناؤها على تلك المعلومات، وهذا يعطي مؤشرات قوية عن المستقبل وهناك علاقة طردية كلما كانت هذه المؤشرات قوية وقريبة من الواقع كلما كانت أكثر ملائمة لأنها تتيح لمستخدميها المراقبة في الأداء المستقبلي ومعرفة الانحراف ومواضعه وأسبابه ومن ثم القيام بمعالجته (ASCA Jordan, 2010)، ويذكر (شقيقة، 2020) بأن المعلومات تمتلك خاصية القيمة التنبؤية عندما تساعد متخذي القرارات في التنبؤ بالمستقبل اعتماداً على الأحداث الماضية والحالية، أي إمكانية تصحيح التوقعات السابقة، بحيث تكون صالحة للاستخدام في تصميم نماذج التنبؤ بالأحداث الاقتصادية القصيرة وطويلة الأجل، وهذا ما يساعد متخذ القرار بإنجاز القرارات المناسبة لتنبؤهم بالمستقبل، ويقصد بذلك قدرتها على مساعدة متخذ القرار في أن يحسن من احتمالات التوصل لتنبؤات صادقة عن النتائج المتوقعة في المستقبل أو أن تؤدي هذه المعلومات إلى تعزيز أو تصحيح توقعاتها الحالية.

ت- الخاصية الفرعية الثالثة للملاءمة: القيمة التوكيدية (التغذية الرجعية):

قيد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) (الملحق أ) كما سبق عند تعريف الملاءمة بأن المعلومات المحاسبية تكون ملائمة إذا توفرت فيها المقدرة على تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه المعلومات، ويقصد بذلك احتواء المعلومات على خاصية القيمة التوكيدية التي تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من التقييم الارتدادي أو التغذية العكسية لقياس مدى صحة القرارات السابقة، وهذا يعني أن المعلومات المحاسبية للملاءمة يجب أن تمكن متخذي القرارات من تأكيد التوقعات الحالية أو إحداث تغيير فيها وتقييم نتائج القرارات السابقة (ASCA Jordan, 2010).

ومن الملاحظ أن هذه الخاصية لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية لاسيما وأن في كثير من الأحيان تكون المعلومات المحاسبية التي لها قيمة تنبؤية أيضاً ذات قيمة توكيدية. (الجراوي و العبيدي، 2014)، وبالتالي فإن كلاً من الخاصيتين التنبؤية والتوكيدية تساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة، وبالتالي يستخدم المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي تبنى على هذه التوقعات، وبالتالي فإن خاصية القيمة التوكيدية تؤدي إلى تخفيض درجة عدم التأكد لمتخذي القرارات، وكذلك تعديل وتقييم وتصحيح توقعاتهم (شقيقة، 2020).

ويمكننا الإشارة إلى أن التغذية العكسية أو الراجعة للمعلومات المحاسبية كما أنها ذات فائدة لتقييم مدى صحة القرارات الصادرة نتيجة فهم المستخدمين للمعلومات والتقارير المالية، فإن لها قيمة أخرى في عملية تصحيح الانحرافات أو الأخطاء التي تعتري عمل الأنظمة المحاسبية، وهذا ما تم توضيحه سابقاً عند ذكر العناصر الأساسية لنظم المعلومات، وعليه فإن هناك تداخلاً بين الدورين التنبؤي والتأكدي للمعلومات المحاسبية، فمثلاً المعلومات المعروضة عن الوضع الحالي تمكن مستخدم المعلومات المحاسبية من تأكيد أو تقييم التوقعات السابقة، وكذلك التنبؤ بالمستقبل، فمثلاً معلومات حول قيمة الإيرادات للفترة الحالية يمكن استخدامها للتنبؤ بالإيرادات للفترات القادمة، كما أنه يمكن مقارنتها بالإيرادات المقدره مما يفيد مستخدمي المعلومات من تصحيح أو تحسين طريقة وآلية التنبؤ التي تم استخدامها في الفترات السابقة، ويهتم مستخدمو المعلومات المحاسبية بالتنبؤ للكثير من البنود منها على سبيل المثال التنبؤ بالأداء المالي المستقبلي، وقدرة المنشأة على دفع توزيعات الأرباح، وتوقعات حول أسعار الأسهم المستقبلية وغيرها.

وبالنظر في المعلومات المحاسبية التي يجب أن يتضمنها بلاغ إعداد الموازنة العامة كما سبق ذكرها في مادة (16) من قرار مجلس الوزراء رقم (43) لسنة 2005 بالنظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة والتي تتمثل في القيم المالية للإيرادات الفعلية والنفقات الفعلية للسنة المالية السابقة، بالإضافة للمعلومات الفعلية للأشهر الستة الأولى من سنة إعداد الموازنة يجد المتأمل بما لا يدع مجالاً للشك أن النظام المحاسبي الحكومي يعتمد بوضوح على خاصية التغذية الراجعة للمعلومات المحاسبية.

2.2.6.2 خاصية الموثوقية

تعتبر خاصية الموثوقية من الخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية كما وردت في الملحق (أ) من المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام والتي تجعل المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية ذات فائدة للمستخدمين، وحتى تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية يجب أن تكون خالية من الأخطاء المادية وعدم التحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله، ويمكن أن يعتمد عليها المستخدمون لتمثل بأمانة ما تقتضي تمثيله أو يتوقع بشكل معقول أن تمثله (ASCA Jordan, 2010)، ويوافق هذا القول ما ذكره (ACHIM, 2014) أن المعلومات المحاسبية تتمتع بخاصية الموثوقية عندما تكون خالية من الأخطاء المادية.

وبالتالي تتعلق الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، ولكي تتصف المعلومات بالموثوقية يتوجب العمل وفق أسس محاسبية ثابتة فيما يختص بال والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي لدى المؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية (شقيقة، 2020)، وقد حدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) (الملحق أ) ضمن الخصائص النوعية للتقارير المالية للموثوقية يجب توفر جملة من الخصائص الفرعية وهي (التمثيل بأمانة "الصدق في التمثيل"، المحتوى فوق الشكل، الحياد وعدم لتحيز، الاكتمال، الحيطة والحذر) (ASCA Jordan, 2010)

الخصائص الفرعية للموثوقية:

يمكن استعراض مفاهيم الخصائص الفرعية للموثوقية كما يلي: (ASCA Jordan, 2010)

أ- **التمثيل الصادق:** تعني هذه الخاصية وجود درجة عالية من الصحة والتطابق بين المعلومات المحاسبية المدرجة في التقارير المالية وبين العمليات والأحداث والظواهر المراد التقرير عنها، بعبارة أخرى يجب أن تعبر المعلومات الواردة في التقارير المالية بصدق عن كافة العمليات المحاسبية والمعاملات المالية وكافة الأحداث ذات الأهمية الجوهرية، وليس فقط حسب شكلها القانوني (ASCA Jordan, 2010)، وبالتالي بموجب هذه الخاصية فإن المستخدم يجد هذه المعلومات أنها تعكس الواقع والأحداث بكل موضوعية وصدق كونها تتفق مع الوقائع والأحداث المالية دون أي تحيز، مع القدرة على الوصول إلى نفس

المعلومات من أطراف ثانية وباستخدام نفس الإجراءات والأدوات والأساليب المستخدمة للقياس أثناء الإعداد (شقيقة، 2020)

ب- **تغليب الجوهر على الشكل:** تستند هذه الخاصية بصورة كبيرة على الخاصية السابقة وتعني هذه الخاصية ضرورة أن يتم تنفيذ المعالجات المحاسبية للعمليات المالية طبقاً لجوهر تلك العمليات، والقيمة الاقتصادية الحقيقية وليس فقط حسب شكلها القانوني (ASCA Jordan, 2010)، ومن صور ذلك في القطاع الحكومي جملة المعاملات الوهمية أو ما يطلق عليها القانون التصرفات الصورية التي يقصد منها المكلفون إبرام تصرفات وعقود اتفاق صورية مثل عقود الإيجار أو عقود العمل الصورية مع أقارب المكلف وتحت مظاهر كاذب بغرض التهرب الضريبي، وهنا يقوم مأمور التقدير الضريبي في حال توفر قرائن قانونية على وهمية تلك التصرفات أو المعاملات بإصدار القيود المحاسبية للمكلف بدفع الضريبة بالقيمة الحقيقية دون الالتفات إلى الشكل القانوني واعتبار التصرفات والعقود الصورية باطلة.

ت- **حيادية المعلومات (عدم التحيز):** تكون المعلومات حيادية إذا كانت خالية من التحيز، وتكون المعلومات المحاسبية غير حيادية بحيث لا يتم إعداد وعرض المعلومات المحاسبية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز، وبالتالي يجب إعداد تلك المعلومات بطريقة تخدم كافة المستخدمين بنفس الدرجة بغض النظر عن المصالح المتعارضة للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات (ASCA Jordan, 2010). على سبيل المثال يجب عدم إخفاء معلومات محاسبية عن دائرة ضريبة الدخل لخدمة مصالح أصحاب المنشأة وتحيزاً لهم، وعدم استخدام معالجات محاسبية تضخم الأرباح بشكل مقصود لخدمة الإدارة وتحسين تقييم الأداء، وبالتالي فإن هذه الخاصية ذات أهمية على مستويين يتمثل المستوى الأول في الأجهزة المسؤولة عن تنظيم السياسة المحاسبية، أما المستوى الثاني يتمثل في المسؤولين عن إعداد التقارير المالية (أبومصطفى، 2017).

ث- **الحيطة والحذر:** وتعني هذه الخاصية ضرورة توفر درجة من الحذر عند التقديرات المستقبلية لاسيما في ظل ظروف عدم الاستقرار (ASCA Jordan, 2010).

ج- **خاصية الاكتمال:** ومعنى هذه الخاصية أن تعبر المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الاحداث التي يتم

التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية وذلك ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة (ASCA Jordan, 2010)

ح- **خالية من الأخطاء**: وتعني هذه الخاصية يجب أن تكون المعلومات المحاسبية دقيقة وخالية من الأخطاء وأن لا تكون مضللة (Budyastuti, 2019).

2.2.6.3 قابلية الفهم:

إن المعلومات تكون قابلة للفهم عندما يتوقع أن يدرك المستخدمون معناها على نحو معقول، ولهذه الغاية يفترض أن لدى المستخدمين معرفة معقولة بأنشطة المنشأة والبيئة التي تعمل فيها، وأن يكونوا على استعداد لدراسة المعلومات، ويجب أن لا تستثني المعلومات حول المواضيع المعقدة من البيانات المالية لمجرد أنها يمكن أن تكون صعبة جداً بحيث لا يستطيع بعض المستخدمين فهمها (ASCA Jordan, 2010).

2.2.6.4 قابلية المقارنة:

تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية قابلة للمقارنة عندما يكون المستخدمون قادرين على تحديد نواحي التشابه والاختلاف بين تلك المعلومات والمعلومات الواردة في تقارير أخرى.

وتتطلب قابلية المقارنة على مقارنة البيانات المالية لمختلف المنشآت ومقارنة البيانات المالية لنفس المنشأة على مدى فترات زمنية.

وتظهر الحاجة إلى هذه الخاصية لأغراض اطلاع المستخدمين على السياسات المستخدمة في إعداد البيانات المالية والتغيرات التي تطرأ عليها وتأثيرات هذه التغيرات، حيث يرغب المستخدمون في مقارنة أداء المنشأة في الوقت الذي يجب أن تظهر فيه المعلومات الخاصة بالسنوات السابقة على البيانات المالية.

2.2.6.5 القيود والمحددات لاستخدام الخصائص النوعية:

القيود على المعلومات الملائمة الموثوقة:

يجب إخضاع المعلومات إلى نوعين من القيود هما (ASCA Jordan, 2010):

القيود الأول: الالتزام بالوقت المناسب:

إذا حدث تأخير غير مناسب في إصدار التقارير حول المعلومات فإنها يمكن أن تفقد ملاءمتها، ولتقديم المعلومات في الوقت المناسب فإنه كثيراً ما يكون من الضروري أن يتم

إصدار التقارير قبل معرفة كافة جوانب المعاملة وبالتالي إضعاف الموثوقية، وعلى العكس من ذلك إذا حدث التأخير في إصدار التقارير حتى تعرف كافة جوانبه، فقد تكون المعلومات ذات موثوقية عالية لكنها ذات فائدة قليلة للمستخدمين الذين اضطروا إلى إتخاذ قرارات في غضون ذلك.

ولتحقيق التوازن بين الملاءمة والموثوقية فإن الاعتبار المهيمن هو كيف تتم تلبية احتياجات المستخدمين بشكل أفضل لصنع القرار.

القيد الثاني: التوازن بين المنفعة والتكلفة (قيد المنفعة أكبر من التكلفة):

إن التوازن بين المنفعة والتكلفة هو أحد القيود الشائعة، حيث يجب أن تتجاوز المنافع المأخوذة من المعلومات تكلفة تقديمها، على أن تقييم المنافع والتكاليف هو أساساً مسألة رأي إضافة إلى ذلك لا تقع التكاليف دائماً على عاتق المستخدمين الذين يحصلون على المنافع، حيث إن من الممكن أن يحصل على المنافع أيضاً المستخدمون الذين لم يتم إعداد المعلومات لهم، لهذه الأسباب فإنه من الصعب تطبيق اختبار -منفعة وتكلفة- أية حالة معينة، على الرغم من ذلك يجب أن يكون واضعوا المعايير وكذلك المسؤولون عن إعداد البيانات المالية ومستخدمو البيانات المالية على معرفة بهذا القيد.

القيد الثالث: التوازن بين الخصائص النوعية:

من الناحية العملية كثيراً ما يكون تحقيق التوازن والتبادل بين الخصائص النوعية ضرورياً، وبشكل عام الهدف هو تحقيق توازن مناسب بين الخصائص من أجل تلبية أهداف البيانات المالية، والأهمية النسبية للخصائص في حالات مختلفة في مسألة حكم مهني.

وعليه يمكن القول أن من عوامل نجاح أو فشل أي مؤسسة (حكومية/ خاصة) يتوقف بشكل أساس على قوة نظام المعلومات المحاسبي في تلك المؤسسات بما يقوم به بتزويد أصحاب المصلحة بالمعلومات المحاسبية في شكل تقارير مالية مفيدة لاتخاذ القرارات الإدارية والمالية على أن يتوفر في تلك التقارير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و بشكل أساس خاصيتي الملاءمة والموثوقية مع اخضاع هاتين الخاصيتين لنوعين من القيود وهما قيد الالتزام بالوقت وبالتالي يتطلب ذلك تحقيق التوازن بين الملاءمة والموثوقية لتلبية احتياجات المستخدمين بشكل أفضل لصنع القرار، والقيد الثاني هو التوازن بين المنفعة والتكلفة.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

الفصل الثالث الدراسة الميدانية

المبحث الأول الطريقة والإجراءات 3.1.1 تمهيد

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محوراً رئيساً يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

وبناء على ذلك يتناول هذا المبحث وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

3.1.2 منهج الدراسة:

يعتبر منهج الدراسة هو الطريقة التي يتتبعها الباحث ليصل إلى نتائج تتعلق بالموضوع محل الدراسة وهو الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة الدراسة، إضافة إلى أنه العلم الذي يعني بكيفية إجراء البحوث العلمية، وعلى ضوء ذلك وبالرجوع إلى الدراسات السابقة الواردة في الدراسة تبين أن الدراسات السابقة استخدمت المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع الدراسة لتفسيرها والوقوف على دلالاتها حيث إن المنهج الوصفي التحليلي يتم من خلال الرجوع للوثائق المختلفة مثل الكتب والصحف والمجلات العلمية والدراسات السابقة وغيرها من المراجع العلمية والتي تتناول الأدب النظري المتعلق بموضوع الدراسة.

وبناءً على ما تقدم ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها.

ويعرف (الحمادي، 2006، ص100) المنهج الوصفي التحليلي بأنه "المنهج الذي يسعى لوصف الظواهر أو الأحداث المعاصرة، أو الرهنة فهو أحد أشكال التحليل والتفسير المنظم

لوصف ظاهرة أو مشكلة، ويقدم بيانات عن خصائص معينة في الواقع، وتتطلب معرفة المشاركين في الدراسة والظواهر التي ندرسها والأوقات التي نستعملها لجمع البيانات".

3.1.3 مصادر جمع البيانات:

لوقوف على مشكلة موضوع الدراسة وفهم دلالاتها فقد تم الحصول على البيانات عن طريق مصدرين أساسيين للمعلومات وهما المصادر الثانوية ومصادر البيانات الأولية وذلك كما يلي: وقد استخدم الباحث مصدرين أساسيين للمعلومات:

1. **المصادر الثانوية:** حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والخطط الحكومية والإطار الاستراتيجي لها، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة
2. **المصادر الأولية:** لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة صممت خصيصاً لهذا الغرض والتي تم توزيعها على عينة الدراسة وتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات عينة الدراسة باستخدام برنامج (Excel) لتفريغ البيانات كمدخلات على الحاسوب ومن ثم نقلها إلى البرنامج الإحصائي (SPSS) أو ما يطلق عليه برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية بهدف القيام بجملة من المعالجات الإحصائية، بالإضافة إلى استخدام أسلوب المقابلات الشخصية.

3.1.4 مجتمع الدراسة:

1. **مجتمع الدراسة:** يعرف مجتمع الدراسة بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث من الأفراد وغيرهم موضوع الاهتمام في الدراسة، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن مجتمع الدراسة المستهدف يتكون من مستخدمي الأنظمة المحاسبية لموظفي وزارة المالية الفلسطينية في قطاع غزة والبالغ عددهم (172) موظفاً حيث تم تقسيم مجتمع الدراسة إلى الفئات وفق بيانات الإدارة العامة للشؤون الإدارية بوزارة المالية لعام 2020 كالتالي:
- **الفئة الأولى: موظفو الوظائف الإشرافية بوزارة المالية:** وتمثل هذه الفئة مستخدمي الأنظمة المحاسبية والمستفيدين من التقارير المالية الصادرة عنها، وتشمل كل من (وكيل الوزارة والوكلاء المساعدين والمدراء العامين والمدراء ورؤساء الأقسام والشعب).
- **الفئة الثانية: الوظائف التنفيذية:** وتشمل المحاسبين ذوي العلاقة بالتقارير المالية في الإدارات (الخزينة العامة، الموازنة، الحسابات).

- الفئة الثالثة: الوظائف الرقابية: وتشمل كل من المراقبين الماليين الداخليين في الإدارة العامة للرقابة الداخلية (مدني/عسكري) والمدققين الداخليين بالإدارة العامة للتدقيق الداخلي. وقام الباحث باستخدام طريقة الحصر -المسح- الشامل، حيث تم توزيع الاستبانة على كافة أفراد مجتمع الدراسة والبالغ عددهم (172) موظفاً، وقد تم استرداد 122 استبانة بنسبة 71%.

3.1.5 أداة الدراسة:

للتعرف على "أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية على وزارة المالية الفلسطينية" قام الباحث بإعداد استبانة كأداة لجمع البيانات واعتمد في تصميمها على مجموعة من الأسئلة التي تكونت لدى الباحث من قراءة الأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة كالمراجع العربية والأجنبية والدوريات والنشرات والمقالات العلمية والأبحاث السابقة التي تناولت موضع الدراسة، إضافة إلى استشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال في الحقل الأكاديمي والمهني، وقد احتوت القائمة على مجموعة من الأسئلة التي تغطي الإجابة عليها التحقق من صحة فرضيات الدراسة من عدمه، وقد اشتملت الاستبانة في صورتها النهائية على الأقسام التالية:

القسم الأول: البيانات الديموغرافية: وهو عبارة عن البيانات الشخصية والوظيفية للمستجيبين (الجنس، الفئة العمرية، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، الإدارة العامة).

القسم الثاني: وهو عبارة عن الفقرات الخاصة بدراسة مبادئ الحوكمة، ويتكون من 39 فقرة، موزعة على (4) مجالات وهي:

- المجال الأول: مبدأ سيادة القانون، ويتكون من (10) فقرات.
- المجال الثاني: مبدأ الشفافية، ويتكون من (10) فقرات.
- المجال الثالث: مبدأ المساءلة، ويتكون من (11) فقرة.
- المجال الرابع: مبدأ المشاركة، ويتكون من (8) فقرات.

القسم الثالث: وهو عبارة عن الفقرات الخاصة بدراسة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، ويتكون من (17) فقرة، موزع على مجالين وهما:

- المجال الأول: خاصية الملاءمة، ويتكون من (7) فقرات.
- المجال الثاني: خاصية الموثوقية، ويتكون من (10) فقرات.

وقد تم استخدام المقياس من 1-10 لفقرات الاستبيان لتحديد الأوزان النسبية للإجابات على قائمة الاستقصاء، وتتراوح الأوزان من (1) إلى (10)، بحيث كلما اقتربت الدرجة من 10 دلت على ارتفاع مستوى موافقة المستجيبين على ما ورد في العبارة والعكس صحيح، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (4.1): درجات المقياس المستخدم في الاستبانة

الاستبانة	موافق بدرجة منخفضة جداً	موافق بدرجة كبيرة جداً
الدرجة	1	10
	2	9
	3	8
	4	7
	5	6
	6	5
	7	4
	8	3
	9	2
	10	1

3.1.6 خطوات بناء الاستبانة:

قام الباحث بإعداد أداة الدراسة للتعرف على "أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (دراسة تطبيقية على وزارة المالية الفلسطينية)"، واتبع الباحث الخطوات التالية لبناء الاستبانة:-

- 1- الاطلاع على الأدب المحاسبي والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في بناء الاستبانة وصياغة فقراتها.
- 2- استشارة الباحث عدداً من أساتذة الجامعات والمشرفين في تحديد مجالات الاستبانة وفقراتها.
- 3- تحديد المجالات الرئيسة التي شملتها الاستبانة.
- 4- تحديد الفقرات التي تقع تحت كل مجال.
- 5- تم تصميم الاستبانة في صورتها الأولية.
- 6- تم مراجعة وتنقيح الاستبانة من قبل المشرف.
- 7- تم عرض الاستبانة على (5) من المحكمين من أعضاء هيئة التدريس في الجامعة الإسلامية، وعدد (1) محاضر في جامعة أخرى، علاوة على عرضها على متخصص في مجال التحليل الاحصائي، وعدد (2) مدراء عامين بوزارة المالية.
- 8- في ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض فقرات الاستبانة من حيث الحذف أو الإضافة والتعديل، لتستقر الاستبانة في صورتها النهائية، ملحق (1)

3.1.7 صدق الاستبانة:

صدق الاستبانة يعني أن تقيس الاستبانة ما وضعت لقياسه، كما يقصد بالصدق "شمول الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها

من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" (عبيدات وآخرون، 2001م). وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

1- قياس صدق الاستبانة من وجهة نظر آراء المحكمين "الصدق الظاهري":

يقصد بصدق المحكمين "هو أن يختار الباحث عددًا من المحكمين المتخصصين في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة"، حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (7) متخصصين في المحاسبة، وعدد (1) متخصص في مجال التحليل الإحصائي كما هو موضح في الملحق رقم (2) الخاص بأسماء المحكمين، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية - أنظر الملحق رقم (1)

2- صدق المقياس:

صدق المقياس الأول: الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه، وقد تم ذلك على العينة الاستطلاعية المكونة من 30 موظفًا.

- الاتساق الداخلي لـ " الحوكمة"

جدول (4.2): نتائج الاتساق الداخلي - مجال "مبدأ سيادة القانون"

م	الفقرة	معامل ارتباط لايبرسون	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	تحرص الوزارة على تطبيق النصوص القانونية والتشريعات المالية والإدارية على الهياكل التنظيمية والإدارية بالوزارة.	.829*	0.000
2.	يتم تطبيق اللوائح والإجراءات والتعليمات والقوانين والتشريعات المالية على جميع المعاملات المالية والإدارية بالوزارة.	.592*	0.000
3.	يتم إيقاع العقوبات الإدارية بنزاهة على كافة المسؤولين والموظفين عند مخالفة القواعد والإجراءات المعمول بها.	.811*	0.000
4.	تناسب العقوبات الإدارية المنصوص عليها في القوانين والتشريعات الفلسطينية مع حجم المخالفة.	.807*	0.000
5.	تُلزم القوانين والتشريعات المالية الإدارات الحكومية بإجراء المعاملات المالية وتقديم التقارير والمعلومات المحاسبية في المواعيد المحددة.	.831*	0.000

م	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig.)
6.	تقوم الوزارة بتطبيق إجراءات دقيقة لمراقبة ومتابعة الالتزام بالقوانين والتشريعات المالية والأنظمة واللوائح والتعليمات الإدارية.	.836*	0.000
7.	يوجد اهتمام واضح من قبل المسؤولين في الوزارة على متابعة تطبيق التعليمات والضوابط اللازمة لسير العمل.	.873*	0.000
8.	يتم تطبيق التشريعات المالية التي تحدد صلاحيات ومهام ومسئوليات الإدارة العليا والإدارة الوسطى والموظفين المعنيين بإدارة المال العام بشكل واضح ومحدد.	.839*	0.000
9.	توفر الوزارة المتطلبات التشريعية والقانونية والإدارية اللازمة لترسيخ تطبيق مبادئ الحوكمة.	.903*	0.000
10.	تقوم الوزارة بالعمل على تدريب وتأهيل المدراء والموظفين الماليين والمراقبين والمدققين على تطبيق التشريعات والإجراءات الخاصة بإدارة الموارد المالية، وكيفية تطبيقها بالواقع العملي.	.823*	0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$.

يتضح من خلال جدول رقم (4.2) أن هناك ارتباطاً ودلالة احصائية بين كل فقرة من فقرات مجال "مبدأ سيادة القانون" والدرجة الكلية للمجال، حيث إن معاملات الارتباط لكافة فقرات المجال موجبة وهذا يدل على أن فقرات هذا المحور من محاور الاستبانة تتمتع بدرجة مرتفعة من الارتباط الطردي وبالتالي تعتبر معاملات الارتباط دالة احصائياً عند مستوى معنوية $0.05 \leq \alpha$ حيث أظهرت كافة النتائج أن قيمة Sig هي (0.000) وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (4.3): نتائج الاتساق الداخلي - مجال "مبدأ الشفافية"

م	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (.Sig)
1.	تتبنى الوزارة ثقافة الإفصاح والشفافية عن كافة المعلومات المحاسبية المهمة للأطراف المعنية.	.834*	0.000
2.	توفر الوزارة المعلومات المحاسبية ذات الأهمية النسبية للأطراف المعنية في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة.	.783*	0.000
3.	تحرص الوزارة على إصدار معلومات محاسبية دقيقة وصحيحة وخالية من أي أخطاء محاسبية جوهرية.	.485*	0.002
4.	تتيح الوزارة الفرصة لجميع الأطراف المعنية والمستويات الإدارية بالاطلاع على كافة المعلومات المالية.	.786*	0.000
5.	توفر الوزارة المعلومات المالية اللازمة للجهات الحكومية العليا لإجراء التقديرات والتنبؤات المستقبلية بالإيرادات والنفقات خلال الفترة المالية المتبقية من السنة المالية.	.707*	0.000
6.	تُلزم المؤسسات الرقابية وزارة المالية تطبيق مبدأ الشفافية في الإفصاح عن كافة المعلومات المحاسبية عبر الصفحة الإلكترونية الخاصة بالوزارة.	.763*	0.000
7.	يتم تطبيق ضوابط وقواعد وإجراءات وأنظمة قانونية تهدف إلى تحقيق الشفافية والعدالة في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	.841*	0.000
8.	تنشر الوزارة للجمهور تقارير دورية تعكس الواقع والأحداث والمعلومات المالية بكل مصداقية وموضوعية.	.647*	0.000
9.	تقوم الوزارة بنشر توصيف واضح لكافة الضوابط والإجراءات المالية المعمول بها للعاملين والمستفيدين من نشاطاتها.	.807*	0.000
10	تقوم الوزارة بنشر قانون الموازنة العامة بعد إقراره من المجلس التشريعي للإعلام العام والجمهور.	.418*	0.006

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يتضح من خلال جدول رقم (4.3) أن هناك ارتباطاً ودلالة إحصائية بين كل فقرة من فقرات مجال "مبدأ الشفافية" والدرجة الكلية للمجال، حيث إن معاملات الارتباط لكافة فقرات المجال موجبة وهذا يدل على أن فقرات هذا المحور من محاور الاستبانة تتمتع بدرجة مرتفعة من الارتباط الطردي وبالتالي تعتبر معاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05

$\alpha \leq$ حيث أظهرت كافة النتائج أن قيمة Sig هي (0.000) وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (4.4): نتائج الاتساق الداخلي - مجال "مبدأ المساءلة"

م	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (.Sig)
1.	يوجد في القطاع الحكومي بنية مؤسساتية سليمة وأجهزة رقابة (إدارية ومالية) وأجهزة قضائية قوية وفاعلة تتمتع باستقلالية تامة ومهنية عالية.	.803*	0.000
2.	يعطي القانون أجهزة الرقابة والمساءلة الحكومية وغير الحكومية سلطة التفتيش في أي وقت على السجلات المحاسبية للإيرادات والنفقات لكل الوزارات.	.652*	0.000
3.	تقوم أجهزة الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي بمتابعة وتقييم الضوابط والاجراءات المالية المطبقة بشكل دوري ومنظم.	.867*	0.000
4.	تطبق الوزارة نظاماً رقابياً داخلياً يرصد كافة الأخطاء والمخالفات والانحرافات والتجاوزات بصورة مهنية ومنهجية.	.874*	0.000
5.	تعمل الوزارة على غرس مفاهيم وثقافة المساءلة لدى كافة المستويات الإدارية عن كافة المعلومات المالية.	.864*	0.000
6.	يتم تطبيق الضوابط والقواعد الإدارية اللازمة لمراقبة ومتابعة الحسابات والمعلومات المالية.	.901*	0.000
7.	تطبق أجهزة الرقابة والمساءلة معايير الرقابة والمساءلة الشاملة (السابقة ومتزامنة واللاحقة) على كافة العمليات الإدارية والمالية لتحديد مدى تطابقها مع التشريعات والإجراءات، والموازنة والخطط المحددة.	.882*	0.000
8.	تحرص الوزارة على معالجة الانحرافات الموجبة والسالبة التي تكتشفها أجهزة الرقابة والمساءلة.	.765*	0.000
9.	يؤدي موظفو أجهزة الرقابة والمساءلة ما يعهد إليهم به من مهام بحرية تامة في القطاع الحكومي دون ضغوط خارجية أو داخلية.	.564*	0.000
10	يتم تطبيق آليات تضمن الرد على استفسارات أجهزة الرقابة وأنظمة المساءلة، واعتبار التأخر في الرد من المخالفات التي تستوجب المسؤولية.	.893*	0.000
11	تعطي السلطات العليا في الدولة الاهتمام والعناية اللازمة لإيقاع العقوبات الإدارية والتأديبية في حق جميع مرتكبي المخالفات الإدارية والأخطاء المالية بموضوعية تامة ودون استثناء.	.828*	0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يتضح من خلال جدول رقم (4.4) أن هناك ارتباطاً ودلالة إحصائية بين كل فقرة من فقرات مجال "مبدأ المساءلة" والدرجة الكلية للمجال، حيث إن معاملات الارتباط لكافة فقرات المجال موجبة وهذا يدل على أن فقرات هذا المحور من محاور الاستبانة تتمتع بدرجة مرتفعة من الارتباط الطردي وبالتالي تعتبر معاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 $\alpha \leq$ حيث أظهرت كافة النتائج أن قيمة Sig هي (0.000) وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (4.5): نتائج الاتساق الداخلي - مجال "مبدأ المشاركة"

م	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
1.	تتبنى الوزارة ثقافة مشاركة العاملين في رسم السياسات والأهداف المستقبلية واتخاذ القرارات وتقييم العمليات والخدمات.	.733*	0.000
2.	تشارك الوزارة كافة الوحدات الحكومية في تقدير احتياجاتها من المخصصات المالية على أساس علمي وموضوعي عند إعداد الموازنة السنوية.	.728*	0.000
3.	تحفز الوزارة جميع المستويات الإدارية على ابداء الرأي المهني وتقديم المقترحات في صنع القرارات الجوهرية.	.813*	0.000
4.	يتم مشاركة الجهات غير الحكومية (القطاع الخاص والمنظمات غير الربحية) والجهات الاستشارية في عملية اتخاذ القرارات المالية المتعلقة بالجمهور.	.597*	0.000
5.	تمنح الوزارة مكافآت وحوافز لأصحاب الأفكار الإبداعية التي تساعد في تنمية وتطوير السياسات المالية والاجراءات المتبعة الخاصة بإنجاز الأعمال المنوطة بهم.	.685*	0.000
6.	تقوم الوزارة بمشاركة ذوي الاختصاص والخبرة والكفاءة عند اصدار التعليمات والقرارات الاستراتيجية.	.834*	0.000
7.	تأخذ الإدارة العليا بالوزارة الاختلاف في وجهات النظر حول المقترحات والملاحظات والتعليمات المالية.	.891*	0.000
8.	تحرص الوزارة على تطبيق التشريعات المالية والتعليمات والمعايير اللازمة لإدارة المال العام بالمشاركة مع المستويات الإدارية العاملة بها.	.739*	0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$

يتضح من خلال جدول رقم (4.5) أن هناك ارتباطاً ودلالة إحصائية بين كل فقرة من فقرات مجال "مبدأ المشاركة" والدرجة الكلية للمجال، حيث إن معاملات الارتباط لكافة فقرات

المجال موجبة وهذا يدل على أن فقرات هذا المحور من محاور الاستبانة تتمتع بدرجة مرتفعة من الارتباط الطردي وبالتالي تعتبر معاملات الارتباط دالة احصائياً عند مستوى معنوية 0.05 $\alpha \leq$ حيث أظهرت كافة النتائج أن قيمة Sig هي (0.000) وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

الاتساق الداخلي لـ" الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام".

جدول (4.6): نتائج الاتساق الداخلي - مجال "خاصية الملاءمة"

م	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
1.	تعتبر المعلومات المالية التي يتم توفرها ذات أهمية نسبية لمتخذي القرار .	.833*	0.000
2.	تُساعد المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة متخذي القرار في دعم واتخاذ القرارات المالية والإدارية المناسبة.	.914*	0.000
3.	مخرجات المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة قادرة على إحداث تغيير في اتجاه قرارات الإدارة العليا.	.777*	0.000
4.	تُساهم المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة في تكوين توقعات وتنبؤات أكثر دقة حول الأحداث المستقبلية.	.793*	0.000
5.	تتسم المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة بأن لها القدرة على تقديم تغذية راجعة في تقييم الأحداث السابقة.	.811*	0.000
6.	تلتزم الوزارة بتقديم التقارير المالية الشهرية وربع شهرية ونصف شهرية وسنوية وللجهات المعنية بشكل منتظم.	.824*	0.000
7.	تتوفر في الوزارة نظم معلومات محاسبية قادرة على إصدار المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب.	.826*	0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يتضح من خلال جدول رقم (4.6) أن هناك ارتباطاً ودلالة احصائية بين كل فقرة من فقرات مجال "مبدأ الملاءمة" والدرجة الكلية للمجال، حيث إن معاملات الارتباط لكافة فقرات المجال موجبة وهذا يدل على أن فقرات هذا المحور من محاور الاستبانة تتمتع بدرجة مرتفعة من الارتباط الطردي وبالتالي تعتبر معاملات الارتباط دالة احصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$

حيث أظهرت كافة النتائج أن قيمة Sig هي (0.000) وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (4.7): نتائج الاتساق الداخلي - مجال "خاصية الموثوقية"

م	الفقرة	معامل ارتباط لايرون	القيمة الاحتمالية (Sig)
1.	تتميز المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة بالاكتمال وإمكانية الاعتماد عليها.	.788*	0.000
2.	تُوفر المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة معلومات محاسبية دقيقة وصحيحة وخالية من أي أخطاء محاسبية جوهرية.	.891*	0.000
3.	تُوفر الوزارة إمكانية التحقق من صحة بنود وقيم المعلومات المحاسبية.	.836*	0.000
4.	يتحقق التمثيل الصادق في المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة حسب محتوى المعاملات وليس فقط حسب شكلها القانوني.	.784*	0.000
5.	تتسم المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة بالحياد وعدم التحيز حيال المستخدمين.	.772*	0.000
6.	المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة تعكس الواقع والأحداث بكل مصداقية وموضوعية.	.803*	0.000
7.	المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة تتوافق من حيث الجوهر والمضمون للأوضاع المالية التي انبثقت عنها.	.906*	0.000
8.	تطبق الوزارة إجراءات رقابية قادرة على اكتشاف أي أخطاء في المعلومات المحاسبية.	.831*	0.000
9.	يوجد لدى الوزارة نظام معلومات محاسبية يتوفر فيه إجراءات رقابية سابقة ومتزامنة قبل اعتماد المعاملات المالية على النظام المحوسب بما يحقق موثوقية المعلومات المحاسبية الصادرة عن هذا النظام.	.778*	0.000
10	يوجد في الوزارة نظم معلومات محاسبية محددة الصلاحيات لكل مستوى وظيفي يحدد كيفية التعامل مع المعلومات المحاسبية.	.848*	0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$

يتضح من خلال جدول رقم (4.7) أن هناك ارتباطاً ودلالة احصائية بين كل فقرة من فقرات مجال "مبدأ الموثوقية" والدرجة الكلية للمجال، حيث إن معاملات الارتباط لكافة فقرات المجال موجبة وهذا يدل على أن فقرات هذا المحور من محاور الاستبانة تتمتع بدرجة مرتفعة

من الارتباط الطردي وبالتالي تعتبر معاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 $\alpha \leq$ حيث أظهرت كافة النتائج أن قيمة Sig هي (0.000) وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

صدق المقياس الثاني: الصدق البنائي:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، وقد تم ذلك على العينة الاستطلاعية المكونة من 30 موظفاً.

جدول (4.8): نتائج الصدق البنائي للاستبانة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للاارتباط	المجال
0.000	.924*	مبدأ سيادة القانون.
0.000	.941*	مبدأ الشفافية.
0.000	.959*	مبدأ المساءلة.
0.000	.873*	مبدأ المشاركة.
0.000	.977*	الحوكمة مجتمعة.
0.000	.951*	خاصية الملاءمة.
0.000	.971*	خاصية الموثوقية.
0.000	.843*	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يتضح من خلال جدول رقم (4.8) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك تعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

المقياس الثالث: ثبات الاستبانة:

يقصد بثبات الاستبانة هو أن يعطي الاستبيان نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية، ويقصد به أيضاً إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه وانسجامه واستمراره عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة (الجرجوي، 2010م، ص97)، وقد تم ذلك على العينة الاستطلاعية المكونة من 30 موظفاً.

وقد تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient)، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (4.9).

جدول (4.9): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المجال
0.944	10	مبدأ سيادة القانون.
0.890	10	مبدأ الشفافية.
0.949	11	مبدأ المساواة.
0.886	8	مبدأ المشاركة.
0.978	39	الحوكمة مجتمعة.
0.933	7	خاصية الملاءمة.
0.946	10	خاصية الموثوقية.
0.966	17	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.
0.982	56	جميع فقرات الاستبانة معاً

يتضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (4.9) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.886، 0.978)، بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.982)، وهذا يعني أن الثبات مرتفع ودال إحصائياً. وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق رقم (1) قابلة للتوزيع. ويكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة.

3.1.8 اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test:

تم استخدام اختبار كولمجوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (4.10).

جدول (4.10): يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المجال
0.393	0.900	مبدأ سيادة القانون.
0.519	0.816	مبدأ الشفافية.
0.901	0.570	مبدأ المساواة.
0.728	0.690	مبدأ المشاركة.
0.768	0.666	الحوكمة مجتمعة.
0.111	1.202	خاصية الملاءمة.
0.450	0.860	خاصية الموثوقية.
0.345	0.936	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.
0.711	0.700	جميع مجالات الاستبانة.

يتضح من نتائج الموضحة في جدول رقم (4.10) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

3.1.9 الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package

(SPSS) for the Social Sciences، حيث تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات (Frequencies & Percentages): لوصف عينة الدراسة.
2. المتوسط الحسابي والوزن النسبي والانحراف المعياري.
3. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

4. اختبار كولمجوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.
5. معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين. وقد استخدمه الباحث لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة وكذلك لدراسة العلاقة بين المجالات.
6. اختبار (T) في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى الدرجة المتوسطة وهي 5.5 أم زادت أو قلت عن ذلك، ولقد استخدمه الباحث للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.
1. نموذج تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression- Model).
2. اختبار (T) في حالة عينتين (Independent Samples T-Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات المستقلة.
3. اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Analysis of Variance - ANOVA) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.

المبحث الثاني: وصف عينة الدراسة وتحليل البيانات واختبار الفرضيات ومناقشتها

3.2.1 تمهيد

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على البيانات الشخصية والوظيفية للمستجيبين، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

3.2.2 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية والوظيفية:

وفيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية والوظيفية

1. توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

جدول (4.11): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

النسبة المئوية %	العدد	الجنس
73.0	89	ذكر
27.0	33	أنثى
100.0	122	المجموع

يتضح من الجدول رقم (4.11) أن ما نسبته (73.0%) من عينة الدراسة هم من فئة الذكور، في حين أن (27.0%) من عينة الدراسة من الإناث، ويشير ذلك أن معظم موظفي وزارة المالية هم من فئة الذكور، والذي قد يكون دفع فئة الأنثى بعدم العمل في بعض الإدارات وذلك نظراً لاختلاف بيئة العمل في وزارة المالية كالمعابر التجارية والعمل الميداني...إلخ.

2. توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية:

جدول (4.12): توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

النسبة المئوية %	العدد	الفئة العمرية
4.9	6	أقل من 30 عاماً
51.6	63	من 30- أقل من 40 عاماً
29.5	36	40- أقل من 50 عاماً
13.9	17	50 عاماً فأكثر
100.0	122	المجموع

يتضح من الجدول رقم (4.12) أن ما نسبته 4.9% من عينة الدراسة أعمارهم أقل من 30 سنة، علاوة على ذلك أن 51.6% تتراوح أعمارهم من 30-40 سنة، و29.5% تتراوح أعمارهم من 40-50 سنة، بينما 13.9% أعمارهم 50 فأكثر. ويشير ذلك إلى أن الفئة الأكبر في الجدول أعلاه لديها القدرة على الإسهام في تطبيق مبادئ الحوكمة كون تلك الفئة تتسم بالوعي والادراك لبيئة العمل وذات خبرة مهنية تمكنها من القدرة على المشاركة والمساءلة في ضوء التقيد بسيادة القانون وتعزيز الشفافية بما ينعكس بشكل ايجابي على تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لوزارة المالية فيما يتعلق بخاصية الملاءمة والموثوقية.

3. توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

جدول (4.13): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
1.6	2	دبلوم
77.0	94	بكالوريوس
20.5	25	ماجستير
0.8	1	دكتوراه
100.0	122	المجموع

يتضح من الجدول رقم (4.13) أن ما نسبته 1.6% من عينة الدراسة هم من حملة شهادة الدبلوم، في حين بلغت ما نسبته 77.0% من عينة الدراسة هم من حملة شهادة البكالوريوس، كما أن ما نسبته 20.5% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي ماجستير، بينما 0.8% مؤهلهم العلمي دكتوراه، ويعزو الباحث ذلك إلى اشتراط قانون الخدمة المدنية رقم (4) لسنة 1998م وتعديلاته لعام 2005م بأن شاغلي الوظائف التخصصية لا يقل مؤهلهم العلمي عن درجة البكالوريوس مما يشير ذلك إلى أن جميع الفئة المستهدفة من المناصب الإشرافية والمراقبين والمدققين الماليين والمحاسبين من ذوي العلاقة بالتقارير المالية هم مؤهلون علمياً للمعرفة في مفاهيم الحوكمة وجودة التقارير المالية، وأن (21%) من المجتمع تقريباً هم من حملة الشهادات العليا (الماجستير والدكتوراه)؛ مما يساعد ذلك على الفهم والتطبيق الأمثل لحوكمة.

4. توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:

جدول (4.14): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية %	العدد	سنوات الخبرة
19.7	24	أقل من 10 سنوات
39.3	48	من 10 - أقل من 15 سنة
21.3	26	من 15 - أقل من 20 سنة
19.7	24	20 سنة فأكثر
100.0	122	المجموع

يتضح من الجدول رقم (4.14) أن ما نسبته 19.7% من عينة الدراسة سنوات خبرتهم أقل من 10 سنوات، 39.3% تتراوح سنوات خبرتهم من 10 - أقل من 15 سنة، 21.3% تتراوح سنوات خبرتهم من 15 - أقل من 20 سنة، بينما 19.7% سنوات خبرتهم 20 سنة فأكثر، ويشير ذلك إلى أن الفئة المستهدفة من مستخدمي التقارير المالية لديهم الخبرة والمعرفة الكافية في التقارير المالية، ولا سيما أنه بلغت نسبة من لديه خبرة أكثر من 10 سنوات 80.3%؛ مما يعطي الثقة ويزيد درجة الاعتماد على إجاباتهم.

5. توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي:

جدول (4.15): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية %	العدد	المسمى الوظيفي
6.6	8	مدير عام فأعلى
29.5	36	مدير دائرة
34.4	42	رئيس قسم
0.8	1	رئيس شعبة
17.2	21	محاسب
9.0	11	مراقب مالي
2.5	3	أخرى
100.0	122	المجموع

يتضح من الجدول رقم (4.15) أن ما نسبته 6.6% من عينة الدراسة مساهم الوظيفي مدير عام فأعلى، ويرجع ذلك على أن هذه الفئة يقتصر دورها بمخرجات الأنظمة المحاسبية لاتخاذ القرارات الإدارية المناسبة، في حين نجد أن ما نسبته 29.5% مساهم الوظيفي مدير دائرة، وما نسبته 34.4% مساهم الوظيفي رئيس قسم، في حين بلغت نسبة 0.8% مساهم

الوظيفي رئيس شعبة، ويعزو الباحث ذلك إلى أن عينة الدراسة استهدفت فئة المدراء ورؤساء الأقسام والشعب بصفتهم مستخدمي الأنظمة المحاسبية كونهم أصحاب خبرة ومعرفة عالية تجعلهم مدركين لمحاوَر الدراسة وفقرات الاستبانة وتمكنهم من فهم فقرات ومصطلحات الاستبانة بوضوح والإجابة عليها، كما بلغت نسبة 17.2% مساهم الوظيفي محاسب، 9.0% مساهم الوظيفي مراقب مالي، بينما 2.5% مساهم الوظيفي غير ذلك وهم من الفئات التنفيذية والرقابية من المحاسبين والمراقبين الماليين بالوزارة في الشق العسكري والمدني ومن ذوي العلاقة واطلاع أيضاً على التقارير المالية.

6. توزيع عينة الدراسة حسب الإدارة العامة:

جدول (4.16): توزيع عينة الدراسة حسب الإدارة العامة

النسبة المئوية %	العدد	الإدارة العامة
4.1	5	الشؤون الادارية والمالية
20.5	25	الرقابة الداخلية
5.7	7	التدقيق الداخلي
5.7	7	الموازنة العامة
13.1	16	الخزينة العامة
13.9	17	الحسابات العامة
4.1	5	اللوازم العامة
21.3	26	الايرادات العامة
5.7	7	الرقابة العسكرية
4.1	5	الادارة العامة للرواتب
0.8	1	تكنولوجيا المعلومات
0.8	1	وحدة مجلس الوزارة
100.0	122	المجموع

يتضح من الجدول رقم (4.16) أن ما نسبته 4.1% من عينة الدراسة يعملون في الشؤون الادارية والمالية واللوازم العامة والادارة العامة للرواتب، 20.5% يعملون في الرقابة الداخلية، 5.7% يعملون في التدقيق الداخلي، الموازنة العامة والرقابة العسكرية، 13.1% يعملون في الخزينة العامة، 13.9% يعملون في الحسابات العامة، 21.3% يعملون في الايرادات العامة، بينما 0.8% يعملون في تكنولوجيا المعلومات ووحدة مجلس الوزارة، وتمثل النسب السابقة الإحداثيات الحقيقية لكل مرفق من مرافق الوزارة كون الدارسة اعتمدت على أسلوب المسح

الشامل لمجتمع الدراسة من الفئات الإشرافية والوظيفية والرقابية المذكورة أعلاه والذين يستخدمون الأنظمة المحاسبية ومن ذوي العلاقة بالتقارير المالية.

3.2.3 المحك المعتمد في الدراسة:

لتفسير نتائج الدراسة والحكم على مستوى الاستجابة، اعتمد الباحث على ترتيب المتوسطات الحسابية على مستوى المجالات للاستبيان ومستوى الفقرات في كل مجال، وقد حدد الباحث درجة الموافقة حسب المحك المعتمد للدراسة، كما هو موضح في الجدول رقم (4.17) التالي:

جدول (4.17): يوضح المحك المعتمد في الدراسة

درجة الموافقة	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي
منخفضة جداً	من 10% - 28%	من 1 - 2.80
منخفضة	أكبر من 28% - 46%	أكبر من 2.80 - 4.60
متوسطة	أكبر من 46% - 64%	أكبر من 4.60 - 6.40
كبيرة	أكبر من 64% - 82%	أكبر من 6.40 - 8.20
كبيرة جداً	أكبر من 82% - 100%	أكبر من 8.20 - 10

3.2.4 التحليل الإحصائي لفقرات الاستبانة:

أولاً: التحليل الإحصائي لفقرات "مبادئ الحوكمة"

1. تحليل فقرات مجال " مبدأ سيادة القانون"

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لمعرفة درجة الموافقة على فقرات مجال "مبدأ سيادة القانون" وهو المجال الأول من فقرات مبادئ الحوكمة وقد كانت نتائج التحليل الإحصائي لفقرات هذا المجال كما يلي:

جدول (4.18): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لكل فقرة من فقرات مجال "سيادة القانون"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة	قيمة الاختبار	الاحتمالية
1.	تحرص الوزارة على تطبيق النصوص القانونية والتشريعات المالية والإدارية على الهياكل التنظيمية والإدارية بالوزارة.	6.65	2.39	66.48	4	كبيرة	5.30	0.000
2.	يتم تطبيق اللوائح والإجراءات والتعليمات والقوانين والتشريعات المالية على جميع المعاملات المالية والإدارية بالوزارة.	7.19	2.16	71.89	1	كبيرة	8.63	0.000
3.	يتم إيقاع العقوبات الإدارية بنزاهة على كافة المسؤولين والموظفين عند مخالفة القواعد والإجراءات المعمول بها.	5.78	2.42	57.79	10	متوسطة	1.27	0.103
4.	تتناسب العقوبات الإدارية المنصوص عليها في القوانين والتشريعات الفلسطينية مع حجم المخالفة.	6.02	2.21	60.25	8	متوسطة	2.62	0.005
5.	تُلتزم الإدارات الحكومية بإجراء المعاملات المالية وتقديم التقارير والمعلومات المحاسبية في المواعيد المحددة.	6.86	2.14	68.61	2	كبيرة	7.01	0.000
6.	تقوم الوزارة بتطبيق إجراءات دقيقة	6.65	1.88	66.48	4	كبيرة	6.72	0.000

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
	لمراقبة ومتابعة الالتزام بالقوانين والتشريعات المالية والأنظمة واللوائح والتعليمات الإدارية.							
7.	يوجد اهتمام واضح من قبل المسؤولين في الوزارة على متابعة تطبيق التعليمات والضوابط اللازمة لسير العمل.	6.65	2.02	66.48	4	كبيرة	6.27	0.000
8.	يتم تطبيق التشريعات المالية التي تحدد صلاحيات ومهام ومسئوليات الإدارة العليا والإدارة الوسطى والموظفين المعنيين بإدارة المال العام بشكل واضح ومحدد.	6.74	2.07	67.38	3	كبيرة	6.60	0.000
9.	توفر الوزارة المتطلبات التشريعية والقانونية والإدارية اللازمة لترسيخ تطبيق مبادئ الحوكمة.	6.18	2.08	61.76	7	متوسطة	3.55	0.000
10.	تقوم الوزارة بالعمل على تدريب وتأهيل المدراء والموظفين الماليين والمراقبين والمدققين على تطبيق التشريعات والإجراءات الخاصة بإدارة الموارد المالية، وكيفية تطبيقها بالواقع العملي.	5.83	2.19	58.25	9	متوسطة	1.62	0.053
	جميع فقرات المجال معاً	6.45	1.72	64.53		كبيرة	6.14	0.000

يتضح من الجدول رقم (4.18) ما يلي:

1- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن الترتيب الأول بين المتوسطات الحسابية كان للفقرة الثانية والتي تنص على أنه "يتم تطبيق اللوائح والإجراءات والتعليمات والقوانين والتشريعات المالية على جميع المعاملات المالية والإدارية بالوزارة" حيث حازت على متوسط حسابي بقيمة 7.19 والانحراف المعياري 2.16، علماً أن (الدرجة الكلية من 10) أي أن الوزن

النسبي 71.89%، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرة.

2- تشير نتيجة قيم اختبار (ت لعينة واحد) للتحقق من أن متوسط الإجابات لفقرات المجال الأول "سيادة القانون" حول القيمة (5.5) التي تعبر عن الموقف المتوسط، حيث تبين بأن قيم الوسط الحسابي لفقرات المجال أكبر من القيمة (5.5) وذات دلالة إحصائية، وهو ما يشير إلى أن متوسط إجابات أفراد مجتمع الدراسة في فقرات المجال يميل نحو الموقف الإيجابي، وهذه النتيجة تعزز من الموافقة الإيجابية (الموافقة الكبيرة) باستثناء الفقرة الثالثة والعاشرة حيث بلغ مستوى دلالة أكبر من 0.05 وحيث تشير هذه النتيجة لوجود موافقة متوسط وغير معنوية وبالتالي لا تعزز الموافقة المتوسطة للفقرة.

ويعزو الباحث قبول عينة الدراسة لهذا السؤال بدرجة كبيرة أن المحاسبة في القطاع الحكومي تتأثر بنصوص القوانين والأنظمة والتعليمات واللوائح من خلال الالتزام الكامل بتنفيذ نصوص القوانين في مجالات المحاسبة الحكومية حتى لو جاءت تلك النصوص متعارضة مع ال المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها؛ وعلى سبيل المثال عدم وجود مبدأ استقلال السنوات المالية في العمليات المحاسبية وهذا يعتبر من أحد عيوب استخدام الأساس النقدي (سليم، 2007)، كما نجد أن أنظمة الرقابة الحكومية تركز تركيزاً كبيراً في قياس مدى انسجام ومطابقة النشاط المالي والإداري للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة، ويظهر ذلك جلياً في نص المادة رقم (3) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004 يذكر أن ديوان الرقابة يقوم بجملة من الإجراءات والأعمال الرقابية وذكر في الفقرة رقم (3) أن ديوان الرقابة الإدارية والمالية يهدف إلى قياس مدى انسجام ومطابقة النشاط المالي والإداري للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة، ولاسيما أن من مدونة السلوك الوظيفي وأخلاقيات الوظيفة العامة الصادرة عن ديوان الموظفين عام 2016 نصت في الفقرة رقم (8) من المادة رقم (7) تنص ضمن واجبات الموظف ومسؤولياته العامة بأنه يجب على الموظف الحكومي تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة المتعلقة بعمله دون أي تجاوز أو مخالفة أو إهمال وعدم استغلال الوظيفة لتحقيق منافع شخصية.

3- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن الترتيب الأخير بين المتوسطات الحسابية كان للفقرة الثالثة والتي تنص على أنه "يتم إيقاع العقوبات الإدارية بنزاهة على كافة المسؤولين والموظفين عند مخالفة القواعد والإجراءات المعمول بها" حيث حازت على متوسط حسابي

بقيمة 5.78 والانحراف المعياري 2.42 أي أن الوزن النسبي 57.79%، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرة.

ويعزو الباحث ذلك إلى أسباب معنوية وأخرى قانونية، أما الأسباب المعنوية فهي تتمثل في شعور موظفي الدرجات الدنيا بأن المحاباة وعدم المساواة في مجال التأديب تتمثل في تجاوز مجلس الوزراء عن أخطاء موظفي الفئات العليا ومجاوزاتهم ومخالفاتهم كون مجلس الوزراء سيعالج الموضوع سياسياً وليس إدارياً ويرى الباحث أن هذا الشعور المعنوي بعدم المساواة في القرارات التأديبية مسألة نسبية بين موظفين القطاع الحكومي ولا مبرر له كون النصوص القانونية في القطاع العام تعمد إلى تطبيق مبدأ المساواة أمام القانون مهما كانت الدرجة الوظيفية، وخاصة في مجال التأديب.

أما الأسباب القانونية فترجع إلى أن الإجراءات والعقوبات التأديبية قد ميزت في الإجراءات بين الفئات الوظيفية حيث نجد أن الفقرة رقم (2) من المادة رقم (88) من قانون الخدمة المدنية رقم (4) لسنة 1998 وتعديلاته تنص على أنه فيما عدا موظفي الفئتين الخاصة والعليا يصدر رئيس الديوان أو من يفوضه بذلك خطأً بالتنسيق مع الدائرة الحكومية المختصة قراراً بتشكيل لجنة للتحقيق مع الموظف وسماع أقواله ويعلن بقرار مهمة اللجنة ومكان وزمان انعقادها، أما فيما يختص بموظفي الفئة العليا تكون إحالتهم للتحقيق والمساءلة بقرار من مجلس الوزراء بناءً على طلب من الدائرة الحكومية (الوزارة) التابعين لها، وتتولى التحقيق معهم لجنة يشكلها مجلس الوزراء من موظفين لا تقل درجاتهم الوظيفية عن درجة المحال للتحقيق، وترفع اللجنة توصياتها إلى مجلس الوزراء لاتخاذ القرار المناسب بشأنهم، ويرى الباحث أن ذلك يعود إلى كون شاغلو الوظائف العليا يخضع لرئاستهم عدد من الموظفين والعاملين، ويحتلون مكانة وظيفية مرموقة مما يتطلب توقيع جزاء بسيط إذا كان الخطأ عادياً أو فصله من الخدمة إذا كانت جسامة المخالفة المرتكبة لا تسمح ببقائه مسئولاً في المنصب الذي يشغله.

وحول ما سبق يمكن القول أن العقوبات الإدارية التي يتم إيقاعها بنزاهة على كافة المستويات عند وجود أي مخالفات مالية أو إدارية في الإجراءات المعمول بها، بحيث تتناسب هذه العقوبات مع حجم المخالفة.

ويعزى قبول عينة الدراسة بدرجة كبيرة لمجال مبدأ سيادة القانون يرجع إلى حرص وزارة المالية على تطبيق النصوص القانونية والتشريعات المالية والإدارية واللوائح والإجراءات والتعليمات على الهياكل التنظيمية والإدارية، وعلى جميع المعاملات المالية والإدارية بالوزارة، ويؤكد هذا القول ما نصت عليه المادة رقم (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (43) لسنة 2005

بالنظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة حيث نصت على أن النظام المالي يطبق على أية وزارة أو إدارة أو مؤسسة عامة أو سلطة أو هيئة عامة تدخل موازنتها ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية وعلى أية مؤسسة ذات استقلال مالي وإداري ليس لها نظام مالي خاص بها، كما أن المادة رقم (40) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004 نصت على المخالفات التي يعتبرها القانون ضمن المخالفات المالية وذكر منها: مخالفة القواعد والإجراءات المالية المنصوص عليها في القوانين والأنظمة أو اللوائح النافذة ذات العلاقة. إضافة إلى مخالفة القواعد والإجراءات والأحكام الخاصة بتنفيذ قانون الموازنة العامة علاوة على أن مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بالمشتريات والمبيعات وإدارة المستودعات، بما فيها تلك المتعلقة بالنظم والأحكام المالية والمحاسبية السارية بهذا الشأن. وكذلك كل تصرف يترتب عليه صرف مبلغ من أموال الدولة بغير حق أو ضياع حق من الحقوق المالية للسلطة الوطنية، أو أي من الجهات الخاضعة لرقابة الديوان يعتبر من المخالفات المالية.

وقد اتفقت هذه الدراسة مع دراسة (أبو حسين، 2017) والتي توصلت إلى أن مبدأ سيادة القانون يتم تطبيقه في وزارة الداخلية الفلسطينية بقطاع غزة بدرجة كبيرة وبنسبة وصلت إلى (64.14%)، كما اتفقت أيضاً مع دراسة (عطا الله، 2016) والتي توصلت إلى أن مبدأ سيادة القانون في المجلس التشريعي الفلسطيني يتم تطبيقه بدرجة كبيرة وبنسبة وصلت إلى (70.91%) من خلال قيام المجلس التشريعي بدوره الرقابي على أعمال السلطة التنفيذية من خلال التحقق من اعتبار القانون مرجعية للجميع وضمان سيادته على الجميع دون استثناء، وتنفيذ أحكامه من قبل الجميع، كما اتفقت مع دراسة (مطير، 2013) والتي توصلت إلى أن تطبيق سيادة القانون كان بنسبة (64.71%).

2. تحليل فقرات مجال " مبدأ الشفافية "

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لمعرفة درجة الموافقة على فقرات مجال مبدأ الشفافية وهو المجال الثاني من فقرات مبادئ الحوكمة وقد كانت نتائج التحليل الإحصائي لفقرات هذا المجال كما يلي:

جدول (4.19): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لكل فقرة من فقرات مجال " الشفافية "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
1-	تتبنى الوزارة ثقافة الإفصاح والشفافية عن كافة المعلومات المحاسبية المهمة للأطراف المعنية.	5.85	2.45	58.52	7	متوسطة	1.59	0.057
2-	توفر الوزارة المعلومات المحاسبية ذات الأهمية النسبية للأطراف المعنية في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة.	6.51	2.32	65.08	3	كبيرة	4.80	0.000
3-	تحرص الوزارة على إصدار معلومات محاسبية دقيقة وصحيحة وخالية من أي أخطاء محاسبية جوهرية.	7.16	2.05	71.64	1	كبيرة	8.96	0.000
4-	تتيح الوزارة الفرصة لجميع الأطراف المعنية والمستويات الإدارية بالاطلاع على كافة المعلومات المالية.	5.98	2.42	59.75	5	متوسطة	2.16	0.016
5-	توفر الوزارة المعلومات المالية اللازمة للجهات الحكومية العليا لإجراء التقديرات والتنبؤات المستقبلية بالإيرادات والنفقات خلال الفترة المالية المتبقية من السنة المالية.	7.00	2.04	70.00	2	كبيرة	8.08	0.000
6-	تُلزم المؤسسات الرقابية وزارة المالية تطبيق مبدأ الشفافية في الإفصاح عن كافة المعلومات المحاسبية عبر الصفحة الإلكترونية الخاصة بالوزارة.	5.75	2.38	57.50	9	متوسطة	1.15	0.126

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
7-	يتم تطبيق ضوابط وقواعد وإجراءات وأنظمة قانونية تهدف إلى تحقيق الشفافية والعدالة في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	6.40	2.16	64.05	4	كبيرة	4.61	0.000
8-	تتشر الوزارة للجمهور تقارير دورية تعكس الواقع والأحداث والمعلومات المالية بكل مصداقية وموضوعية.	5.24	2.37	52.40	10	متوسطة	1.21	0.115
9-	تقوم الوزارة بنشر توصيف واضح لكافة الضوابط والإجراءات المالية المعمول بها للعاملين والمستفيدين من نشاطاتها.	5.81	2.24	58.10	8	متوسطة	1.52	0.065
10-	تقوم الوزارة بنشر قانون الموازنة العامة بعد إقراره من المجلس التشريعي للإعلام العام والجمهور.	5.94	2.80	59.41	6	متوسطة	1.72	0.044
	جميع فقرات المجال معاً	6.17	1.72	61.67		متوسطة	4.27	0.000

يتضح من الجدول رقم (4.19) ما يلي:

- 1- أظهرت نتائج التحليل الاحصائي أن الترتيب الأول بين المتوسطات الحسابية كان للفقرة الثالثة والتي تنص على أنه "تحرص الوزارة على إصدار معلومات محاسبية دقيقة وصحيحة وخالية من أي أخطاء محاسبية جوهرية" حيث حازت على متوسط حسابي بقيمة 7.16 والانحراف المعياري 2.05، علماً أن (الدرجة الكلية من 10) أي أن الوزن النسبي 71.64%، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرة.
- 2- تشير نتيجة قيم اختبار (ت لعينة واحد) للتحقق من أن متوسط الإجابات لفقرات المجال الثاني "الشفافية" حول القيمة (5.5) التي تعبر عن الموقف المتوسط، حيث تبين بأن قيم الوسط الحسابي لفقرات المجال أكبر من القيمة (5.5) وذات دلالة إحصائية، وهو ما يشير إلى أن متوسط إجابات أفراد مجتمع الدراسة في تعبئة فقرات المجال يميل نحو الموقف الإيجابي، وهذه النتيجة تعزز من الموافقة الإيجابية (الموافقة الكبيرة) بإستثناء الفقرة الأولى

والسادسة حيث بلغ مستوى دلالة أكبر من 0.05 وحيث تشير هذه النتيجة لوجود موافقة متوسط وغير معنوية وبالتالي لا تعزز الموافقة المتوسطة للفقرة.

ويعزو الباحث ذلك أن المعالجة المحاسبية لكافة العمليات المحاسبية والمعاملات المالية تكون مضبوطة بالقواعد والأسس والإجراءات التي تقرها القوانين والتشريعات واللوائح والأنظمة المعمول بها، وأن عمليات الصرف في القطاع الحكومي تكون محصورة في المخصصات المرصودة من بداية السنة المالية ويظهر ذلك من خلال نص المادة رقم (44) من قانون رقم (7) لسنة 1998م بشأن تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية والتي تنص على أنه لا يجوز الصرف على أية نفقة لم يرصد لها مخصصات في قانون الموازنة العامة كما لا يجوز استخدام المخصصات في غير الغاية التي اعتمدت من أجلها، وأن الوزارات والمؤسسات الحكومية تقوم بتوزيع الأموال المرصودة في الموازنة على وحدات إنفاقها على أساس ما خصص لها وتحدد التزامات الإنفاق ضمن الأسقف النقدية المسموح بها فيما يتعلق باتفاقات توفير السلع والخدمات التي تتطلب التزامات لمدد طويلة.

كما أن القطاع الحكومي يفرض رقابة مالية داخلية تتمثل في وحدة الرقابة المالية الداخلية في كل وزارة بالإضافة إلى الرقابة المالية الخارجية المتمثلة في المدققين التابعين لوزارة المالية من الناحية الفنية والإدارية، والذين يقومون بالتحقق من مراعاة أحكام القانون على كافة إجراءات تحصيل إيرادات الدولة وصرف مصروفاتها داخل المؤسسات والوزارات بما ينسجم مع الأرقام المرصودة مسبقاً من بداية السنة المالية في الموازنة، وبما ينسجم مع القواعد والأسس والإجراءات المالية، وبالتالي فإن هذه الرقابة المتزامنة لعمليات الصرف كفيلة لكشف أي مخالفات أو أخطاء محاسبية خلال الدورة المستندية في القطاع الحكومي من بدايتها كما أن ديوان الرقابة المالية والإدارية يقوم بعمليات تفتيش ورقابة للتأكد من مدى انسجام ومطابقة النشاط المالي والإداري للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة وبالتالي فإن المعلومات المحاسبية والتقارير المالية والتي تكون مخرجات لمعالجة هذه العمليات لا بد أن تكون صحيحة ودقيقة وتكون خالية من أي أخطاء محاسبية.

3- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن الترتيب الأخير بين المتوسطات الحسابية كان للفقرة الثامنة والتي تنص على أنه "تنشر الوزارة للجمهور تقارير دورية تعكس الواقع والأحداث والمعلومات المالية بكل مصداقية وموضوعية" حيث حازت على متوسط حسابي بقيمة 5.24 والانحراف المعياري 2.37، أي أن الوزن النسبي 52.40%، مما يعزو الباحث ذلك

الى أن الفئة المستهدفة هي من مستخدمي التقارير المالية ومعيديها وفق القوانين والأنظمة واللوائح بخلاف لو كان مستخدمو هذه المعلومات هم فئة مستهدفة من خارج وزارة المالية او القطاع العام مما قد يؤثر ذلك على مبدأ الشفافية بشكل كبير، وقد أكد (حماد، 2008) أن ضمن أهداف المحاسبة الحكومية ضرورة توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي سواء على مستوى الأفراد أو المؤسسات المختلفة، لاسيما وأن أجهزة الحكومة ومؤسساتها ووحداتها بالإضافة إلى الأفراد والمؤسسات الخاصة بحاجة للعلم عن العمليات والأنشطة الحكومية للمساعدة في اتخاذ القرارات المبنية على ذلك النشاط، الأمر الذي ينعكس على الرفاهية العامة بشكل عام.

4- بشكل عام أظهرت نتائج التحليل الإحصائي للمجال الخاص بمبدأ الشفافية أن المتوسط الحسابي لجميع العبارات يساوي 6.16 والانحراف المعياري 1.72، أي أن الوزن النسبي 61.67%، وهو أكبر من قيمة المتوسط الحيادي الثابت والتي تم التعبير عنه بالرقم (5) بين القبول وعدم القبول في الاستبانة، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد المجتمع على فقرات هذا المجال.

ويعزو الباحث قبول عينة الدراسة بدرجة متوسطة لفقرات مبدأ الشفافية وأن الوزارة تصدر التقارير المالية بصورة دقيقة وخالية من أي أخطاء محاسبية جوهرية، إلا أن الوزارة تتحفظ على الافصاح بشكل كامل عن المعلومات المحاسبية لأمر تتعلق بطبيعة البيئة السياسية للحكومة الفلسطينية في غزة.

وقد اتفقت هذه الدراسة مع دراسة (بدوي، 2017) والتي توصلت إلى أن مبدأ الشفافية يتم تطبيقه بنسبة (60.70%) في وزارة الداخلية والامن الوطني في قطاع غزة ، وتتوافق هذه النتيجة أيضاً مع دراسة (الكفارنة، 2016) بتراجع في مبدأ الشفافية والافصاح فيما يتعلق بالموازنة العامة وتفصيلها في وزارة المالية الفلسطينية، وانفقت الدراسة أيضاً مع دراسة (الحلبية، 2010) والتي توصلت إلى أن مبدأ الشفافية يتم تطبيقه بوزارة المالية الفلسطينية بدرجة متوسطة، واتفقت أيضاً مع دراسة (Faedlulloh & Wiyani, 2019) والتي توصلت إلى وجود أوجه القصور في الحفاظ على الالتزام بمبدأ الشفافية في حكومة مقاطعة جاكارتا.

3. تحليل فقرات مجال "مبدأ المساءلة"

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لمعرفة درجة الموافقة على فقرات مجال "مبدأ المساءلة" وهو المجال الثالث من فقرات مبادئ الحوكمة وقد كانت نتائج التحليل الإحصائي لفقرات هذا المجال كما يلي:

جدول (4.20): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لكل فقرة من فقرات مجال "المساءلة"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
1.	يوجد في القطاع الحكومي بنية مؤسساتية سليمة وأجهزة رقابة (إدارية ومالية) وأجهزة قضائية قوية وفاعلة تتمتع باستقلالية تامة ومهنية عالية.	5.70	2.18	56.97	11	متوسطة	1.00	0.161
2.	يعطي القانون أجهزة الرقابة والمساءلة الحكومية وغير الحكومية سلطة التفتيش في أي وقت على السجلات المحاسبية للإيرادات والنفقات لكل الوزارات.	6.80	1.99	68.03	1	كبيرة	7.23	0.000
3.	تقوم أجهزة الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي بمتابعة وتقييم الضوابط والاجراءات المالية المطبقة بشكل دوري ومنظم.	6.32	2.14	63.20	7	متوسطة	4.22	0.000
4.	تطبق الوزارة نظام رقابي داخلي يرصد كافة الأخطاء والمخالفات والانحرافات والتجاوزات بصورة مهنية ومنهجية.	6.50	2.17	65.00	3	كبيرة	5.10	0.000
5.	تعمل الوزارة على غرس مفاهيم وثقافة المساءلة لدى كافة المستويات الإدارية عن كافة المعلومات المالية.	6.36	2.05	63.61	6	متوسطة	4.63	0.000
6.	يتم تطبيق الضوابط والقواعد الإدارية اللازمة لمراقبة ومتابعة الحسابات والمعلومات المالية.	6.44	2.10	64.43	4	كبيرة	4.96	0.000
7.	تطبق أجهزة الرقابة والمساءلة معايير الرقابة والمساءلة الشاملة (السابقة ومنتزمنة واللاحقة) على كافة العمليات	6.21	1.97	62.13	9	متوسطة	4.00	0.000

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
	الإدارية والمالية لتحديد مدى تطابقها مع التشريعات والإجراءات، والموازنة والخطط المحددة.							
8.	تحرص الوزارة على معالجة الانحرافات الموجبة والسالبة التي تكتشفها أجهزة الرقابة والمساءلة.	6.58	2.00	65.82	2	كبيرة	5.97	0.000
9.	يؤدي موظفو أجهزة الرقابة والمساءلة ما يعهد إليهم به من مهام بحرية تامة في القطاع الحكومي دون ضغوط خارجية أو داخلية.	6.42	2.00	64.21	5	كبيرة	5.07	0.000
10.	يتم تطبيق آليات تضمن الرد على استفسارات أجهزة الرقابة وأنظمة المساءلة، واعتبار التأخر في الرد من المخالفات التي تستوجب المسؤولية.	6.25	2.13	62.46	8	متوسطة	3.87	0.000
11.	تعطي السلطات العليا في الدولة الاهتمام والعناية اللازمة لإيقاع العقوبات الإدارية والتأديبية في حق جميع مرتكبي المخالفات الإدارية والأخطاء المالية بموضوعية تامة ودون استثناء.	5.89	2.45	58.85	10	متوسطة	1.74	0.042
	جميع فقرات المجال معاً	6.32	1.71	63.17		متوسطة	5.27	0.000

يتضح من الجدول رقم (4.20) ما يلي:

- 1- أظهرت نتائج التحليل الاحصائي أن الترتيب الأول بين المتوسطات الحسابية كان للفقرة الثانية والتي تنص على أنه "يعطي القانون أجهزة الرقابة والمساءلة الحكومية وغير الحكومية سلطة التفتيش في أي وقت على السجلات المحاسبية للإيرادات والنفقات لكل الوزارات" حيث حازت على متوسط حسابي بقيمة 6.80 والانحراف المعياري 1.99 علماً أن (الدرجة الكلية من 10) أي أن الوزن النسبي 68.03%، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرة.
- 2- تشير نتيجة قيم اختبار (ت لعينة واحد) للتحقق من أن متوسط الإجابات لفقرات المجال الثالث "المساءلة" حول القيمة (5.5) التي تعبر عن الموقف المتوسط، حيث تبين بأن قيم

الوسط الحسابي لفقرات المجال أكبر من القيمة (5.5) وذات دلالة إحصائية، وهو ما يشير إلى أن متوسط إجابات أفراد مجتمع الدراسة في تعبئة فقرات المجال يميل نحو الموقف الإيجابي، وهذه النتيجة تعزز من الموافقة الإيجابية (الموافقة الكبيرة) بإستثناء الفقرة الأولى حيث بلغ مستوى دلالة أكبر من 0.05 وحيث تشير هذه النتيجة لوجود موافقة متوسط وغير معنوية وبالتالي لا تعزز الموافقة المتوسطة للفقرة.

وتأكد نتيجة هذه الفقرة ما ورد في المادة رقم (3) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004 يذكر أن ديوان الرقابة يقوم بجملة من الإجراءات والأعمال الرقابية وذكر من بينها التفتيش الإداري لضمان كفاءة الأداء، وحسن استخدام السلطة والكشف عن الانحراف أينما وجد، وبالتالي فإن المؤسسات والوزارات الحكومية ملزمة بتقديم كافة التفسيرات والتبريرات عن أعمالها أجهزة الرقابة والمساءلة المالية والإدارية علاوة عن المساءلة عن الأداء، وتقوم تلك الأجهزة الرقابية بعملية المساءلة المالية، من خلال بيان مدى الالتزام بالتشريعات والضوابط المالية والقوانين والإجراءات واللوائح المعززة لضمان سلامة التقارير المالية، بل وإن المادة رقم (41) فقرة (2) من ذات القانون المذكور تعتبر إخفاء بيانات يطلبها الديوان، أو الامتناع عن تقديمها إليه، أو رفض اطلاعه عليها، مهما كانت طبيعتها من ضمن المخالفات الإدارية.

3- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن الترتيب الأخير بين المتوسطات الحسابية كان للفقرة الأولى من فقرات الجدول السابق والتي تنص على أنه "يوجد في القطاع الحكومي بنية مؤسساتية سليمة وأجهزة رقابة (إدارية ومالية) وأجهزة قضائية قوية وفاعلة تتمتع باستقلالية تامة ومهنية عالية" حيث حازت على متوسط حسابي بقيمة 5.70 والانحراف المعياري 2.18 أي أن الوزن النسبي 56.97%، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرة، وعلى الرغم من ذلك فإن القيمة الاحتمالية لهذه الفقرة أكبر من (5%) حيث بلغت نسبتها (0.161) مما يعني عدم تأثيرها على مبدأ المساءلة ما يعزو الباحث ذلك بالرغم أنها حصلت على درجة متوسطة إلا أن فعالية وتأثير كامل هذه الأجهزة مجتمعة على محتوى التقارير المالية ضعيف وقد تقتصر بعضها للمساءلة الإدارية والإجرائية أكثر منها نحو المساءلة المالية.

4- بشكل عام أظهرت نتائج التحليل الإحصائي للمجال الخاص بمبدأ المساءلة أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات يساوي 6.32 والانحراف المعياري 1.71 أي أن الوزن النسبي 63.17%، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد المجتمع على فقرات هذا المجال.

ويعزو الباحث قبول مجتمع الدراسة بدرجة متوسطة لفقرات مبدأ المساءلة بالرغم أن القانون أعطى أجهزة الرقابة والمساءلة الحكومية وغير الحكومية سلطة التفتيش في أي وقت على السجلات المحاسبية للإيرادات والنفقات لكل الوزارات إلا أن هذه الأجهزة تعاني من تدني في مستوى فاعليتها واستقلالية الرقابة على الأجهزة الحكومية الفلسطينية وتدني في دور المجلس التشريعي بسبب الانقسام السياسي الفلسطيني وبالتالي فإن سلطة التفتيش لتلك الأجهزة بحاجة ماسة إلى زيادة مستوى فاعليتها بدرجة أكبر مما ينعكس ذلك على التقارير المالية.

وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (دهمان، 2012م) والتي أكدت بوجود الضعف للدور الرقابي على التقارير المالية، وتتوافق أيضاً مع دراسة (الكفارنة، 2016) والتي أكدت غياب الدور الرقابي على الأداء الحكومي بسبب أن الحكومة لا توفر المعلومات الكافية لأغراض المساءلة، وتتفق أيضاً هذه الدراسة مع دراسة (عطا الله، 2016) والتي توصلت إلى أن مبدأ المساءلة في المجلس التشريعي الفلسطيني يتم تطبيقها بنسبة (67.56%)، كما تتفق مع دراسة (الطراونة و العضيلة، 2010) والتي أثبتت أن درجة المساءلة الإدارية في الوزارات الأردنية كان بنسبة متوسطة، واتفقت أيضاً مع دراسة (الحلبية، 2010) والتي توصلت إلى أن درجة تطبيق مبدأ المساءلة في وزارة المالية فلسطينية كانت بدرجة متوسطة.

4. تحليل فقرات مجال " مبدأ المشاركة "

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لمعرفة درجة الموافقة على فقرات مجال " المشاركة " وهو المجال الرابع من فقرات مبادئ الحوكمة وقد كانت نتائج التحليل الإحصائي لفقرات هذا المجال كما يلي:

جدول (4.21): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لكل فقرة من فقرات مجال " مبدأ المشاركة "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
1.	تتبنى الوزارة ثقافة مشاركة العاملين في رسم السياسات والأهداف المستقبلية واتخاذ القرارات وتقييم العمليات والخدمات.	5.41	2.04	54.10	6	متوسطة	0.49	0.313
2.	تشارك الوزارة كافة الوحدات	6.05	2.19	60.49	2	متوسطة	2.77	0.003

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
	الحكومية في تقدير احتياجاتها من المخصصات المالية على أساس علمي وموضوعي عند إعداد الموازنة السنوية.							
3.	تحفز الوزارة جميع المستويات الإدارية على ابداء الرأي المهني وتقديم المقترحات في صنع القرارات الجوهرية.	5.62	2.16	56.23	3	متوسطة	0.63	0.265
4.	يتم مشاركة الجهات غير الحكومية (القطاع الخاص والمنظمات غير الربحية) والجهات الاستشارية في عملية اتخاذ القرارات المالية المتعلقة بالجمهور.	4.74	2.30	47.44	8	متوسطة	- 3.61	0.000
5.	تمنح الوزارة مكافآت وحوافز لأصحاب الأفكار الإبداعية التي تساعد في تنمية وتطوير السياسات المالية والاجراءات المتبعة الخاصة بإنجاز الأعمال المنوطة بهم.	5.61	2.48	56.15	4	متوسطة	0.51	0.305
6.	تقوم الوزارة بمشاركة ذوي الاختصاص والخبرة والكفاءة عند اصدار التعليمات والقرارات الاستراتيجية.	5.56	2.43	55.57	5	متوسطة	0.26	0.397
7.	تأخذ الإدارة العليا بالوزارة الاختلاف في وجهات النظر حول المقترحات والملاحظات والتعليمات المالية.	5.41	2.27	54.10	6	متوسطة	- 0.44	0.331
8.	تحرص الوزارة على تطبيق التشريعات المالية والتعليمات والمعايير اللازمة لإدارة المال العام بالمشاركة مع المستويات الإدارية	6.35	2.19	63.52	1	متوسطة	4.29	0.000

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
	العامة بها.							
	جميع فقرات المجال معاً	5.60	1.87	55.95		متوسطة	0.56	0.287

يتضح من الجدول رقم (4.21) ما يلي:

1- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن الترتيب الأول بين المتوسطات الحسابية كان للفقرة الثامنة والتي تنص على أنه "تحرص الوزارة على تطبيق التشريعات المالية والتعليمات والمعايير اللازمة لإدارة المال العام بالمشاركة مع المستويات الإدارية العاملة بها" حيث حازت على متوسط حسابي بقيمة 6.35 والانحراف المعياري 2.19 علماً أن (الدرجة الكلية من 10) أي أن الوزن النسبي 63.52%، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرة.

2- تشير نتيجة قيم اختبار (ت لعينة واحد) للتحقق من أن متوسط الإجابات لفقرات المجال الرابع "المشاركة" حول القيمة (5.5) التي تعبر عن الموقف المتوسط، حيث تبين بأن قيم الوسط الحسابي لفقرات المجال أقل من القيمة (5.5) وغير دلالة إحصائية، وهو ما يشير إلى أن متوسط إجابات أفراد مجتمع الدراسة في تعبئة فقرات المجال الدراسة يميل نحو الموقف المتوسط وغير دالة إحصائية، بإستثناء الفقرة الثانية والرابعة والثامنة التي تعزز من مستوى الموافقة الإيجابية (الموافقة الكبيرة) وذات دلالة إحصائية.

ويرى الباحث أن هذه نتيجة منطقية للهرمية في المؤسسات الحكومية المتمثلة في تقسيم الموظفين إلى سبع فئات وظيفية والتي تبدأ من الفئة الخامسة صعوداً حتى الفئة الخاصة، وبالتالي فإن تنفيذ القرارات والتعليمات يبدأ نزولاً من الفئة الخاصة وهي فئة الوزراء مروراً بالفئات العليا ووصولاً إلى الوظائف التخصصية ومن ثم إلى الوظائف الكتابية والفنية والحرفية والخدماتية إذا لزم مشاركتهم في تنفيذ تلك التعليمات.

3- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن الترتيب الأخير بين المتوسطات الحسابية كان للفقرة الرابعة والتي تنص على أنه "يتم مشاركة الجهات غير الحكومية (القطاع الخاص والمنظمات غير الربحية) والجهات الاستشارية في عملية اتخاذ القرارات المالية المتعلقة بالجمهور" حيث حازت على متوسط حسابي بقيمة 4.74 والانحراف المعياري 2.30 أي أن

الوزن النسبي 47.44%، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرة.

ويعزو الباحث ذلك إلى محدودية الموارد المالية للحكومة الفلسطينية في قطاع غزة يدفعها بعدم الانفتاح الكامل مع هذه القطاعات ولاسيما أن مطالبات هذه القطاعات يتركز دائما على المطالبة بالإعفاءات الضريبية ومن دفع الرسوم على كثير من البنود مما قد يسبب عجز عام كبير في الإيرادات حيث إن جل مواردها المالية هي من التحصيلات الداخلية ولا تتلقى أي مساعدات مالية بشكل منح من الدول المانحة، بالرغم من ذلك إلا أنه يوجد انفتاح بدرجة متوسطة مع هذه القطاعات وفق رأي المبحوثين.

4- بشكل عام أظهرت نتائج التحليل الإحصائي للمجال الخاص بمبدأ المشاركة أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات يساوي 5.60 والانحراف المعياري 1.87 أي أن الوزن النسبي 55.95%.

ويعزو الباحث قبول عينة الدراسة بدرجة متوسطة لفقرات مبدأ المشاركة؛ بالرغم أن الوزارة تشارك الوزارة كافة الوحدات الحكومية في تقدير احتياجاتها من المخصصات المالية على أساس علمي وموضوعي عند إعداد الموازنة السنوية ويأتي ذلك في ضوء محدودية الموارد التمويلية لتحقيق أهداف الموازنة علاوة على ذلك تسعى إلى ترشيد انفاق الموارد في ضوء ما تعاني الحكومة الفلسطينية من عجز في الموازنة العامة للدولة وبالتالي تضطر بعد مشاركة الجهات المختصة لتخفيض المخصصات وبالتالي يضعف من المشاركة بشكل غير مباشر وانعكس ذلك على رأي المبحوثين بإعطاء درجة متوسطة لمبدأ المشاركة.

وقد اتفقت هذه الدراسة مع دراسة (عطا الله، 2016) والتي توصلت إلى أن تطبيق مبدأ المشاركة كان بنسبة (64.56%)، واتفقت مع دراسة (قويدر، 2016) والتي توصلت إلى أن تطبيق مبدأ المشاركة في الوزارات الفلسطينية بدرجة متوسطة بنسبة (64.60%)، واتفقت مع دراسة (مطير، 2013) والتي توصلت إلى أن تطبيق مبدأ المشاركة في الوزارات الفلسطينية كانت بنسبة (57.62%) كون التقاليد التنظيمية الإدارية لا تدعم الانتقال من الإدارة التقليدية إلى الإدارة بطريقة المشاركة وأن بعض الوزارات لا تتبع سياسة الباب المفتوح.

5. تحليل جميع فقرات مبادئ الحوكمة

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لمعرفة درجة الموافقة على فقرات المجال الأول من مجالات الاستبانة وقد، وكانت نتائج التحليل الإحصائي لفقرات هذا المجال كما يلي:

جدول (4.22): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لجميع فقرات. " الحوكمة"

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة	تصنيف الاختبار	القيمة الاحتمالية
مبدأ سيادة القانون.	6.45	1.72	64.53	1	كبيرة	6.14	0.000
مبدأ الشفافية.	6.17	1.72	61.67	3	متوسطة	4.27	0.000
مبدأ المساءلة.	6.32	1.71	63.17	2	متوسطة	5.27	0.000
مبدأ المشاركة.	5.60	1.87	55.95	4	متوسطة	0.56	0.287
جميع فقرات " الحوكمة"	6.17	1.60	61.65		متوسطة	4.60	0.000

يتضح من الجدول رقم (4.22) ما يلي:

إن المتوسط الحسابي لجميع فقرات مبادئ الحوكمة يساوي 6.17 والانحراف المعياري 1.60 علماً بأن (الدرجة الكلية من 10) أي أن الوزن النسبي (61.65%) وهو بدرجة (متوسطة)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد المجتمع على كافة فقرات مبادئ الحوكمة بشكل عام وتعتبر هذه النسبة جيدة في ظل عدم وجود إطار كامل وتبني لتنفيذ الحوكمة في الوزارات الفلسطينية بشكل عام، ويعزى ذلك إلى أمرين: الأمر الأول هي الأوضاع الاقتصادية التي يمر بها قطاع غزة من حصار شديد منذ عام 2007م وحتى تاريخه مما أضعف الموارد المالية للحكومة الفلسطينية في قطاع غزة، والأمر الثاني هو الانقسام الفلسطيني بين شطري الوطن مما أضعف الأجهزة الحكومية والرقابية بما فيها المجلس التشريعي. وقد اتفقت هذه الدراسة مع دراسة (الدهدار، كحلة، و الفراء، 2017) حيث توصلت الدراسة إلى أن درجة تطبيق مبادئ الحوكمة في الجامعات بدرجة متوسطة، واتفقت مع دراسة (قويدر، 2016) حيث قد بلغ مستوى تحقيق معايير الحكم الرشيد في الوزارات الفلسطينية بقطاع غزة بوزن نسبي (66.10%) وهو بدرجة (متوسطة)، واتفقت أيضاً مع دراسة (الزعانين، 2015) والتي أثبتت أنه يوجد تطبيق لمعايير الحوكمة الإدارية في وزارة التربية والتعليم حيث حصلت على وزن نسبي (64.82%)، واتفقت أيضاً مع دراسة (مطير، 2013) حيث أنه بلغ الوزن النسبي لتطبيق معايير الحكم الرشيد في الوزارات الفلسطينية في قطاع غزة بنسبة (67.84%) وهو بدرجة (متوسطة)، واتفقت أيضاً مع دراسة (أبو حسين، 2017) حيث كانت نسبة تطبيق معايير الحكم الرشيد بوزارة الداخلية بدرجة متوسطة وبنسبة (61.23%).

ونرى أنه لضمان تطور القطاع الحكومي واتخاذ القرارات الرشيدة التي تراعي متطلبات وتوقعات جميع المعنيين والمستفيدين من خدمات القطاع الحكومي لابد من تطوير أنظمة محاسبية وتشريعية ورقابية وقضائية تعمل على تطبيق كافة مبادئ الحوكمة وتعزيز ثقافة سيادة القانون ونشر المعلومات المحاسبية بكل نزاهة وشفافية لكافة الأطراف المعنية وللجمهور، بالإضافة إلى العمل على ضرورة استقلالية أجهزة المساءلة في الدولة، والعمل على مشاركة كافة المستويات في الجهاز الحكومي والجهات المحلية (غير الحكومية) ذات العلاقة بكافة القرارات والاستراتيجيات المتعلقة بالجمهور.

ويعزو ذلك إلى أن المحاسبة في القطاع الحكومي تتأثر بنصوص القوانين والأنظمة والتعليمات واللوائح بشكل واضح من خلال الالتزام الكامل بتنفيذ نصوص القوانين في مجالات المحاسبة الحكومية حتى لو جاءت تلك النصوص غير متوافقة مع المعايير المحاسبية، مما يعني توفر مبدأ سيادة القانون في تنفيذ العمليات المالية الحكومية لاسيما في تحصيل الإيرادات ودفع النفقات العامة، وتقديم المعلومات اللازمة للمساءلة سواء المساءلة المالية، أو المساءلة الإدارية، أو المساءلة عن الأداء في الوحدات الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة أو جهاز تنفيذي أو قضائي، والتي يقصد بها التأكد من الالتزام بالبرامج والخطط والسياسات المحددة (و ضمان سلامة العمل والاستقرار المالي والإداري في فلسطين بسلطاتها الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية وكشف أوجه الانحراف المالي والإداري كافة بما فيها حالات استغلال الوظيفة العامة والتأكد من أن الأداء العام يتفق مع أحكام القوانين والأنظمة واللوائح والقرارات والتعليمات النافذة وفي حدودها وأنه يمارس بأفضل طريقة وبأقل تكلفة ممكنة، كما نجد أن المادة رقم (3) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004 يذكر أن ديوان الرقابة يقوم بجملة من الإجراءات والأعمال الرقابية والتي تستهدف: 1. ضمان سلامة النشاط المالي وحسن استخدام المال العام في الأغراض التي خصص من أجلها. 2. التفتيش الإداري لضمان كفاءة الأداء، وحسن استخدام السلطة والكشف عن الانحراف أينما وجد. 3. مدى انسجام ومطابقة النشاط المالي والإداري للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة. 4. ضمان الشفافية والنزاهة والوضوح في الأداء العام وتعزيز المصداقية والثقة بالسياسات المالية والإدارية والاقتصادية لدولة فلسطين، وأخيراً نجد أن أهداف المحاسبة الحكومية تتضمن ضرورة توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي سواء على مستوى الأفراد أو المؤسسات المختلفة، لاسيما وأن أجهزة الحكومة ومؤسساتها ووحداتها بالإضافة إلى الأفراد

والمؤسسات الخاصة بحاجة للعلم عن العمليات والأنشطة الحكومية للمساعدة في اتخاذ القرارات المبنية على ذلك النشاط، الأمر الذي ينعكس على الرفاهية العامة بشكل عام.

ثانياً: تحليل فقرات "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام"

1. تحليل فقرات مجال "خاصية الملاءمة"

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لمعرفة درجة الموافقة على فقرات مجال خاصية الملاءمة وهو المجال الأول من فقرات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وقد كانت نتائج التحليل الإحصائي لفقرات هذا المجال كما يلي:

جدول (4.23): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لكل فقرة من فقرات مجال "خاصية الملاءمة"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
1.	تعتبر المعلومات المالية التي يتم توفرها ذات أهمية نسبية لمتخذي القرار.	7.25	1.83	72.54	1	كبيرة	10.59	0.000
2.	تُساعد المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة متخذي القرار في دعم واتخاذ القرارات المالية والإدارية المناسبة.	7.11	1.82	71.07	2	كبيرة	9.71	0.000
3.	مخرجات المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة قادرة على إحداث تغيير في اتجاه قرارات الإدارة العليا.	6.90	2.10	69.02	4	كبيرة	7.38	0.000
4.	تُساهم المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة في تكوين توقعات وتنبؤات أكثر دقة حول الأحداث المستقبلية.	6.69	1.97	66.89	7	كبيرة	6.66	0.000
5.	تتسم المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة بأن لها القدرة على تقديم	6.70	1.83	67.05	6	كبيرة	7.29	0.000

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة	قيمة الاختيار	القيمة الاحتمالية
	تغذية راجعة في تقييم الأحداث السابقة.							
6.	تلتزم الوزارة بتقديم التقارير المالية الشهرية وربع شهرية ونصف شهرية وسنوية وللجهات المعنية بشكل منتظم.	6.93	2.34	69.34	3	كبيرة	6.77	0.000
7.	تتوفر في الوزارة نظم معلومات محاسبية قادرة على إصدار المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب.	6.84	2.11	68.44	5	كبيرة	7.04	0.000
	جميع فقرات المجال معاً	6.92	1.62	69.18		كبيرة	9.66	0.000

يتضح من الجدول رقم (4.23) ما يلي:

1- أظهرت نتائج التحليل الاحصائي أن الترتيب الأول بين المتوسطات الحسابية كان للفقرة الأولى "تعتبر المعلومات المالية التي يتم توفرها ذات أهمية نسبية لمتخذي القرار" بمتوسط حسابي يساوي 7.25 علماً بأن (الدرجة الكلية من 10) أي أن الوزن النسبي 72.54%، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرة، ويؤكد ذلك طبيعة القواعد والأسس والإجراءات التنظيمية والمالية التي تقرها وزارة المالية لتنظيم وقيود وتسجيل جميع المعاملات المالية المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات المختلفة مهما كانت قيمتها المالية ويعمل به في جميع الوزارات والمؤسسات العامة، كما أن المعلومات لا تكون ذات أهمية نسبية إلا إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على اتخاذ القرارات التي يتخذها أصحاب القرار.

2- أظهرت نتائج التحليل الاحصائي أن الترتيب الأخير بين المتوسطات الحسابية كان للفقرة الرابعة "تساهم المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة في تكوين توقعات وتنبؤات أكثر دقة حول الأحداث المستقبلية" بمتوسط حسابي يساوي 6.69 أي أن الوزن النسبي 66.89%، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرة، ويعزو الباحث ذلك إلى طبيعة الحالة السياسية التي يعيشها القطاع الحكومي لاسيما الوضع المالي العام بسبب الحصار الاقتصادي المفروض على قطاع غزة منذ عام 2007

والذي يقلل من دقة إمكانية تكوين توقعات موضوعية لحركة الإيرادات والالتزامات خلال أي فترة زمنية من السنة المالية، وبالتالي لا يمكن بموجب المعلومات المحاسبية المقدمة من الأنظمة الحكومية تكوين مؤشرات أو توقعات أو تنبؤات اقتصادية يمكن من خلالها تقدير وتحديد قيمة الإيرادات المتوقع تدفقها للخزينة العامة اللازمة لتغطية النفقات العامة الحكومية.

3- تشير نتيجة قيم اختبار (ت لعينة واحد) للتحقق من أن متوسط الإجابات لفقرات المجال الأول "خاصية الملاءمة" حول القيمة (5.5) التي تعبر عن الموقف المتوسط، حيث تبين بأن قيم الوسط الحسابي لفقرات المجال أكبر من القيمة (5.5) وذات دلالة إحصائية، وهو ما يشير إلى أن متوسط إجابات أفراد مجتمع الدراسة في تعبئة فقرات المجال يميل نحو الموقف الإيجابي، وهذه النتيجة تعزز من الموافقة الإيجابية (الموافقة الكبيرة).

4- بشكل عام المتوسط الحسابي لجميع عبارات مجال "خاصية الملاءمة" يساوي 6.92 أي أن الوزن النسبي 69.18%، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد المجتمع على فقرات هذا المجال.

2. تحليل فقرات مجال "خاصية الموثوقية"

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لمعرفة درجة الموافقة على فقرات مجال خاصية الموثوقية وهو المجال الثاني من فقرات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وقد كانت نتائج التحليل الإحصائي لفقرات هذا المجال كما يلي:

جدول (4.24): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لكل فقرة من فقرات مجال "خاصية الموثوقية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
1.	تتميز المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة بالاكتمال وإمكانية الاعتماد عليها.	7.08	1.85	70.82	1	كبيرة	9.46	0.000
2.	تُوفر المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة معلومات محاسبية دقيقة وصحيحة وخالية من أي أخطاء محاسبية جوهرية.	6.86	1.80	68.61	5	كبيرة	8.34	0.000

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	درجة الموافقة	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
3.	تُوفر الوزارة إمكانية التحقق من صحة بنود وقيم المعلومات المحاسبية.	6.80	1.91	67.95	7	كبيرة	7.50	0.000
4.	يتحقق التمثيل الصادق في المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة حسب محتوى المعاملات وليس فقط حسب شكلها القانوني.	6.63	1.91	66.33	9	كبيرة	6.52	0.000
5.	تتسم المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة بالحياد وعدم التحيز حيال المستخدمين.	6.72	2.04	67.21	8	كبيرة	6.62	0.000
6.	المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة تعكس الواقع والأحداث بكل مصداقية وموضوعية.	6.86	2.07	68.61	5	كبيرة	7.25	0.000
7.	المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة تتوافق من حيث الجوهر والمضمون للأوضاع المالية التي انبثقت عنها.	6.88	2.06	68.77	4	كبيرة	7.39	0.000
8.	تطبق الوزارة إجراءات رقابية قادرة على اكتشاف أي أخطاء في المعلومات المحاسبية.	6.51	2.05	65.08	10	كبيرة	5.44	0.000
9.	يوجد لدى الوزارة نظام معلومات محاسبية يتوفر فيه إجراءات رقابية سابقة وامتزامة قبل اعتماد المعاملات المالية على النظام المحوسب بما يحقق موثوقية المعلومات المحاسبية الصادرة عن هذا النظام.	6.89	2.06	68.93	3	كبيرة	7.46	0.000
10.	يوجد في الوزارة نظم معلومات محاسبية محددة الصلاحيات لكل مستوى وظيفي يحدد كيفية التعامل مع المعلومات المحاسبية.	6.91	2.07	69.10	2	كبيرة	7.54	0.000
	جميع فقرات المجال معاً	6.81	1.65	68.14		كبيرة	8.82	0.000

يتضح من الجدول رقم (4.24) ما يلي:

1- أظهرت نتائج التحليل الاحصائي أن الترتيب الأول بين المتوسطات الحسابية كان للفقرة الأولى "تتميز المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة بالاكتمال وإمكانية الاعتماد عليها" بمتوسط حسابي يساوي 7.08 (الدرجة الكلية من 10) أي أن الوزن النسبي 70.82%، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرة، ويعود ذلك لما سبق الإشارة إليه عند تحليل الباحث لنتائج الجدول رقم (4.18) والخاص بمجال سيادة القانون حيث ذكر الباحث أن طبيعة العمليات المحاسبية وما يفرضه القانون من أنظمة رقابية توجب على الموظف الحكومي الالتزام الكامل بتنفيذ نصوص القوانين في مجالات المحاسبة الحكومية حتى لو جاءت تلك النصوص متعارضة مع ال المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.

2- أظهرت نتائج التحليل الاحصائي أن الترتيب الأخير بين المتوسطات الحسابية كان للفقرة الثامنة "تطبق الوزارة إجراءات رقابية قادرة على اكتشاف أي أخطاء في المعلومات المحاسبية" بمتوسط حسابي يساوي 6.51 أي أن الوزن النسبي 65.08%، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرة، ويعزو الباحث ذلك إلى أن مجموعة الإجراءات والأساليب والترتيبات المستخدمة في الكشف عن الانحرافات والأخطاء تكون أثناء تنفيذ المعاملات أو العمليات المالية خصوصاً أثناء عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات والتأكد من مدى مطابقتها للمعايير التنظيمية الموضوعية، ومدى انسجامها مع القوانين والأنظمة واللوائح المعمول بها، وهو ما يطلق عليه الرقابة المتزامنة والتي يتم ممارستها على المستوى التنفيذي.

3- تشير نتيجة قيم اختبار (ت لعينة واحد) للتحقق من أن متوسط الإجابات لفقرات المجال الأول "خاصية الموثوقية" حول القيمة (5.5) التي تعبر عن الموقف المتوسط، حيث تبين بأن قيم الوسط الحسابي لفقرات المجال أكبر من القيمة (5.5) وذات دلالة إحصائية، وهو ما يشير إلى أن متوسط إجابات أفراد مجتمع الدراسة في تعبئة فقرات المجال يميل نحو الموقف الإيجابي، وهذه النتيجة تعزز من الموافقة الإيجابية (الموافقة الكبيرة).

4- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لجميع عبارات مجال "خاصية الموثوقية" يساوي 6.81 أي أن الوزن النسبي 68.14%، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد المجتمع على فقرات هذا المجال.

تحليل جميع فقرات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لمعرفة درجة الموافقة على فقرات المجال الأول من مجالات الاستبانة وقد وكانت نتائج التحليل الإحصائي لفقرات هذا المجال كما يلي:

جدول (4.25): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (T) لجميع فقرات "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام"

القيمة الاحتمالية	قيمة الاختبار	درجة الموافقة	الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المجال
0.000	9.66	كبيرة	1	69.18	1.62	6.92	خاصية الملاءمة.
0.000	8.82	كبيرة	2	68.14	1.65	6.81	خاصية الموثوقية.
0.000	9.44	كبيرة		68.58	1.59	6.86	جميع فقرات "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام"

يتضح من الجدول رقم (4.25) ما يلي:

أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يساوي 6.86 (الدرجة الكلية من 10) أي أن الوزن النسبي 68.58%، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد المجتمع على فقرات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بشكل عام مما يعني بتوفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمتمثلة في خاصية الملاءمة والموثوقية وقد اتفقت هذه النتائج مع دراسة (السقا، 2016) حيث أثبتت الدراسة توفر عناصر جودة المعلومات المحاسبية لدى وزارة المالية بغزة وهي الثقة والملاءمة.

3.2.5 اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسة الأولى: يوجد مستوى متوسط حول تطبيق مبادئ الحوكمة متمثلة ب (سيادة القانون، الشفافية، المساءلة، المشاركة) في وزارة المالية الفلسطينية.

للإجابة على هذه الفرضية قام الباحث باستخدام المتوسطات والأوزان النسبة لمعرفة مستوى موافقة حول تطبيق مبادئ الحوكمة في وزارة المالية الفلسطينية، حيث تشير النتائج الموضحة في جدول (4.22) بأن الوسط الحسابي لتطبيق مبادئ الحوكمة في وزارة المالية الفلسطينية بلغ (6.17 من 10 بانحراف معياري 1.60) بوزن نسبي (61.17%) وتعتبر عن مستوى موافقة متوسطة، وتعزز هذه النتيجة من خلال قيمة اختبار ت لعينة واحدة حيث بلغت قيمة ت = 4.60 بمستوى دلالة = 0.000 أقل من 0.05. وهذه النتيجة تؤكد قبول الفرضية الرئيسة الأولى التي تنص على " يوجد مستوى متوسط حول تطبيق مبادئ الحوكمة متمثلة ب (سيادة القانون، الشفافية، المساءلة، المشاركة) في وزارة المالية الفلسطينية".

الفرضية الرئيسة الثانية: يوجد مستوى مرتفع من توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية الفلسطينية.

للإجابة على هذه الفرضية قام الباحث باستخدام المتوسطات والأوزان النسبة لمعرفة مستوى موافقة حول توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية الفلسطينية، حيث تشير النتائج الموضحة في جدول (4.25) بأن الوسط الحسابي لتوفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية الفلسطينية بلغ (6.86 من 10 بانحراف معياري 1.59) بوزن نسبي (68.6%) وتعتبر عن مستوى موافقة مرتفع (كبيرة)، وتعزز هذه النتيجة من خلال قيمة اختبار ت لعينة واحدة حيث بلغت قيمة ت = 9.44 بمستوى دلالة = 0.000 أقل من 0.05. وهذه النتيجة تؤكد قبول الفرضية الرئيسة الثانية التي تنص على " يوجد مستوى مرتفع من توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية الفلسطينية".

الفرضية الرئيسية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية الفلسطينية. لاختبار هذه الفرضية تم استخدام الانحدار الخطي المتعدد والجدول (4.26) يوضح ذلك:

جدول (4.26): تحليل الانحدار المتعدد

المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار	قيمة اختبار (T)	القيمة الاحتمالية Sig.
المقدار الثابت	1.979	5.425	0.000
مبدأ سيادة القانون.	0.059	0.534	0.595
مبدأ الشفافية.	0.173	1.939	0.027
مبدأ المساءلة.	0.551	4.578	0.000
مبدأ المشاركة.	-0.009	-0.114	0.910
معامل الارتباط = 0.796	معامل التحديد المُعدَّل = 0.621		
قيمة الاختبار F = 50.574	القيمة الاحتمالية = 0.000		

من الجدول رقم (4.26) يمكن استخلاص ما يلي:

- معامل الارتباط = 0.796، ومعامل التحديد المُعدَّل = 0.621 وهذا يعني أن 62.1% من التغير في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية تم تفسيره من خلال العلاقة الخطية والنسبة المتبقية قد ترجع إلى عوامل أخرى تؤثر في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية.
- قيمة الاختبار F المحسوبة بلغت 50.574، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 مما يعني وجود أثر ذي دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية، وتتفق هذه النتائج مع دراسة (pramita & dharna, 2018)، ودراسة (Oktarina & Andini, 2016).

تبين من الجدول رقم (4.26) التالي:

- أن المتغيرات المؤثرة في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية "هي: مبدأ الشفافية، مبدأ المساءلة" وهذا ما توصلت إليه دراسة (Ogoja & Osadi, 2019) أن المساءلة والشفافية هما أداتان فاعليان ولا غنى عنهما لضمان فعالية الإدارة المالية العامة والحوكمة الرشيدة، وتعتبر المساءلة هي بمثابة صمام الأمان، وترتبط المساءلة بالشفافية بعلاقة تكاملية حيث إنه في غياب الشفافية لا يتوقع حدوث مساءلة، وبدون المساءلة لا يكون للشفافية أي قيمة عملية (أبو النصر، 2015).

- تبين عدم وجود تأثير للمتغيرين "مبدأ سيادة القانون، مبدأ المشاركة" وعليه وبالرجوع إلى الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية" يمكن للباحث بالاستعانة بما ورد في الجدول المذكور استنباط نتائج الفرضيات الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الأولى كالتالي:

أ- الفرضية الفرعية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق مبدأ سيادة القانون على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية.

تبين من خلال الجدول رقم (4.26) أن القيمة الاحتمالية ((Sig. المقابلة لاختبار (T)) لمعاملات الانحدار الخاصة بتأثير متغير سيادة القانون على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي (0.595) وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي يخلص الباحث إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية المذكورة والقول بأنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق مبدأ سيادة القانون على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية.

ويمكن تفسير ذلك إلى أن مبدأ سيادة القانون يعتمد على تطبيق التشريعات والقوانين والأنظمة واللوائح باعتبارها المرجعية الأساسية لكافة أعمال الوزارات والمؤسسات الحكومية، وبالتالي فإن القرارات الحكومية بموجب هذا المبدأ تتأثر بشكل أساسي بنصوص القوانين والأنظمة واللوائح من خلال الالتزام الكامل بتنفيذ نصوص القوانين في القطاع الحكومي، وأن قرارات ذوي العلاقة في القطاع الحكومي لا بد أن تكون متوائمة مع ما نصت عليه القوانين والتشريعات والأنظمة واللوائح والإجراءات الناظمة لعمل المؤسسات الحكومية مثل قانون الموازنة العام الذي يحدد مخصصات الصرف السنوية التي تحكم قرارات الإنفاق الحكومي للمفوضين بالإنفاق في كافة الوزارات بحيث ينظر إلى المخصصات المقررة في قانون الموازنة العامة على أنها المبالغ القصوى، ويجب أن لا تتجاوز النفقات الفعلية هذه المخصصات، كما أن قانون اللوازم يحدد الصلاحيات والمسؤوليات والأسقف المالية التي يقرر بموجبها أصحاب القرارات طريقة مباشرة عمليات شراء اللوازم العامة وإجراءات إتمام عمليات الشراء بحيث لا يجوز لأي وزارة أو مؤسسة حكومية اتخاذ أي قرارات أو إجراءات لغايات الشراء الحكومي إلا في ضوء ما نص عليه قانون اللوازم العامة، كما نجد أنه في جميع الأحوال لا يجوز للوزارات أو المؤسسات الحكومية فرض أي رسوم جديدة أو الغاؤها أو تعديلها بالزيادة أو بالنقص إلا بتشريع قانوني،

ويؤكد ذلك مادة (88) من القانون الاساسي الفلسطيني حيث نصت على أن فرض الضرائب العامة والرسوم، وتعديلها وإلغائها، لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها، في غير الأحوال المبينة في القانون.

وعليه فإن العمليات المحاسبية وما يتعلق بها من قرارات سواء قرارات خاصة بصرف النفقات العامة محكومة بما نصت عليه القوانين والأنظمة المالية وحسب الأسقف المالية والمخصصات السنوية المنصوص عليها في تلك القوانين، كما أن تحصيل الإيرادات العامة وما يتعلق بها من قرارات محكوم بالشرائح الضريبية، ونسب ضريبة القيمة المضافة المنصوص عليها في القوانين الضريبية، وهذا يؤكد ما تم الإشارة إليه سابقاً عند تحليل مجال سيادة القانون في جدول رقم (4.18) بضرورة الالتزام الكامل بتنفيذ نصوص القوانين في مجالات المحاسبة الحكومية وما يتعلق بها من عمليات محاسبية خاصة بالنفقات أو خاصة بالإيرادات حتى لو جاءت تلك النصوص متعارضة مع ال المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، علاوة على أن النظم المحاسبية يتم تصميمها بما يتوافق مع القوانين والتشريعات والأنظمة واللوائح والتعليمات وليس العكس.

وعلى اعتبار أن ما يصدق على الكل يصدق على الجزء، يمكن اعتبار هذه النتيجة مقدمة منطقية للاستدلال على النتائج الجزئية التالية:

- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق مبدأ سيادة القانون على خاصية الملاءمة في وزارة المالية.
- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق مبدأ سيادة القانون على خاصية الموثوقية في وزارة المالية.

ب- الفرضية الفرعية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق مبدأ الشفافية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية.

تبين من خلال الجدول رقم (4.26) أن القيمة الاحتمالية ((Sig. المقابلة لاختبار (T) لمعاملات الانحدار الخاصة بتأثير متغير سيادة الشفافية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي (0.027) وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي يخلص الباحث إلى نتيجة مفادها قبول الفرضية المذكورة والقول بأنه يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق مبدأ الشفافية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية.

وتعزى هذه النتيجة إلى ما تم الإشارة إليه عند تحليل نتائج فقرات مجال مبدأ الشفافية في جدول رقم (4.19) بأن المعالجات المحاسبية لكافة العمليات المحاسبية والمعاملات المالية تكون مضبوطة بالقواعد والأسس والإجراءات التي تقرها القوانين والتشريعات واللوائح والأنظمة المعمول بها، وأن عمليات الصرف في القطاع الحكومي تكون محصورة في المخصصات المرصودة من بداية السنة المالية، وبالتالي تحرص الوزارة استجابة للمتطلبات القانونية التي توجب تعزيز الشفافية والمصدقية والنزاهة والوضوح في أعمال الحكومة وضمن النزاهة في الأداء العام لكافة المؤسسات والهيئات العامة وبالتالي إضفاء الثقة بالسياسات المالية والاقتصادية للدولة من خلال إصدار معلومات محاسبية دقيقة وصحيحة وخالية من أي أخطاء محاسبية جوهرية، كما يعتبر تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة هو أحد مقاييس الشفافية في الأداء الحكومي، ولا يتم تحقيق الشفافية الا من خلال الالتزام التام بكافة الضوابط والقواعد والإجراءات والأنظمة القانونية والافصاح عن المعلومات المحاسبية، وبالتالي فإن هذه الشفافية المتمثلة في اتباع القطاع الحكومي نفس الطرق والأساليب والإجراءات والسياسات المحاسبية خلال الفترات المالية المتتالية تجعل المعلومات المدرجة في التقارير المالية الحكومية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية بما وتتوفر فيها مجموعة من الخصائص النوعية والتي يتم استخدامها كأساس لتقييم مدى شفافية تلك المعلومات.

يمكن اعتبار هذه النتيجة مقدمة منطقية للاستدلال على النتائج الجزئية التالية:

- يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق مبدأ الشفافية على خاصية الملاءمة في وزارة المالية.
- يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق مبدأ الشفافية على خاصية الموثوقية في وزارة المالية.

ت- الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق مبدأ المساءلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية.

يتبين من خلال الجدول رقم (4.26) أن القيمة الاحتمالية ((Sig. المقابلة لاختبار (T) لمعاملات الانحدار الخاصة بتأثير متغير المساءلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي يخلص الباحث إلى نتيجة مفادها قبول الفرضية المذكورة والقول بأنه يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند

مستوى $0.05 \leq \alpha$ لتطبيق مبدأ المساواة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية.

ويمكن تفسير هذه النتيجة إلى ما تم الإشارة إليه عند تحليل نتائج فقرات مجال مبدأ المساواة في جدول رقم (4.20) وأن المؤسسات والوزارات الحكومية ملزمة بتقديم كافة التفسيرات والتبريرات عن أعمالها لأجهزة الرقابة والمساواة المالية والإدارية علاوة عن المساواة عن الأداء، وتقوم تلك الأجهزة الرقابية بعملية المساواة المالية، من خلال بيان مدى الالتزام بالتشريعات والضوابط المالية والقوانين والإجراءات واللوائح المعززة لضمان سلامة التقارير والمعلومات المالية، وبالتالي فإن هذه المساواة تجعل توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية أمراً حتمياً لا بد من توفره في كافة التقارير المالية حتى لا يتعرض معدي التقارير المالية التي يتم مراجعتها والرقابة عليها للمساءلة القانونية وإيقاع العقوبات الإدارية المناسبة على كافة المسؤولين عن تلك المخالفات.

يمكن اعتبار هذه النتيجة مقدمة منطقية للاستدلال على النتائج الجزئية التالية:

- يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $0.05 \leq \alpha$ لتطبيق مبدأ المساواة على خاصية الملاءمة في وزارة المالية.
- يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $0.05 \leq \alpha$ لتطبيق مبدأ المساواة على خاصية الموثوقية في وزارة المالية.

- الفرضية الفرعية الرابعة: يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $0.05 \leq \alpha$ لتطبيق مبدأ المشاركة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية.

يتبين من خلال الجدول رقم (4.26) أن القيمة الاحتمالية ((Sig. المقابلة لاختبار (T) لمعاملات الانحدار الخاصة بتأثير متغير المشاركة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي (0.910) وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي يخلص الباحث إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية المذكورة والقول بأنه لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $0.05 \leq \alpha$ لتطبيق مبدأ المشاركة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية، ويمكن اعتبار هذه النتيجة مقدمة منطقية للاستدلال على النتائج الجزئية التالية:

- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى $0.05 \leq \alpha$ لتطبيق مبدأ المشاركة على خاصية الملاءمة في وزارة المالية.

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق مبدأ المشاركة على خاصية الموثوقية في وزارة المالية.

الفرضية الرئيسية الرابعة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية في قطاع غزة تعزى للبيانات الوظيفية والشخصية التالية: (الجنس، الفئة العمرية، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، الإدارة العامة).

ويشتق من هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية في قطاع غزة تعزى إلى الجنس.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار " (T) - لعينتين مستقلتين "، والجدول التالي

يوضح ذلك

جدول (4.27): نتائج اختبار " (T) - لعينتين مستقلتين " - الجنس

القيمة الاحتمالية (.Sig)	قيمة الاختبار	المتوسطات		المجال
		أنثى	ذكر	
0.385	-0.871	6.68	6.37	مبدأ سيادة القانون.
0.094	-1.690	6.60	6.01	مبدأ الشفافية.
0.371	-0.897	6.55	6.23	مبدأ المساءلة.
0.747	-0.323	5.69	5.56	مبدأ المشاركة.
0.296	-1.051	6.41	6.07	الحوكمة.
0.290	-1.063	7.17	6.82	خاصية الملاءمة.
0.464	-0.734	6.99	6.75	خاصية الموثوقية.
0.371	-0.899	7.07	6.78	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
0.292	-1.058	6.61	6.29	جميع المجالات معاً

يتبين من الجدول رقم (4.27) أن القيمة الاحتمالية ((Sig. المقابلة لاختبار (T) - لعينتين مستقلتين" الخاصة بقياس أثر متغير الجنس على تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبذلك يخلص الباحث إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية المذكورة والقول أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول مجالات تعزى إلى الجنس، ويعزو الباحث ذلك إلى أن القواعد القانونية وما يتعلق بها من واجراءات بما في ذلك مبادئ الحوكمة يجب الالتزام بتطبيقها بغض النظر عن الجنس.

الفرضية الفرعية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية في قطاع غزة تعزى إلى الفئة العمرية. لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار "التباين الأحادي"، والجدول (4.28) يوضح ذلك

جدول (4.28): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - الفئة العمرية

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات			المجال
		50 عام فأكثر	من 40 - أقل من 50 عام	أقل من 40 عام	
0.712	0.341	6.76	6.46	6.37	مبدأ سيادة القانون.
0.765	0.268	6.30	6.30	6.07	مبدأ الشفافية.
0.723	0.326	6.48	6.45	6.21	مبدأ المساءلة.
0.829	0.188	5.85	5.60	5.53	مبدأ المشاركة.
0.749	0.290	6.37	6.24	6.08	الحوكمة.
0.986	0.015	6.97	6.93	6.90	خاصية الملاءمة.
0.906	0.099	6.70	6.91	6.79	خاصية الموثوقية.
0.966	0.034	6.81	6.91	6.84	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
0.845	0.169	6.51	6.44	6.31	جميع المجالات معاً

يتبين من الجدول رقم (4.28) أن القيمة الاحتمالية ((Sig. المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" الخاصة بقياس أثر متغير الفئة العمرية على تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبذلك يخلص الباحث إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية المذكورة والقول أنه لا توجد فروق ذات دلالة

إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول مجالات تعزى إلى متغير الفئة العمرية، ويعزو الباحث ذلك إلى أن القواعد القانونية وما يتعلق بها من إجراءات بما في ذلك مبادئ الحوكمة يجب الالتزام بتطبيقها بغض النظر عن الفئة العمرية.

الفرضية الفرعية الثالثة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية في قطاع غزة تعزى إلى المؤهل العلمي.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار " (T) - لعينتين مستقلتين "، والجدول (4.29)

يوضح ذلك

جدول (4.29): نتائج اختبار " (T) - لعينتين مستقلتين -" المؤهل العلمي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	القيمة الاختبار	المتوسطات		المجال
		دراسات عليا	بكالوريوس فأقل	
0.619	0.499	6.30	6.49	مبدأ سيادة القانون.
0.074	1.800	5.63	6.31	مبدأ الشفافية.
0.422	0.805	6.08	6.38	مبدأ المساءلة.
0.939	-0.076	5.62	5.59	مبدأ المشاركة.
0.397	0.850	5.93	6.23	الحوكمة.
0.097	1.671	6.45	7.05	خاصية الملاءمة.
0.509	0.662	6.62	6.87	خاصية الموثوقية.
0.272	1.103	6.55	6.94	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
0.332	0.974	6.12	6.45	جميع المجالات معا

يتبين من الجدول رقم (4.29) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار " (T) - لعينتين مستقلتين " الخاصة بقياس أثر متغير المؤهل العلمي على تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبذلك نصل إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية المذكورة والقول أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول مجالات تعزى إلى المؤهل العلمي، ويعزو الباحث ذلك إلى أن القواعد القانونية وما يتعلق بها من إجراءات بما في ذلك مبادئ الحوكمة يجب الالتزام بتطبيقها بغض النظر عن المؤهل العلمي.

الفرضية الفرعية الرابعة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية في قطاع غزة تعزى إلى سنوات الخبرة. لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار "التباين الأحادي"، والجدول (4.30) يوضح ذلك

جدول (4.30): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - سنوات الخبرة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المجال
		20 سنة فأكثر	من 15 إلى أقل من 20 سنة	من 10 إلى أقل من 15 سنة	أقل من 10 سنوات	
0.191	1.608	6.90	6.02	6.29	6.81	مبدأ سيادة القانون.
0.136	1.883	6.61	6.00	5.81	6.62	مبدأ الشفافية.
0.365	1.070	6.81	6.10	6.12	6.46	مبدأ المساءلة.
0.750	0.405	5.88	5.32	5.54	5.72	مبدأ المشاركة.
0.275	1.309	6.59	5.89	5.96	6.44	الحوكمة.
0.678	0.508	7.17	6.77	6.77	7.12	خاصية الملاءمة.
0.592	0.638	7.13	6.71	6.62	7.00	خاصية الموثوقية.
0.606	0.616	7.15	6.74	6.68	7.05	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.
0.322	1.175	6.76	6.15	6.18	6.63	جميع المجالات معا

من الجدول رقم (4.30) يمكن استخلاص ما يلي:

أن القيمة الاحتمالية ((Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" الخاصة بقياس أثر متغير سنوات الخبرة على تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبذلك نخلص إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية المذكورة والقول أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول مجالات تعزى إلى متغير سنوات الخبرة، ويعزو الباحث ذلك إلى أن القواعد القانونية وما يتعلق بها من واجراءات بما في ذلك مبادئ الحوكمة يجب الالتزام بتطبيقها بغض النظر عن سنوات الخبرة.

الفرضية الفرعية الخامسة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية في قطاع غزة تعزى إلى المسمى الوظيفي.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار "التباين الأحادي"، والجدول (4.31) يوضح ذلك:

جدول (4.31): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - المسمى الوظيفي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات						المجال
		أخرى	مراقب مالي	محاسب	رئيس قسم وشعبة	مدير دائرة	مدير عام فأعلى	
0.564	0.783	7.69	6.85	6.55	6.21	6.35	6.75	مبدأ سيادة القانون.
0.379	1.074	7.25	6.63	6.55	5.80	6.11	6.18	مبدأ الشفافية.
0.786	0.486	7.25	6.54	6.36	6.09	6.30	6.68	مبدأ المساءلة.
0.456	0.943	6.75	5.64	5.89	5.15	5.77	5.72	مبدأ المشاركة.
0.518	0.849	7.26	6.46	6.36	5.86	6.16	6.37	الحوكمة.
0.859	0.384	7.19	7.08	6.94	6.69	6.97	7.46	خاصية الملاءمة.
0.806	0.459	7.35	7.03	6.64	6.60	6.95	7.25	خاصية الموثوقية.
0.828	0.428	7.29	7.05	6.76	6.64	6.95	7.34	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القطاع العام.
0.622	0.704	7.27	6.64	6.48	6.09	6.40	6.67	جميع المجالات معاً

يتبين من الجدول رقم (4.31) أن القيمة الاحتمالية ((Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" الخاصة بقياس أثر متغير المسمى الوظيفي على تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبذلك يخلص الباحث إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية المذكورة والقول أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول مجالات تعزى إلى متغير المسمى

الوظيفي، ويعزى ذلك إلى أن القواعد القانونية وما يتعلق بها من واجراءات بما في ذلك مبادئ الحوكمة يجب الالتزام بتطبيقها بغض النظر عن المسمى الوظيفي.

- الفرضية الفرعية السادسة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية في قطاع غزة تعزى إلى الإدارة العامة.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار "التباين الأحادي"، والجدول (4.32) يوضح ذلك

جدول (4.32): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - الإدارة العامة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات											المجال
		أخرى	الإدارة العامة للرواتب	الرقابة العسكرية	الإيرادات العامة	اللوازم العامة	الحسابات العامة	الخزينة العامة	الموازنة العامة	التدقيق الداخلي	الرقابة الداخلية	الشؤون الإدارية والمالية	
0.339	1.140	6.85	6.82	6.84	5.94	7.24	6.29	6.03	7.23	5.84	6.67	7.86	مبدأ سيادة القانون.
0.389	1.073	5.96	6.58	6.90	5.57	6.44	6.26	5.92	5.54	6.30	6.38	7.74	مبدأ الشفافية.
0.495	0.945	7.05	6.53	6.82	5.88	7.27	5.98	6.28	6.43	5.84	6.38	7.84	مبدأ المساءلة.
0.370	1.099	5.69	6.15	6.32	4.87	5.68	5.35	5.67	6.32	5.29	5.70	7.23	مبدأ المشاركة.
0.398	1.061	6.46	6.54	6.74	5.61	6.72	6.00	6.00	6.38	5.85	6.31	7.69	الحوكمة.
0.213	1.351	7.50	6.80	7.63	6.14	8.06	7.18	7.15	7.33	7.20	6.63	7.57	خاصية الملاءمة.
0.195	1.388	7.32	7.00	7.57	6.16	7.68	6.76	6.71	7.47	7.13	6.57	8.32	خاصية الموثوقية.
0.205	1.367	7.39	6.92	7.60	6.15	7.84	6.93	6.89	7.41	7.16	6.60	8.01	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القطاع العام.

0.327	1.158	6.74	6.65	7.00	5.77	7.06	6.28	6.27	6.70	6.24	6.40	7.79	جميع المجالات معاً
-------	-------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	--------------------------

يتبين من الجدول رقم (4.32) أن القيمة الاحتمالية (.Sig) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" الخاصة بقياس أثر متغير الإدارة العامة على تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبذلك نخلص إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية المذكورة والقول أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول مجالات تعزى إلى متغير الإدارة العامة، ويعزو الباحث ذلك إلى أن القواعد القانونية وما يتعلق بها من إجراءات بما في ذلك مبادئ الحوكمة يجب الالتزام بتطبيقها بغض النظر عن الإدارة العامة.

نتيجة تحليل الفرضية الرئيسية الرابعة: من خلال الجداول السابقة الخاصة بتحليل نتائج الفرضية الرئيسية الثانية يمكن التوصل إلى نتيجة مفادها رفض الفرضية الرئيسية والقول بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية في قطاع غزة تعزى للبيانات الوظيفية والشخصية التالية: (الجنس، الفئة العمرية، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، الإدارة العامة).

الفصل الرابع النتائج والتوصيات

الفصل الرابع النتائج والتوصيات

4.1 النتائج:

من خلال تحليل الاستبانة توصل الباحث إلى جملة من النتائج يمكن بلورتها في النقاط التالية:

أولاً: النتائج المتعلقة بمحور مبادئ الحوكمة:

1. أظهرت النتائج وجود تقييم إيجابي متوسط حول مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة بوزارة المالية، وقد تمثلت هذه الأبعاد في (سيادة القانون، المساءلة، الشفافية، المشاركة)، حيث بلغ الوزن النسبي الإجمالي لمستوى تطبيق مبادئ الحوكمة بوزارة المالية (61.65%).
2. أشارت نتائج الدراسة التطبيقية إلى وجود علاقة ارتباطية إيجابية بين أبعاد الحوكمة داخل وزارة المالية والمتمثلة في (سيادة القانون، المساءلة، الشفافية، المشاركة)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما (0.796).

ثانياً: النتائج المتعلقة بمحور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

1. أشارت نتائج الدراسة إلى وجود مستوى مرتفع لتوافر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية بوزارة المالية، حيث بلغ الوزن النسبي الخاص بهذا المستوى (68.58%)، وقد احتلت خاصية الملاءمة المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ (69.18%)، في حين احتلت خاصية الموثوقية المرتبة الثانية بوزن نسبي بلغ (68.14%).

ثالثاً: النتائج المتعلقة بأبعاد مبادئ الحوكمة:

1. لقد احتل مبدأ سيادة القانون المرتبة الأولى من حيث مستوى تقييم المستجيبين لمستوى توافره في إطار عمل وزارة المالية، حيث بلغ الوزن النسبي لمستوى توافره (64.53%)، تلاه من حيث الترتيب مبدأ المساءلة وبوزن نسبي بلغ (63.17%) ومن ثم جاء مبدأ الشفافية وبوزن نسبي بلغ (61.67%)، بينما احتل مبدأ المشاركة الوزن النسبي الأخير وبنسبة (55.95%).
2. أظهرت النتائج عدم وجود أثر معنوي لتطبيق مبدأ سيادة القانون على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية، حيث بلغت القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار (T) لمعاملات الانحدار الخاصة بتأثير هذا المتغير (0.595) وهذه القيمة أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهو ما يشير إلى عدم وجود أثر لهذا المتغير على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية.

3. تشير النتائج إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق مبدأ الشفافية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية، حيث بلغ معامل الانحدار (0.173) وهذا يعني أن زيادة تطبيق مبدأ الشفافية عن الوضع الراهن بمقدار درجة واحدة سيؤدي إلى زيادة مستوى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بمقدار (0.173) درجة.
4. أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق مبدأ المساءلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية، حيث بلغ معامل الانحدار (0.551) وهذا يعني أن زيادة تطبيق مبدأ المساءلة عن الوضع الراهن بمقدار درجة واحدة سيؤدي إلى زيادة مستوى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بمقدار (0.551) درجة.
5. أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق مبدأ المشاركة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية، حيث بلغ مستوى الدلالة الخاص بهذا البعد (0.910)، وهي قيمة أكبر من مستوى 0.05، وهذا يشير إلى عدم معنوية مبدأ المشاركة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وزارة المالية.
6. أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بوزارة المالية في قطاع غزة تعزى للبيانات الوظيفية والشخصية التالية: (الجنس، الفئة العمرية، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، الإدارة العامة).

4.2 التوصيات

من خلال العرض السابق لنتائج الدراسة فقد توصل الباحث إلى مجموعة من التوصيات والتي يمكن أن تسهم في توجيه المهتمين نحو الأخذ بها كمدخل مهم لتحسين واقع الممارسة والتي يمكن تلخيصها كالتالي:

أولاً: توصيات خاصة بوزارة المالية:

- 1- توصي الدراسة بضرورة قيام وزارة المالية بتوفير البنية التحتية المناسبة لتطبيق مبادئ الحوكمة في إطار العمل بما يشمل البنية التحتية التكنولوجية وتلك المرتبطة بالمرافق والخدمات التي تقدمها لأطراف العلاقة.
- 2- توصي الدراسة بضرورة تركيز وزارة المالية على تعزيز علاقات التعاون مع أطراف العلاقة المجتمعية في إطار تعزيزها لقواعد الحوكمة وخصوصاً منظمات المجتمع المدني لما لها من دور مهم في تصحيح انحراف السلطة التنفيذية عن تطبيق تلك المبادئ وإتاحة المجال لها للمشاركة الفاعلة في صياغة التوجهات الاستراتيجية للوزارة فيما يتعلق بفعالية تلك التطبيقات.
- 3- توصي الدراسة بضرورة تطوير المعارف الخاصة بالعاملين في الوزارة فيما يتعلق بالإجراءات الواجب تطبيقها للسير باتجاه التنفيذ الدقيق لمبادئ الحوكمة وما يترتب عليها من مسؤوليات.
- 4- توصي الدراسة بضرورة وتطوير الإجراءات الرقابية والفنية الوقائية على المعلومات المحاسبية في أنظمة المعلومات المحاسبية الإلكترونية وذلك وفق التشريعات والقوانين المالية بما يضمن منع وجود الأخطاء في المعلومات المحاسبية وبما يحقق عدالة التقارير المالية وتحقيق التمثيل للوقائع والأحداث بكل مصداقية وموضوعية.
- 5- توصي الدراسة بضرورة تركيز الوزارة على تعزيز مبدأ الشفافية في الإفصاح عن كافة المعلومات المحاسبية سواء ما يتعلق بالموازنة السنوية العامة أو التقارير الدورية التي تعكس الواقع والأحداث والمعلومات المالية وذلك للجمهور عبر الصفحة الإلكترونية الخاصة بالوزارة المالية

ثانياً: توصيات عامة خاصة بالحكومة الفلسطينية:

1. تشكيل فريق وطني حكومي وغير حكومي يتكون من مختصين قانونيين وإداريين وماليين لإصلاح مؤسسات الحكم أولاً وإصلاح المؤسسات الحكومية ثانياً يكون دور هذا الفريق تصنيف التشريعات وفق معايير الحكم الرشيد بدءاً من الدستور الذي يعتبر القانون الأساسي ويقع على قمة تشريعات الحكم الرشيد حيث إنه هو المسؤول عن بناء النظام السياسي والتشريعي والتنفيذي والقضائي ومروراً بباقي القوانين.
2. وضع إطار عام للحكومة الرشيدة وإصدار قرار واضح بتطبيق الحوكمة وفق ما يتلاءم مع البيئة الفلسطينية.
3. ضرورة إعداد دليل ارشادي لتطبيق الحوكمة الرشيدة ومؤشرات لقياسها ومتابعتها.
4. توفير بنية مؤسساتية سليمة وأجهزة رقابة (إدارية ومالية) وأجهزة قضائية قوية وفاعلة تتمتع باستقلالية تامة ومهنية عالية تنسجم مع متطلبات تطبيق مبادئ الحوكمة.

4.3 الدراسات المقترحة:

- يوصي الباحث بإمكانية إجراء المزيد من الدراسات حول مفاهيم الحوكمة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ويقترح المواضيع التالية:
1. دراسة أثر التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في تعزيز قواعد المساءلة والشفافية.
 2. دراسة أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على فعالية جهاز الرقابة الداخلية بوزارة المالية.
 3. مدى مواءمة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية بوزارة المالية لمتطلبات معايير الحوكمة وأثره على جودة التقارير المالية "دراسة تطبيقية على الأنظمة الإلكترونية المطبقة في وزارة المالية".

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع

أولاً: المراجع العربية:

- إبراهيم، سلطان. (2005م). *نظم المعلومات الإدارية (مدخل إداري)*. ط1. الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
- إبراهيم، على كامل، وداود، هزار سليمان. (2012م). دراسة عوامل توافق نظم المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية السورية. *مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية*، 34(3).
- إبراهيم، محمد محمد. (2016م). *الإدارة الاستراتيجية آليات ومرجعيات خارطة الطريق لإدارة وإعادة الهيكلة الإدارية للمؤسسات مدخل التميز الإداري واحتلال مركز الريادة*. ط1. الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
- إسماعيل، إسماعيل، ونعوم، ريان. (2012م). الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*، 1(30)، 281-308.
- أوجار، محمد. (2013م). *الحكم الرشيد ومهام الانتقال إلى الديمقراطية*. الندوة الدولية حول التنمية والديمقراطية وتطوير النظام الإقليمي العربي، الأولى، المنظمة العربية لحقوق الانسان، القاهرة.
- البياز، مصطفى. (2013م). *نظرية المحاسبة وتصميم النظم المحاسبية*. ط1. الاسماعيلية، مصر: مطبعة المشرق.
- بدوي، جلال. (2017م). *الرقابة ودورها في تطبيق معايير الحكم الرشيد بوزارة الداخلية والأمن الوطني الفلسطيني* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الأقصى، غزة.
- بلال، زروق، والعمرى، محمد. (2019م). أثر خصائص المعلومات المحاسبية على جودة اتخاذ القرارات - دراسة ميدانية في الشركات الصناعية بمحافظة ظفار - سلطنة عمان. *مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية*، 27(3)، 78-99.
- التميمي، عباس، وزيني، حسين. (2020م). قياس تكامل الإفصاح عن نموذج الأعمال مع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الملائمة والتمثيل الصادق، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية - جامعة بغداد*، 26(117)، الصفحات 521-545.
- التنمية الإنسانية العربية. (2011م). *الحكم والتنمية الإنسانية*. (د. ط). المملكة الأردنية الهاشمية: المكتب الإقليمي للدول العربية، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي.

جاحدو، رضا، ومايو، عبدالله. (2010م). *مداخلة بعنوان تطبيق حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، محور المداخلة: وممارسات الحوكمة المحاسبية، الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، أو البواقي: جامعة العربي مهدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية.*

جازي، محمد أحمد. (1998م). *المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة*. ط1. عمان - الأردن: دار وائل للطباعة والنشر.

الجواوي، طلال، والعبدي، رافد. (2014م). *تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر معديها ومستخدميها- إطار تطبيقي مقترح في عينة من المصارف العراقية الخاصة والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية. المجلة العراقية للعلوم الإدارية، 10(39)، 103-66.*

جعارة، أسامة عمر. (2012م). *المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبة القيمة العادلة - الملائمة والموثوقية، مشكلات التطبيق (مراجعي دراسة تاريخية لنتائج الأبحاث في الأوق المالية). مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، 1(29)، 207-190.*

الحسان، عطا الله أحمد. (2013م). *نظم المعلومات المحاسبية*. ط1. عمان: دار اليازوري العلمية.

أبو حسين، مصطفى. (2017م). *معايير الحكم الرشيد ودورها في تنمية الموارد البشرية بوزارة الداخلية الفلسطينية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الأقصى، غزة.*
الحلبية، منور. (2010م). واقع تطبيق الحكم الرشيد في وزارة المالية الفلسطينية وعلاقته بفاعلية الأداء من وجهة نظر الموظفين (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة القدس، القدس.

حماد، أكرم. (2008م). *المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها*. ط1 غزة: جامعة الأقصى.
حنا ميخائيل، أشرف. (2005م). *تدقيق الحسابات واطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات*. المؤتمر الدولي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات- تدقيق المصارف والمؤسسات المالية-تدقيق الشركات الصناعية). مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة.

الحواتمة، عمر محمد مسلم. (2010م). قياس مدى تحقق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة المتداولة في سوق عمان المالي دراسة ميدانية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الشرق الأوسط، الجزائر.

خالص، مريم. (2013م). الحكومة الالكترونية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، (ع. خ)، 460-439.

شغفة، خليل. (2020م). أثر تطبيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسات والمصالح الحكومية الفلسطينية: دراسة حالة وزارة المالية الفلسطينية. غزة (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة القران الكريم وتأسيس العلوم، جمهورية السودان.

بن دادة، خير الدين. (2012م). الحوكمة كآلية لتحسين الأداء في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة: المؤسسة الحديثة للمبرد الصحراوي "غرداية" (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة قاصدي مرباح كلية العلوم الاقتصادية والتيسير، الجزائر.

الدهدار، مروان؛ كحلة، كريم؛ الفرا، ماجد. (2017م). واقع حوكمة الجامعات الفلسطينية. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 25(1)، 88-62.

دهمان، أسامة. (2012م). فاعلية نظم المعلومات المحوسبة في تحقيق جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على وزارة المالية) (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة.

دهيرب، محمد. (2015م). أثر نظم المعلومات المحاسبية على القوائم المالية في ترشيد القرارات الإدارية للمؤسسات الحكومية. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، 3(9)، 40-11.

ديوان الفتوى والتشريع الفلسطيني. (2018م). الحوكمة والأداء المؤسسي في القطاع العام. المؤتمر السابع عشر لمسؤولي إدارات التشريع في الدول العربية، المركز العربي للبحوث القانونية والقضائية، بيروت - لبنان

ديوان الموظفين العام. (2016م). مدونة قواعد السلوك الوظيفي وأخلاقيات الوظيفة العامة. تاريخ الاطلاع: 3 مايو 2019م، الموقع:

http://diwan.ps/ar/res/news_images/1468994960.pdf:

الرفاعي، خليل وآخرون. (2009م). أثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين (دراسة حالة سوق عمان المالي). المؤتمر العلمي الدولي السابع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية-جامعة الزرقاء الخاصة.

أبو ركاب، رنا سلمان. (2012م). تقييم نظم المعلومات المحاسبية في البلديات: دراسة تطبيقية على البلديات في قطاع غزة (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية بغزة.

أبو رونية، حميدة، وبعية، أنس. (2013م). الحكم الرشيد أساس التنمية المستدامة. كلية القانون بجامعة سرت ندوة علمية بعنوان (دولة القانون)، جامعة سرت، ليبيا.

الزحانين، رامز. (2015م). دور نظم المعلومات الإدارية في تعزيز الحوكمة الإدارية في وزارة التربية والتعليم بغزة (رسالة ماجستير غير منشورة). أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا وجامعة الأقصى، غزة.

السقا، زياد. (2011م). نظم المعلومات المحاسبية. ط2. العراق، الموصل: دار الطارق للنشر والتوزيع.

السقا، زياد، والسندي، علي. (2010م). فعالية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، 6(17)، 157-128.

السقا، منذر. (2016م). تقييم جودة نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وأثرها في تحسين الأداء المالي لوزارة المالية الفلسطينية (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة.

سليم، فريد. (2007م). أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين (الجامعة الإسلامية بغزة).

سليمان، برهان. (2020م). الحوكمة المؤسسية. ط1. الفجيرة: مؤسسة الفجيرة للموارد الطبيعية.

الشنطي، أيمن محمد. (2013م). أثر تطبيق نظم المعلومات المحاسبية على تحسين فاعلية وكفاءة التدقيق الداخلي في القطاع الصناعي الأردني. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الأردن، 21 (1).

الشيرازي، عباس محمود. (1990م). نظرية المحاسبة. ط1. الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشر.

صايح، جوديت. (2018م). أثر تطبيق مبادئ الحوكمة في الأداء المؤسسي في جمعية الهلال الأحمر الفلسطيني (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة القدس، القدس.

طبايية، سليمة. (2016م). النظرية المحاسبية. ط1. عمان: مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح).

الطراونة، رشا، والعضايلة، علي. (2010م). أثر تطبيق الشفافية على مستوى المساءلة الإدارية في الوزارات الأردنية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 6(1).

عباس، أحلام. (2013م). أثر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية على جودة التقارير المالية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر.

عبد ال، منهل، ورشيد، أحمد. (2019). العلاقة بين الحكم الرشيد والفساد الإداري. مجلة قلعي زانيسيت العلمية، 4(2)، 1-60.

عبد العزيز، تغليسية. (2016م). دور نظم المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي دراسة حالة مطاحن البركة زربية الوادي -بسكرة (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر.

عبد الله، زينة. (2015م). الحوكمة الالكترونية (مصطلحات ومفاهيم) تاريخ الاطلاع: 17 مايو 2020م، الموقع: [./https://egovernancezina.wordpress.com](https://egovernancezina.wordpress.com).

عبد المنعم، عبد الله، و صبرة، مراد. (2019م). تصميم النظم المحاسبية. ط1. القاهرة: كلية التجارة-جامعة القاهرة.

عطا الله، زاهر. (2016م). دور الرقابة البرلمانية في تعزيز الحكم الرشيد دراسة تطبيقية على المجلس التشريعي (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الأقصى، غزة.

الغربي، سماح. (2015م). أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية في البنوك التجارية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة محمد بوضياف السيلة، الجزائر.

فريفر، بياريت. (2017م). القطاع العام اللبناني بين الحوكمة والخصخصة. مجلة الدفاع الوطني، 102(1).

قشنيطي، منيره. (2012م). فعالية استخدام تكنولوجيات المعلومات في تطوير نظام المعلومات بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة شركة الخطوط الجوية الجزائرية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الجزائر، الجزائر.

قنطقجي، سامر مظهر. (2012م). لغة الإفصاح المالي والمحاسبي. ط1. سوريا: مجموعة دار أبي الفداء للنشر والتوزيع والترجمة.

قويدر، ابراهيم. (2016م). دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في تحقيق معايير الحكم الرشيد في الوزارات الفلسطينية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الأقصى، غزة.

الكبجي، رولا. (2019م). دور الحوكمة في الحد من الفساد في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة القدس، القدس.

الكفارنة، عبير. (2016م). *المساءلة الإجتماعية وأثرها على شفافية الموازنة العامة في المرافق الحكومية في فلسطين* (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية بغزة.

متاني، بلال؛ البشير، أمين؛ بركات، حمدي. (2017م). *أثر حوكمة القطاع العام على معدل نمو الناتج المحلي الاجمالي دراسة حالة: المملكة الأردنية الهاشمية*. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*، 1(8)، 381-405.

المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. (2004م). *دراسة دولية جديدة حول الحاكمية في المشاريع*. الأردن: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (2018). *الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية*. الأردن: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

مجمع اللغة العربية. (2008م). *المعجم الوسيط*. القاهرة: مكتبة الشروق الدولية.

أبو محسن، أحمد. (2020م). *مدى توافق نظم المعلومات المحاسبية للمصارف الفلسطينية مع متطلبات نظام الإفصاح الالكتروني الموحد "دراسة تطبيقية على المصارف الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية"* (رسالة دكتوراه غير منشورة). السودان: جامعة القران الكريم وتأسيس العلوم.

المخادمة، أحمد عبد الرحمن. (2007م). *أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية*، *مجلة المنارة للبحوث والدراسات*، 13 (2)، 260 - 271.

المدهون، نافذ. (2011م). *الحكم الرشيد في القطاع الحكومي واقع وطموحات*. ورقة عمل في ورشة العمل التي تنظمها وزارة التخطيط تحت عنوان الحكم الرشيد في القطاع الحكومي واقع وطموحات، غزة.

أبو مصطفى، محمد، ورشوان، عبد الرحمن. (2010م). *المحاسبة المالية*. ج (1). القاهرة، مدينة نصر: دار غراب للنشر والتوزيع.

أبو مصطفى، محمد مصطفى. (2017م). *أثر تطبيق لغة التقارير المالية الموسعة (XBRL) وفق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي في بورصة فلسطين* (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة الزعيم الأزهرى، السودان-الخرطوم.

مصطفى، عبد العزيز، وآخرون. (د.ن). *نظم المعلومات المحاسبية -مدخل تطبيقي عملي*. (د.ط). القاهرة: جامعة القاهرة - كلية التجارة.

- مطير، سمير. (2013م). واقع تطبيق معايير الحكم الرشيد وعلاقتها بالأداء الإداري في الوزارات الفلسطينية (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة.
- مهدي، زينب. (2014م). العوامل المؤثرة في جودة الأداء المحاسبي. مجلة دنانير، 1(6)، 270-305.
- ناجي، يحيى. (2013م). دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي" دراسة حالة شركة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة محمد خضير - بسكرة، الجزائر.
- نجم، نورة. (2017م). درجة ممارسة مبادئ الحوكمة في الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية بغزة من وجهة نظر العاملين فيها وسبل تطويرها (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة.
- نزال، باسم. (2018م). تأثير تطبيق معايير الحوكمة على الإيرادات الضريبية المحلية للسلطة الوطنية الفلسطينية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة القدس، القدس.
- نصبة، الأمين. (2015م). أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام: دراسة حالة بلدية قمار الوادي (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر.
- أبو النصر، مدحت. (2015م). الحوكمة الرشيدة فن إدارة المؤسسات عالية الجودة. ط1. القاهرة: المجموعة العربية للتدريب والنشر.
- هاشم، صلاح. (2018م). الإدارة في النظم الخدمية. ط1. القاهرة: دار أطلس للنشر.
- الهلي، ناصر. (2009م). خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر "باتنة"، الجزائر.
- هوام، جمعة. (2012م). مدى ملاءمة القيمة العادلة للتقرير المالي، تم تقديمها ضمن الملتقى الوطني الأول مستجدات الألفية الثالثة، المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار عنابة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر.
- وديان، لؤي، والحدر، زهير. (2010م). المحاسبة الحكومية. ط1. عمان، المملكة الأردنية الهاشمية: دار البداية ناشرون وموزعون.
- الوردات، خلف عبدالله. (2017م). الحوكمة في القطاع العام. تاريخ الاطلاع: 16 مايو 2020م، الموقع:

<https://mqqal.com/2017/02/%d8%a7%d9%84%d8%ad%d9%88%d9%8>

وزارة المالية الفلسطينية. (2019م). مهام واختصاصات الوزارة. تاريخ الاطلاع: 3 مايو 2019،

الموقع: https://www.mof.gov.ps/index.php?option=com_content:Itemid=174:&id=4&view=article

وزارة المالية الفلسطينية. (2020م). خطة عمل وزارة المالية. غزة. تاريخ الاطلاع: 2020/10/15م،

الموقع: https://www.mof.gov.ps/index.php?option=com_content:Itemid=174:&id=4&view=article

وزارة تطوير القطاع العام بالأردن. (2017م). دليل تقييم وتحسين ممارسات الحوكمة في القطاع العام، الثاني. المملكة الأردنية الهاشمية: وزارة تطوير القطاع العام. الوقائع الفلسطينية. (2005م). قانون ديوان الرقابة المالية و الإدارية رقم (15) لسنة 2004. ع (53). تاريخ الاطلاع: 3 مايو 2019،

الموقع: http://info.wafa.ps/userfiles/server/pdf/fact_53.pdf.

الوقائع الفلسطينية. (2005م). قرار مجلس الوزراء رقم (43) لسنة 2005 م بالنظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة. ع (59) تاريخ الاطلاع: 3 مايو 2019م، الموقع: http://info.wafa.ps/userfiles/server/pdf/fact_59.pdf

الوقائع الفلسطينية. (2011م). قرار مجلس الوزراء رقم (10) لسنة 2011م بنظام التدقيق المالي الداخلي. ع (92). تاريخ الاطلاع: 3 مايو 2019، الموقع: http://info.wafa.ps/userfiles/server/pdf/fact_92.pdf.

الياسين، عبد العزيز. (2013). الحوكمة الحكومية والآثار المؤسسية المترتبة على تطبيقها في الأجهزة الحكومية. ط1. الكويت: ردمك.

يرقي، حسين، وعبد الصمد، عمر علي. (2011م). واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها. ط1. الجزائر: مكتبة عين الجامعة.

عبد الله، شادية. (2020). واقع تفعيل إدارة المعرفة في مجتمع المعلومات. مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والاجتماع، (85)، 544-566.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Achim, A. (2014). Financial Accounting Quality and Its Defining Characteristics. *Sea - Practical Application of Science*, 3(5), 93-98.
- Afiah, N., & Rahmatika, D. (2014). Factors Influencing The Quality Of Financial Reporting And Its Implications On Good Government Governance (Research on Local Government Indonesia). *International Journal of Business, Economics and Law*, 5(1), 111-121.
- ASCA Jordan. (2010). *Publications IPSAS 2010*. Retrieved: 14/10/2020, from http://www.ascajordan.org/Publications.aspx?group_key=ipsas&lang=en#.
- Budyastuti, T. (2019). Factors that Influence Individual Performance in Sales Accounting Information Systems: Case Study of the Implementation of Indomaret. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 9(1), 142 - 149.
- Bukenya, M. (2014). Quality of Accounting Information and Financial Performance of Uganda's Public Sector. *American Journal of Research Communication*, 2(5), 183-203.
- Faedlulloh, D., & Wiyani, F. (2019). Promote Good Governance in Public Financial: The Practice of Local Budget (APBD) Transparency Through Open Data Jakarta in Jakarta Provincial Government. *Jurnal Good Governance*, 1, 1-9.
- IPSASB. (2017). *Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*. International Federation of Accountants® (IFAC®).
- Kulshreshtha, P. (2008, July). Public Sector Governance Reform: The World Bank's framework. *International Journal of Public Sector Management*, 21(5), 556-567.
- Nofiantia, L., & Susenob, N. (2014). *Factors affecting implementation of good government governance (GGG) and their implications towards performance accountability*. International Conference on Accounting Studies 2014, ICAS 2014, 18-19 August 2014 (pp. 98-105). Kuala Lumpur, Malaysia.
- OECD, O. (2004). *The OECD principles of corporate governance*. Contaduría y Administración 216.
- Ogoja, W., & Osadi, B. (2019). Nexus between Accountability, Transparency and Effective Financial Management in Nigeria's Federating Units: A Case of Bayelsa State Government. *International Journal of Finance and Management in Practice*, 7(1), 30-40.

- Oktarina , M., & Andini, R. (2016). Pengaruh Penerapan Standar Akuntansi Pemerintahan, Kualitas Aparatur Pemerintah Daerah Dan Good Governance Terhadap Kualitas Laporan Keuangan Di Kota Semarang. *unpand.ac.id*, 2(2), 1-15.
- Osborne, S. P. (2010). The governance of contracting relationships: "Killing the golden goose": A third-sector perspective." *The New Public Governance? Routledge*, 286-316.
- Porwal, L. S. (2010). *Accounting Theory*. (3^{ed} Ed). Tata McGraw-Hill Education.
- Pramita, I., & Dharma, S. (2018, June). Effect Of Application Of Good Governance, Government Accounting Standards And Apparatus On Quality Of Financial Statements. *Russian Journal Of Agricultural And Socio-Economic Sciences*, 6(78), 355-362.
- Romney, M., & Steinbart , P. (2015). *accounting information system* (13 ed.). United States of America: Pearson Education ,Inc.
- Sari, E. N. (2015). Accounting Practices Effectiveness and Good Governance: Mediating Effects of Accounting Information Quality in Municipal Office of Medan City, Indonesia. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(2), 1-10.
- Simkin, M., Rose, J., & Norman , C. (2012). *Core Concepts Of Accounting Information Systems* (12th Ed). United States Of America: John Wiley & Sons, Inc.
- TOKSÖZ, F. (2008). *Good Governance: Improving Quality Of Life*. Türkiye: TESEV.
- UNDP. (1997). *Governance for Sustainable Human Development* UNDP, Governance for Sustainable Human Development.

ثالثاً: المقابلات:

1. د. آلاء خليل. (2020م). مدير عام الإدارة العامة للحسابات بوزارة المالية الفلسطينية، مقابلة شخصية، 14 ديسمبر 2020م، غزة.
2. د. نافذ المدهون. (2020م). المستشار أمين عام المجلس التشريعي الفلسطيني سابقاً، مقابلة شخصية، 27 أكتوبر 2020م، غزة.
3. م. اسماعيل حمادة. (2020م). مدير عام المعلوماتية في وزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات، مقابلة شخصية، 17 ديسمبر 2020م، غزة.
4. م. فواز العلمي. (2020م). مدير عام سابق لإدارة التنمية الإدارية والحكم الرشيد بوزارة التخطيط الفلسطينية، مقابلة شخصية، 19 أكتوبر 2020م. غزة.

الملاحق

الملاحق

ملحق (1): الاستبانة



الجامعة الإسلامية - غزة

عمادة الدراسات العليا

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة والتمويل

الاستبيان

رأيك يزيد من جودة الأداء

الأخ/ ت الفاضل/ة..... حفظكم الله ورعاكم،،،

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

بداية أهديكم عاطر تحياتي، ويطيب لي أن أضع بين يديكم الاستبيان التالي الذي تم تصميمه للتعرف على أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة تطبيقية على وزارة المالية الفلسطينية)، وذلك استكمالاً لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من الجامعة الإسلامية بغزة.

لذا كلي أمل من حضراتكم التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان بدقة وموضوعية، بعد قراءة كل فقرة من فقرات الاستبيان قراءة متأنية وذلك بوضع علامة (✓) في الخانة التي توضح عن موافقتكم عليها، مع التأكيد على أن صحة النتائج تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم. مع التأكيد لحضراتكم أن الإجابة على جميع الأسئلة المطروحة ضمن هذا القائمة لأغراض البحث العلمي وأن إجاباتكم ستكون محاطة بالسرية الكاملة ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي.

شكرا لتعاونكم وحسن استجابتكم،،،

الباحث

تامر رضوان الرئيس

المجال الأول: البيانات الشخصية والوظيفية الخاصة بالمجيبين (البيانات الديموغرافية)

يرجى التفضل بوضع إشارة (✓) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة لكل سؤال مما يأتي:

الجنس	الفئة العمرية	المؤهل العلمي
<input type="checkbox"/> ذكر	<input type="checkbox"/> أقل من 30 عاماً	<input type="checkbox"/> دبلوم
<input type="checkbox"/> أنثى	<input type="checkbox"/> من 30 - فأقل من 40 عاماً	<input type="checkbox"/> بكالوريوس
	<input type="checkbox"/> من 40 - فأقل من 50 عاماً	<input type="checkbox"/> ماجستير
	<input type="checkbox"/> من 50 عاماً فأكبر	<input type="checkbox"/> دكتوراه

سنوات الخبرة	المسمى الوظيفي	الإدارة العامة
<input type="checkbox"/> أقل من 10 سنة	<input type="checkbox"/> مدير عام فأعلى	<input type="checkbox"/> الشؤون الإدارية والمالية
<input type="checkbox"/> من 10 - فأقل من 15 عاماً	<input type="checkbox"/> مدير دائرة	<input type="checkbox"/> الرقابة الداخلية
<input type="checkbox"/> من 15 - فأقل من 20 عاماً	<input type="checkbox"/> رئيس قسم	<input type="checkbox"/> التدقيق الداخلي
<input type="checkbox"/> من 20 عاماً فأكبر	<input type="checkbox"/> رئيس شعبة	<input type="checkbox"/> الموازنة العامة
	<input type="checkbox"/> محاسب	<input type="checkbox"/> الخزينة العامة
	<input type="checkbox"/> مراقب مالي	<input type="checkbox"/> الحسابات العامة
	<input type="checkbox"/> أخرى: حددها....	<input type="checkbox"/> اللوازم العامة
		<input type="checkbox"/> الإيرادات العامة
		<input type="checkbox"/> الرقابة العسكرية
		<input type="checkbox"/> الإدارة العامة للرواتب
		<input type="checkbox"/> تكنولوجيا المعلومات
		<input type="checkbox"/> وحدة مجلس الوزراء

يرجى التفضل بوضع الرقم من (0 حتى 10) والذي يناسب وجهة نظرك، حيث يمثل الرقم (0) عدم الموافقة والرقم (1) أقل درجة موافقة والرقم (10) أعلى درجة موافقة أمام العبارة التي ترونها مناسبة وتمثل رأيكم وقناعتكم الشخصية لكل سؤال مما يأتي:

المجال الثاني: مبادئ الحوكمة

حسب الإطار الاستراتيجي للخطة الحكومية الفلسطينية للفترة (2017-2022)

#	الفقرة	10 - 0
المحور الأول: مبدأ سيادة القانون		
1-	تحرص الوزارة على تطبيق النصوص القانونية والتشريعات المالية والإدارية على الهياكل التنظيمية والإدارية بالوزارة.	
2-	يتم تطبيق اللوائح والإجراءات والتعليمات والقوانين والتشريعات المالية على جميع المعاملات المالية والإدارية بالوزارة.	
3-	يتم إيقاع العقوبات الإدارية بنزاهة على كافة المسؤولين والموظفين عند مخالفة القواعد والإجراءات المعمول بها.	
4-	تتناسب العقوبات الإدارية المنصوص عليها في القوانين والتشريعات الفلسطينية مع حجم المخالفة.	
5-	تُلمز القوانين والتشريعات المالية الإدارات الحكومية بإجراء المعاملات المالية وتقديم التقارير والمعلومات المحاسبية في المواعيد المحددة.	
6-	تقوم الوزارة بتطبيق إجراءات دقيقة لمراقبة ومتابعة الالتزام بالقوانين والتشريعات المالية والأنظمة واللوائح والتعليمات الإدارية.	
7-	يوجد اهتمام واضح من قبل المسؤولين في الوزارة على متابعة تطبيق التعليمات والضوابط اللازمة لسير العمل.	
8-	يتم تطبيق التشريعات المالية التي تحدد صلاحيات ومهام ومسئوليات الإدارة العليا والإدارة الوسطى والموظفين المعنيين بإدارة المال العام بشكل واضح ومحدد.	
9-	توفر الوزارة المتطلبات التشريعية والقانونية والإدارية اللازمة لترسيخ تطبيق مبادئ الحوكمة.	
10-	تقوم الوزارة بالعمل على تدريب وتأهيل المدراء والموظفين الماليين والمراقبين والمدققين على تطبيق التشريعات والإجراءات الخاصة بإدارة الموارد المالية، وكيفية تطبيقها بالواقع العملي.	
المحور الثاني: مبدأ الشفافية		
11-	تتبنى الوزارة ثقافة الإفصاح والشفافية عن كافة المعلومات المحاسبية المهمة للأطراف المعنية.	

#	الفقرة	10 -0
12-	توفر الوزارة المعلومات المحاسبية ذات الأهمية النسبية للأطراف المعنية في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة.	
13-	تحرص الوزارة على إصدار معلومات محاسبية دقيقة وصحيحة وخالية من أي أخطاء محاسبية جوهرية.	
14-	تتيح الوزارة الفرصة لجميع الأطراف المعنية والمستويات الإدارية بالاطلاع على كافة المعلومات المالية.	
15-	توفر الوزارة المعلومات المالية اللازمة للجهات الحكومية العليا لإجراء التقديرات والتنبؤات المستقبلية بالإيرادات والنفقات خلال الفترة المالية المتبقية من السنة المالية.	
16-	تُلزم المؤسسات الرقابية ووزارة المالية تطبيق مبدأ الشفافية في الإفصاح عن كافة المعلومات المحاسبية عبر الصفحة الإلكترونية الخاصة بالوزارة.	
17-	يتم تطبيق ضوابط وقواعد وإجراءات وأنظمة قانونية تهدف إلى تحقيق الشفافية والعدالة في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	
18-	تنتشر الوزارة للجمهور تقارير دورية تعكس الواقع والأحداث والمعلومات المالية بكل مصداقية وموضوعية.	
19-	تقوم الوزارة بنشر توصيف واضح لكافة الضوابط والإجراءات المالية المعمول بها للعاملين والمستفيدين من نشاطاتها.	
20-	تقوم الوزارة بنشر قانون الموازنة العامة بعد إقراره من المجلس التشريعي للإعلام العام والجمهور.	
المحور الثالث: مبدأ المساءلة		
21-	يوجد في القطاع الحكومي بنية مؤسساتية سليمة وأجهزة رقابية (إدارية ومالية) وأجهزة قضائية قوية وفاعلة تتمتع باستقلالية تامة ومهنية عالية.	
22-	يعطي القانون أجهزة الرقابة والمساءلة الحكومية وغير الحكومية سلطة التفتيش في أي وقت على السجلات المحاسبية للإيرادات والنفقات لكل الوزارات.	
23-	تقوم أجهزة الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي بمتابعة وتقييم الضوابط والاجراءات المالية المطبقة بشكل دوري ومنتظم.	
24-	تطبق الوزارة نظاماً رقابياً داخلياً يرصد كافة الأخطاء والمخالفات والانحرافات والتجاوزات بصورة مهنية ومنهجية.	
25-	تعمل الوزارة على غرس مفاهيم وثقافة المساءلة لدى كافة المستويات الإدارية عن كافة المعلومات المالية.	
26-	يتم تطبيق الضوابط والقواعد الإدارية اللازمة لمراقبة ومتابعة الحسابات والمعلومات المالية.	

#	الفقرة	10 - 0
27-	تطبق أجهزة الرقابة والمساءلة معايير الرقابة والمساءلة الشاملة (السابقة والمتزامنة واللاحقة) على كافة العمليات الإدارية والمالية لتحديد مدى تطابقها مع التشريعات والإجراءات، والموازنة والخطط المحددة.	
28-	تحرص الوزارة على معالجة الانحرافات الموجبة والسالبة التي تكتشفها أجهزة الرقابة والمساءلة.	
29-	يؤدي موظفو أجهزة الرقابة والمساءلة ما يعهد إليهم به من مهام بحرية تامة في القطاع الحكومي دون ضغوط خارجية أو داخلية.	
30-	يتم تطبيق آليات تضمن الرد على استفسارات أجهزة الرقابة وأنظمة المساءلة، واعتبار التأخر في الرد من المخالفات التي تستوجب المسؤولية.	
31-	تعطي السلطات العليا في الدولة الاهتمام والعناية اللازمة لإيقاع العقوبات الإدارية والتأديبية في حق جميع مرتكبي المخالفات الإدارية والأخطاء المالية بموضوعية تامة ودون استثناء.	
المحور الرابع: مبدأ المشاركة		
32-	تتبنى الوزارة ثقافة مشاركة العاملين في رسم السياسات والأهداف المستقبلية واتخاذ القرارات وتقييم العمليات والخدمات.	
33-	تشارك الوزارة كافة الوحدات الحكومية في تقدير احتياجاتها من المخصصات المالية على أساس علمي وموضوعي عند إعداد الموازنة السنوية.	
34-	تحفز الوزارة جميع المستويات الإدارية على ابداء الرأي المهني وتقديم المقترحات في صنع القرارات الجوهرية.	
35-	يتم مشاركة الجهات غير الحكومية (القطاع الخاص والمنظمات غير الربحية) والجهات الاستشارية في عملية اتخاذ القرارات المالية المتعلقة بالجمهور.	
36-	تمنح الوزارة مكافآت وحوافز لأصحاب الأفكار الإبداعية التي تساعد في تنمية وتطوير السياسات المالية والاجراءات المتبعة الخاصة بإنجاز الأعمال المنوطة بهم.	
37-	تقوم الوزارة بمشاركة ذوي الاختصاص والخبرة والكفاءة عند اصدار التعليمات والقرارات الاستراتيجية.	
38-	تأخذ الإدارة العليا بالوزارة الاختلاف في وجهات النظر حول المقترحات والملاحظات والتعليمات المالية.	
39-	تحرص الوزارة على تطبيق التشريعات المالية والتعليمات والمعايير اللازمة لإدارة المال العام بالمشاركة مع المستويات الإدارية العاملة بها.	

المجال الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

#	الفقرة	10-0
المحور الأول: خاصية الملاءمة		
1-	تعتبر المعلومات المالية التي يتم توفرها ذات أهمية نسبية لمتخذي القرار .	
2-	تُساعد المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة متخذي القرار في دعم واتخاذ القرارات المالية والإدارية المناسبة.	
3-	مخرجات المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة قادرة على إحداث تغيير في اتجاه قرارات الإدارة العليا.	
4-	تُساهم المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة في تكوين توقعات وتنبؤات أكثر دقة حول الأحداث المستقبلية.	
5-	تتسم المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة بأن لها القدرة على تقديم تغذية راجعة في تقييم الأحداث السابقة.	
6-	تلتزم الوزارة بتقديم التقارير المالية الشهرية وربيع شهرية ونصف شهرية وسنوية وللجهات المعنية بشكل منتظم.	
7-	تتوفر في الوزارة نظم معلومات محاسبية قادرة على إصدار المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب.	
المحور الثاني: خاصية الموثوقية		
8-	تتميز المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة بالاكتمال وإمكانية الاعتماد عليها.	
9-	تُوفر المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة معلومات محاسبية دقيقة وصحيحة وخالية من أي أخطاء محاسبية جوهرية.	
10-	تُوفر الوزارة إمكانية التحقق من صحة بنود وقيم المعلومات المحاسبية.	
11-	يتحقق التمثيل الصادق في المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة حسب محتوى المعاملات وليس فقط حسب شكلها القانوني.	
12-	تتسم المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة بالحياد وعدم التحيز حيال المستخدمين.	
13-	المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة تعكس الواقع والأحداث بكل مصداقية وموضوعية.	
14-	المعلومات المحاسبية الصادرة عن الوزارة تتوافق من حيث الجوهر والمضمون للأوضاع المالية التي انبثقت عنها.	
15-	تطبق الوزارة إجراءات رقابية قادرة على اكتشاف أي أخطاء في المعلومات المحاسبية.	
16-	يوجد لدى الوزارة نظام معلومات محاسبية يتوفر فيه إجراءات رقابية سابقة ومتزامنة قبل اعتماد المعاملات المالية على النظام المحوسب بما يحقق موثوقية المعلومات المحاسبية الصادرة عن هذا النظام.	
17-	يوجد في الوزارة نظم معلومات محاسبية محددة الصلاحيات لكل مستوى وظيفي يحدد كيفية التعامل مع المعلومات المحاسبية.	

ملحق (2): قائمة بأسماء المحكمين

م.	الإسم	المسمى الوظيفي
1.	أ.د. ماهر موسى درغام	رئيس قسم المحاسبة بالجامعة الإسلامية بغزة.
2.	أ.د. علي عبدالله شاهين	أستاذ المحاسبة بالجامعة الإسلامية بغزة.
3.	أ.د. سمير خالد صافي	أستاذ الإحصاء بالجامعة الإسلامية بغزة.
4.	د. هشام كامل ماضي	الأستاذ المساعد بالجامعة الإسلامية بغزة.
5.	د. محمد مروان العشي	الأستاذ المساعد بالجامعة الإسلامية بغزة.
6.	د. صبري ماهر مشتهى	أستاذ المحاسبة المشارك بجامعة القدس المفتوحة.
7.	د. آلاء مصطفى خليل	مدير عام الإدارة العامة للحسابات بوزارة المالية الفلسطينية، ومحاضر أكاديمي في الجامعة الإسلامية والكلية الجامعية.
8.	أ. منذر صبحي السقا	مدير عام الإدارة العامة للتدقيق الداخلي بوزارة المالية.