

## دور تطبيق الحوكمة في تحسين التقارير المالية، دراسة ميدانية على الجامعات الفلسطينية الخاصة في قطاع غزة

نزار محمد سالم أبو زهري

محاضر بكلية مجتمع الأقصى للدراسات المتوسطة بجامعة الأقصى.

محمود شعبان حسن عويضة

محاضر بكلية الإدارة والتمويل بجامعة الأقصى.

نشر إلكترونياً بتاريخ: ٦ ديسمبر ٢٠٢٤م



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

### الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور تطبيق الحوكمة في تحسين التقارير المالية على الجامعات الفلسطينية الخاصة في قطاع غزة ، حيث استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وقد استخدمت الدراسة الاستبانة كأداة لجمع البيانات، فيما بلغت نسبة الاستبانات السليمة (٧٤.٠٧٪) من أصل (١٠٠) مفردة، بينما بلغ مجتمع الدراسة (١٠٠) مفردة وهم العاملون في سلك التقارير المالية، وتم اختيار (١٠٠) مفردة، وقد اعتمد الطريقة العشوائية الطبقية في استخدام العينة، حيث كانت نتائج الدراسة إذ بلغ الوزن النسبي (٨٥٪) لدى دور مبدأ الإطار العام للحوكمة في تحسين التقارير المالية ، جاء بدرجة عالية فيما بلغ الوزن النسبي لدى دور مبدأ المساواة في المعاملة بين المساهمين في تحسين التقارير

المالية (٨٢٪)، وقد جاء بدرجة عالية، كما و أكدت نتائج الدراسة بأن هناك دور واضح لدى الجامعات الفلسطينية الخاصة وهي التي تركز بتقاريرها المالية على الإفصاح عن جميع العمليات المالية ، وتقوم بالإفصاح عن كيفية اختيار مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين لتدعيم الشفافية بالتقارير المالية حيث أن هنالك دور مبدأ الإطار العام للحوكمة في تحسين التقارير المالية بدرجة تقدير متدني نوعاً ما كما وأشارت نتائج الدراسة على أنها تقوم بالإفصاح عن كيفية اختيار مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين لتدعيم الشفافية بالتقارير المالية، فيما كانت توصيات الدراسة وهو أن ينبغي القيام بتلبية وتطبيق تلك المتطلبات لدى الجامعات الفلسطينية الخاصة في قطاع غزة والعمل على تعزيز التقارير المالية وتحسين مخرجاتها وعملياتها المالية، كذلك الحرص والمساواة بالشكل

reporting reached (٨٢٪) and it came to a high degree ,The results of the study also confirmed that there is a clear role for Palestinian private universities , which are based on their financial reports on the disclosure of all financial operations ,and disclose how to choose the board of directors and executives to enhance transparency in financial reports ,as there is a role for the principle of the general framework of governance in improving financial reporting with a somewhat low degree of appreciation .The recommendations of the study were that these requirements should be met and applied to the Palestinian private universities in the Gaza Strip and work to enhance financial reports and improve their outputs and financial operations ,as well as care and equality in a large way in correcting their financial decisions by working on the proper distribution of contributions with the need for the university to disclose the ownership of shares to all shareholders in Palestinian private universities and distribute those contributions in a proper financial manner.

الكبير في تصويب قراراتها المالية من خلال العمل على توزيع المساهمات بالشكل السليم مع ضرورة قيام الجامعة بالإفصاح عن ملكية الأسهم لجميع المساهمين في الجامعات الفلسطينية الخاصة وتوزيع تلك المساهمات بالشكل المالي السليم. الكلمات المفتاحية: الحوكمة، التقارير المالية، الجامعات الفلسطينية، القرارات المالية.

### Abstract

This study aimed to identify the role of the application of governance in improving financial reporting on Palestinian private universities in the Gaza Strip ,where the study used the descriptive analytical approach ,and the study used the questionnaire as a tool for data collection, while the percentage of sound questionnaires reached (٧٤,٠٧٪) out of (100) single , while the study population reached (١٠٠)single ,and they are workers in the financial reporting corps ,and (١٠٠)singles were chosen ,and the stratified random method was adopted in the use of the sample ,where the results of the study were The relative weight (٨٥٪) at the role of the principle of the general framework of governance in improving financial reports came with a high degree ,while the relative weight of the role of the principle of equal treatment among shareholders in improving financial

## \* الاطار العام للدراسة

### أولاً: منهجية الدراسة

#### \* المقدمة

يشكل الحكم الراشد للمؤسسة أهم الموضوعات التي تستقطب اهتمام الجزائر في الوضع الراهن، حيث أصبح أولوية وطنية وإستراتيجية. ومرد ذلك، يعود للحاجة الماسة والتنمية لمؤسساتنا قصد توطيد قدراتها التنافسية الداخلية للفوز برهانات وتحديات سوق مفتوح ومتطورة، باعتبار المكانة التي نأمل أن تحتلها كمحرك لخلق الثروة خارج المحروقات وإحداث مناصب شغل دائمة.<sup>١</sup> وعليه تعتبر المحاسبة منذ ظهورها نظاماً معلوماً 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، ويعد الإفصاح المحاسبي جوهر نظرية المحاسبة، لاسيما بعد التغيرات الكبيرة الناتجة عن التحول الاقتصادي، وظهور الأسواق المالية المتخصصة في تداول الأوراق المالية للشركات المساهمة؛ مما زاد من اهتمام الجهات العلمية والمهنية بشؤون المحاسبة و بالإفصاح المحاسبي، والذي

يعتمد على القوائم المالية، التي تعد مخرجات لنتائج نشاط الشركات، وما تتضمنه من بيانات، ومعلومات، وأسس قياس، يمكن استخدامها من مستخدمي هذه المعلومات<sup>(٢)</sup>. وعليه تعتبر الحوكمة إحدى الموضوعات الهامة التي حظيت باهتمام كبير لدى معظم المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية، نظراً لما لها من أهمية في حماية مصالح الاطراف الداخلية والخارجية التي لها علاقة بالمؤسسة، ومن خلال ضمان تقديم قوائم مالية صادقة وشفافة تساعدهم على اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بمصالحهم داخل المنظمة، لذا لجأت المؤسسات بكافة أشكالها سواء الخدمية، أو الصناعية، أو التجارية، وكذلك الخاصة، أو حتى العامة إلى استخدام التطبيقات التكنولوجية في أعمالها؛ بل واعنت بتطوير تكنولوجيا المعلومات ومن هنا جاء دور الحوكمة والتي ساهمت في تجويد عملها المالي والإداري.<sup>٣</sup>

#### \* أسباب إختيار موضوع البحث

تُعد المعلومات المحاسبية والتقارير المالية هي لغة اتصال ما بين معديها ومستلميها؛ وبالتالي يتطلب أن تكون تلك المعلومات مفيدة وذات جودة؛ لتخدم عملية اتخاذ وصنع القرار<sup>(٤)</sup>، خاصة وأن زيادة جودة المعلومات المحاسبية والتقارير المالية يزيد من فاعلية تقويم مستوى الأداء والحالة

٣ قورين، حاج قويدر، دور نظام حوكمة الشركات في الرفع من جودة التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة الدفلى يعين باتيميتال، الإصدار (١٤)، العدد (١)، (٢٠٢٠) ص ١٨٦  
٤ عباس، أحلام، أثر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الجزائر، ٢٠١٣، ص ٧.

١ فورين حاج قويدر، الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد ودورها في النهوض بالسوق المالي، جامعة حسبية بن بوعلى بالشلف، ٢٠١١، ص ٦  
٢ محمد غانم أبو مصطفى، أثر تطبيق التقارير المالية الموسعة (XBRL) وفق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي في بورصة فلسطين، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الزعيم الأزهري، السودان، ٢٠١٧، ص ٢.

المالية للمؤسسات الاقتصادية، وتقييم مراكزها المالية؛ مما يساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على اتخاذ قرارات اقتصادية وبدرجة كفاءة عالية، وتقيس الهيئات المهنية المصدرة للمعايير المحاسبية جودة المعلومات المحاسبية بشكل رئيسي، بقدرتها على مساعدة المستثمرين والمقرضين على مقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية مستقبلية، تكفي لمواجهة التزاماتها عند استحقاقها، وتوزيعات نقدية منتظمة للمستثمرين، دون أن يتدور بذلك مستوى عملياتها الإنتاجية، وقدرتها على النمو<sup>(٥)</sup>. ولأجل ذلك تعتبر التقارير المالية في الجامعات الفلسطينية هي العصب الرئيس في عملية اتخاذ القرارات المالية؛ بما توفره من معلومات تشكل الأساس لهذه القرارات، من خلال استخدام برمجيات يتم إعدادها من قبل متخصصين تتلاءم وطبيعة النظام المالي في كل جامعة، ويقوم هذا النظام بتوفير التقارير المحاسبية في الوقت المناسب؛ لتساعد في رسم السياسات المالية للجامعة، وخدمة الإدارة العليا في وظائف التخطيط، والرقابة، واتخاذ القرارات، وبناءً على ما سبق فإن هذه الدراسة تناولت دور تطبيق الحوكمة في تحسين التقارير المالية، كعلى الجامعات الفلسطينية الخاصة في قطاع غزة وتمثلت بالسؤال الرئيس ما هو دور تطبيق الحوكمة في تحسين التقارير المالية (على الجامعات الفلسطينية الخاصة في قطاع غزة)؟

ويمكن تحقيق الغرض من هذه الدراسة، من خلال الإجابة عن المحاور التالية، والتي تمثل عناصر المشكلة بما يتفرع عن كل محور من تساؤلات: -

١- ما دور مبدأ الإطار العام للحوكمة في تحسين التقارير المالية؟

٢- ما دور مبدأ المساواة في المعاملة بين المساهمين في تحسين التقارير المالية؟

٣- ما دور مبدأ الإفصاح والشفافية في تحسين التقارير المالية؟

٤- ما دور مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في تحسين التقارير المالية؟

#### \* مشكلة الدراسة

تمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بكافة المؤسسات فيما يتم إنتاجه من تقارير مالية، يعتمد مختلف مستخدميها على ما تتضمنه من معلومات، تستهدف ترشيد القرارات المختلفة، ولزيادة درجة فاعلية هذه القرارات؛ فإن ذلك يستلزم الاعتماد على معلومات جيدة، وإدراك متخذيها لدرجة موثوقية هذه المعلومات، ومن هنا تظهر أهمية البحث عن كيفية تحقيق التقارير المالية، من خلال تطبيق معايير الحوكمة في تحسين التقارير المالية.

وقد ازدادت أهمية تحقيق التقارير المالية بعد حدوث الأزمة المالية العالمية في بداية الألفية الثانية، وما نجم عنها من انهيار بعض الشركات الكبرى في الدول المتقدمة؛ مما تسبب في اهتزاز الثقة لدى المتعاملين والمستثمرين، كما إن وجود

على الموقع الإلكتروني للمعهد، (<http://www.tanmia-idaria.ipa.edu.sa>)

(٥) القيعي، محمود، جودة المعلومات المحاسبية دراسة تطبيقية على الشركات السعودية المساهمة للفترة من ٢٠٠٩-٢٠١١م، دورية ومجلة معهد الإدارة العامة، ٣٤، المملكة العربية السعودية ٢٠١١، متاح البحث

التعارض في المصالح بين الإدارة والمستفيدين، حيث أن ما تتضمنه التقارير المالية من معلومات ينجم عنه غالباً قيام الإدارة بإخفاء معلومات، أو تقديمها بشكل مضلل يسبب اهتزاز الثقة لديهم.

ومن الآليات التي يمكن أن تضبط التقارير المالية لتحسين الحوكمة، حيث أن تفعيل دورها بالجامعات الفلسطينية سيضفي الثقة على التقارير المالية، لاسيما وأن الحوكمة من المفاهيم الحديثة التي حظيت باهتمامات كبيرة في السنوات الأخيرة، عبر استخدامها في تحقيق الجودة في التقارير المالية؛ لذا جاءت هذه الدراسة للإجابة عن التساؤل الرئيسي التالي

"ما دور تطبيق الحوكمة في تحسين التقارير المالية على الجامعات الفلسطينية الخاصة العاملة في قطاع غزة؟".

#### \* أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهمية علمية وأهمية عملية وهي على النحو الآتي: -

#### \* الأهمية العلمية

تعتبر التقارير المحاسبية العصب الرئيس في عملية اتخاذ القرارات المالية؛ بما توفره من معلومات تشكل الأساس لهذه القرارات، وإن انشغالات مستخدمي التقارير المالية لا تكمن في الحصول على المعلومات وحسب؛ بل تتعداها إلى جودة تلك المعلومات التي يحصلون عليها، وبالتالي فقد اكتسب موضوع جودة المعلومات أهمية كبيرة في الأدبيات المحاسبية.

#### \* الأهمية العملية

الاستفادة من تطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة، واستخدامها من قبل الجامعات الفلسطينية في تحسين التقارير المالية.

#### \* أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية: -

١- التعرف على دور مبدأ الإطار العام للحوكمة في تحسين التقارير المالية.

٢- التعرف على دور مبدأ المساواة في المعاملة بين المساهمين في تحسين التقارير المالية.

٣- التعرف على دور مبدأ الإفصاح والشفافية في تحسين التقارير المالية.

٤- التعرف على دور مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في تحسين التقارير المالية.

#### \* فرضيات الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على مجموعة من الفرضيات، سيتم صياغتها في الشكل الآتي: -

١- لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمبدأ الإطار العام الفعال للحوكمة في تحسين التقارير المالية بالجامعات الخاصة العاملة بقطاع غزة عند مستوى دلالة (٠.٠٥).

٢- لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمبدأ المساواة في المعاملة بين المساهمين في تحسين التقارير المالية بالجامعات الخاصة العاملة بقطاع غزة عند مستوى دلالة (٠.٠٥).

٣- لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمبدأ الإفصاح والشفافية في تحسين التقارير المالية بالجامعات الخاصة العاملة بقطاع غزة عند مستوى دلالة (٠.٠٥).

٤- لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في تحسين التقارير المالية بالجامعات الخاصة العاملة بقطاع غزة عند مستوى دلالة (٠.٠٥).

#### \* حدود الدراسة

١- الحد الزمني: تم تطبيق الدراسة في العام ٢٠٢٢ م ، ٥١٤٤٣.

٢- الحد الموضوعي: اقتصرت الدراسة على بحث دور تطبيق الحوكمة في تحسين التقارير المالية، كعلى الجامعات الفلسطينية الخاصة العاملة في قطاع غزة.

٣- الحد المكاني: اقتصرت الدراسة على الجامعات الفلسطينية الخاصة العاملة في قطاع غزة.

٤- الحد البشري: اقتصرت الدراسة على المتعاملين مع التقارير المالية الصادرة عن الجامعات الفلسطينية.

#### \* منهجية الدراسة

سوف يتم من خلالها إنجاز الجانب تعدد منهجية الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ومن خلال محورها الرئيسي التطبيقي للدراسة، وعن طريقها سوف يتم الحصول على البيانات المطلوبة باستخدام أساليب تحليل البيانات الكيفية Qualitative وذلك للتوصل إلى النتائج التي سوف يتم تحقيق أهداف الدراسة مع تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بتحقيق أهداف الدراسة.

#### \* أسلوب تحليل البيانات

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي، كما سيتم استخدام أساليب تحليل البيانات الكيفية Qualitative ليتم تطبيق الجزء العملي من هذه الدراسة على مع الاستعانة بنتائج البحث النظري، الأمر الذي أدى إلى توفير كما وفيرا من البيانات عن موضوع الدراسة.

مصادر جمع البيانات تم الحصول على البيانات عن طريق مصدرين أساسيين للمعلومات، وهما المصادر الثانوية، ومصادر البيانات الأولية، حيث هنالك مصادر بيانات ثانوية ذلك من خلال الرجوع إلى الكتب، والمراجع العربية والأجنبية، والدوريات، والمقالات، والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، والمجلات العلمية والمهنية المتخصصة، وبعض المواقع ذات الصلة على شبكة الإنترنت وأما مصادر البيانات الأولية وذلك من خلال معالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة، حيث تم جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للدراسة، والتي تم توزيعها على عينة الدراسة المذكورة، ثم تم القيام بتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات عينة الدراسة، ومن ثم نقلها إلى البرنامج الإحصائي (SPSS)، أو ما يطلق عليه برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية؛ بهدف القيام بجملة من المعالجات الإحصائية.

#### \* مجتمع وعينة أداة الدراسة

شمل مجتمع الدراسة العاملين بالدوائر المالية والإدارية في الجامعات الفلسطينية وشملت العاملين برتب وظيفية وهي (رئيس قسم، مدير دائرة، أعضاء هيئة التدريس، العاملين

بالأقسام المالية والإدارية) ومعدّي التقارير المالية بالجامعات الفلسطينية الخاصة بالمحافظات الجنوبية وذلك من خلال استخدام عينة المجتمع وهي العينة الطبقية العشوائية.

#### \* متغيرات الدراسة

شكل رقم (١) يوضح طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع



الشكل أعلاه من إعداد الباحث

#### \* مصطلحات الدراسة

١- مفهوم الحوكمة: لا يوجد إجماع في الأدبيات على تعريف موحد لمصطلح الحوكمة، فقد قامت العديد من المنظمات العالمية المهنية وغير المهنية بتقديم شرح لمفهوم الحوكمة المحاسبية، نذكر منها تعريف مؤسسة التمويل الدولية (IFC) الحوكمة بأنها "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها وقد عرفها معهد المدققين الداخليين (IIA) الحوكمة بأنها "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من قبل ممثلي أصحاب المصالح، لتوفير الإشراف على المخاطر، وإدارتها، ومراقبتها، والتأكد من

كفاية الضوابط الرقابية؛ لإنجاز أهداف الشركة، والمحافظة على قيمتها من خلال الحوكمة".<sup>(٦)</sup>

٢- مفهوم التقارير المالية: وترى (حمادة)<sup>(٧)</sup> أن الجودة في التقارير المالية ترتبط بشكل رئيس بمدى قدرة المعلومات المفصح عنها على إحداث فرق في قرارات مستخدمي تلك التقارير.

#### \* التعريفات الإجرائية

١- الجامعات الفلسطينية: هي مؤسسات وطنية فلسطينية (القطاع الأهلي والخاص والحكومي) وهي تتبع لوزارة التربية والتعليم العالي الفلسطينية والتي تأخذ اعتمادها التعليمية من وزارة التربية والتعليم ممثلة بالسلطة الوطنية الفلسطينية وذلك ضمن الالتزام بقواعد العمل الإدارية والأكاديمية وما أقرته هيئة الاعتماد والجودة وهذا التعريف الإجرائي هو من وجهة نظر الباحث.

#### ثانياً: الدراسات السابقة

من خلال اطلاع الباحث فقد قام بجمع الدراسات الأدبية السابقة، والتي تناولت موضوع ومتغيري الدراسة، وكانت من الأحداث إلى الأقدم، وهي حسب الآتي: -

١- دراسة (غوانمة، ٢٠٢١)<sup>(٨)</sup>: تناولت الكشف عن واقع تطبيق الحوكمة في الجامعات الأردنية الحكومية والتحديات التي تواجهها، وتكونت عينة الدراسة من (١٣٤٤) عضو هيئة

(٨) فادي فؤاد محمد غوانمة، واقع تطبيق الحوكمة في الجامعات الأردنية الحكومية والتحديات التي تواجهها، مج ٩، ٢٦٤، فلسطين. (٢٠٢١).

(6) The Institute of Internal Auditor, (IIA) "Standard For The Professional Practices of Internal Auditing Altamonte Spring Florida" (2003).

(٧) رشا حمادة قياس أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية في بورصة عمان"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد العاشر، العدد الرابع ٢٠١٤.

تدريس، ولتحقيق أهداف الدراسة؛ استخدم منهج البحث الوصفي، كما أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في واقع تطبيق الحوكمة في الجامعات الأردنية الحكومية، من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس، تعزى لدور متغير الجنس، والكلية على الدرجة الكلية، مع وجود فروق ذات دلالة إحصائية في واقع تطبيق الحوكمة في الجامعات الأردنية الحكومية، من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس على الدرجة الكلية، تعزى لدور متغير سنوات الخدمة، وجاءت الفروق لصالح الفئة ١٠ سنوات فأكثر، وأن من التحديات التي تواجه تطبيق الحوكمة في الجامعات الأردنية، هو وجود هياكل إدارية متشعبة وهرمية، ووجود فساد إداري بشقي صورته، إضافة إلى غياب الرقابة والمساءلة.

٢- دراسة (السمري، ٢٠٢١)<sup>(٩)</sup>: تناولت الدراسة التعرف على مقومات تطبيق الحوكمة بمكاتب رعاية الشباب بالجامعات الخاصة، وقد تضمن البحث عرض لمصطلح الحوكمة، وتم استخدام المنهج الوصفي كمنهج للبحث، وتم اختيار عينة البحث بالطريقة العشوائية، والتي تكونت من (٨٨) فرد، واستخدمت الدراسة الاستبانة لجمع البيانات، وتوصلت نتائج البحث إلى أن المقومات الداخلية والخارجية لتفعيل مبادئ الحوكمة بمكاتب رعاية الشباب بالجامعات الخاصة كانت مرتفعة، وتمثلت المشكلة بأن تكنولوجيا المعلومات تحتاج إلى تطبيق تلك المقومات الخاصة بمكاتب

رعاية الشباب بالجامعات الخاصة، تعد أهم المقومات الداخلية لتفعيل الحوكمة بمكاتب رعاية الشباب بالجامعات الخاصة، كما توصلت إلى أن تقييم الأداء من قبل اللجان الخارجية عن مكاتب رعاية الشباب بالجامعات الخاصة، تعد أهم المقومات الخارجية لتفعيل الحوكمة بمكاتب رعاية الشباب بالجامعات الخاصة.

٣- دراسة (البلوي، ٢٠٢٠)<sup>(١٠)</sup>: تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على واقع تطبيق الجامعات السعودية لمبادئ حوكمة التمويل، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، ومن خلال استعراض الأدب النظري والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة حول واقع الحوكمة في الجامعات السعودية، فقد استخدمت الدراسة الاستبانة كأداة لجمع البيانات حيث توصلت هذه الدراسة في نتائجها إلى أن واقع ممارسة حوكمة التمويل كان بدرجة تقدير متوسطة، وعليه أوصت الدراسة بأنه ينبغي على الجامعات السعودية في توجهاتها القادمة ضرورة العمل على الأخذ بالتنوع في مصادر التمويل، والعمل على فتح البرامج برسوم دراسية، وتفعيل دورها المجتمعي بشكل أكبر، وعقد شراكات مجتمعية تسهم في زيادة مصادرها التمويلية، وتبني سياسة الجامعة المنتجة، وكل ذلك يساعد في زيادة ميزانيتها المالية، وهنا الأمر يحتاج أن يقابله نظام رقابي مالي يمنع أي هدر أو فساد مالي، وهو ما يسمى بمفهوم الإدارة الحديثة الحوكمة ومبادئها.

(٩) حسين وكمة السمري، رعاية الشباب بالجامعات الخاصة دراسة تحليلية لمعوقات التطبيق، ع٩٣، جامعة حلوان - كلية التربية الرياضية للبنين (٢٠٢١).

(١٠) محمد بن أحمد البلوي، واقع حوكمة التمويل في الجامعات السعودية الحكومية دراسة تحليلية، ع٢٢٣، جامعة عين شمس - كلية التربية - الجمعية المصرية للقراءة والمعرفة، ص٢٤٧ - ٢٢٣، (٢٠٢٠).



٤- دراسة (العقيل، ٢٠١٩)<sup>(١١)</sup>: تناولت هذه الدراسة الاستفادة من استراتيجيات تحسين كفاءة التمويل بالجامعات الأوروبية في تنوع مصادر التمويل، وتحسين الكفاءة المالية لمؤسسات التعليم العالي بالمملكة، استخدمت الدراسة منهج البحث الوصفي الوثائقي، بداية استعرضت مشكلة الدراسة البحوث التي أجريت حول الجامعات الأوروبية فيما يخص مصادر التمويل، والاستقلالية المالية للجامعات، وسبل تنوع مصادر الدخل، بعد ذلك استعرضت الدراسة مميزات وعيوب ثلاث استراتيجيات تستخدم لتحقيق الكفاءة في تمويل الجامعات الأوروبية، التمويل القائم على الأداء، ودمج الجامعات، والتمويل من أجل التميز، ثم رصدت الدراسة واقع تمويل مؤسسات التعليم العالي بالمملكة، ومتطلبات تحسين كفاءتها المالية، وفي ضوء استراتيجيات تحسين كفاءة التمويل بالجامعات الأوروبية، توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات لوزارة التعليم، وللجامعات السعودية، وللبحوث المستقبلية.

٥- دراسة (عيسى، ٢٠١٤)<sup>(١٢)</sup>: تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المحاسبة كآلية رقابة داخلية على الحوكمة المحاسبية، وتمثلت المشكلة في تلك الجهود الرامية إلى تطوير وتحسين تسيير الشركات الجزائرية، وبقصد تدعيم

الجانب النظري؛ قمنا باستعراض الأدبيات التي تناولت المفاهيم والمبادئ النظرية للتدقيق الداخلي والحوكمة المحاسبية، من خلال عرض المسح الشامل وخلصت الدراسة إلى أهم نتائجها وهي أن وظيفة المحاسبة ليس لها علاقة مباشرة بمبادئ الحوكمة المحاسبية (المعاملة المتساوية للمساهمين، والمشاركة باتخاذ القرار، والإفصاح والشفافية، ودور أصحاب المصالح)، وقد خلصت الدراسة بأهم التوصيات وهي ضرورة أن يتواجد علاقة بين وظيفة المحاسبة ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة؛ لأنها وظيفة لصيقة بالإدارة العليا، حيث تساهم في مساعدة مجلس الإدارة في مراجعة استراتيجية الشركة، من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر لمساعدته في تطبيق مبادئ الحوكمة

#### \* الدراسات الأجنبية

١- دراسة (sewa، ٢٠٠٢)<sup>(١٣)</sup>: تناولت الدراسة تأثير آلية حوكمة الشركات على التقارير المالية، ودور المديرين والمراجعين في ذلك، وتمثلت المشكلة في التعرف على التطبيق على الوحدات الاقتصادية في سنغافورة، واستخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي وقد خلصت هذه الدراسة إلى أهم النتائج وهي نسبة التأكيد كانت متدنية والخاصة بدور المراجعة الداخلية ولجان المراجعة في عملية الحوكمة، وفي تحقيق

(13) sewa goodwin and jean lin seow "The Influence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financial Reporting and Auditing" Perceptions of Auditors and Directors in singapore.(2002)

(١١) سينا محمد العقيل، حوكمة تنوع مصادر التمويل وتحسين الكفاءة المالية لقطاع التعليم الجامعي دروس مستفادة من التجربة الأوروبية، مج ٣١، ع ٣، السعودية، (٢٠١٩).  
(١٢) كريمة بابا عيسى، " أثر فعالية التدقيق الداخلي في الحوكمة المحاسبية، رسالة ماجستير بالمحاسبة والمالية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، (٢٠١٤).

التقارير المالية ، وقد خرجت الدراسة بأهم التوصيات وهي العمل على تحسين أهمية القواعد الأخلاقية في تجويد وتحسين التقارير المالية.

٢- دراسة (جان ، ٢٠٠٥)<sup>(١٤)</sup>: وهدفت هذه الدراسة إلى إظهار الإطار العام لحوكمة المؤسسات، وتبين مشكلة الدراسة وهي الدور الحديث للمراجعة الداخلية في ظل البيئة الحالية، واستخدمت الدراسة الاستبانة كأداة وقد استخدمت المنهج الوصفي وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج وهي أن حوكمة المؤسسات أصبحت مطلب ضروري للمؤسسات الحديثة.

**\* التعقيب على الدراسة وما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة**

من خلال عرض الدراسات والأبحاث السابقة، نلاحظ أنه يوجد اختلاف واضح بين طريقة معالجة كل دراسة ونتائجها، ولكن يمكن القول أن كل دراسة من الدراسات السابقة اتسمت بخاصية معينة، حيث أن كل واحدة منها تناولت الموضوع من زاوية أو أكثر من زاوية، كما أنه حاولنا الربط بين مختلف أفكار وأهداف هذه الدراسات؛ من أجل التوصل إلى وضع إشكالية بحثنا، والتي تهدف إلى معرفة دور تطبيق الحوكمة في تحسين التقارير المالية، كعلی الجامعات الفلسطينية الخاصة في قطاع غزة.

ويمكن تلخيص مميزات هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في النقاط التالية: -

١- ركزت الدراسة الحالية على أهمية الحوكمة المالية في إعداد وصياغة تقارير الجامعة، التي تختلف من جامعة لأخرى.

٢- مدى أهمية الحوكمة والجودة في صياغة المخرجات بجودة على هيئة أرقام، واستخدامات سلسلة وسهلة على البرامج المحاسبية المطبقة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة.

٣- التعرف على آراء عينة الدراسة، التي شملت آراء مديرين، ومدققين داخليين، وموظفين من مختلف مستويات الشركة، وهذا في عدة شركات من مناطق مختلفة.

#### **\* الاطار النظري**

#### **\* الاطار الفكري لحوكمة الجامعات الفلسطينية**

إن إحدى الأمور البحثية المهمة التي تهدف إلى الحفاظ على النظام المالي والإداري، وضمان استقراره، والحفاظ على رؤوس الأموال والممتلكات، وعدم تعرضها للأزمات والانفجار هي الحوكمة المحاسبية، وقد زاد الاهتمام بدراسة هذا الدور الذي ساهمت فيه الحوكمة من وقاية الشركات من التعثر والإفلاس، حيث استحوذ مفهوم الحوكمة على اهتمام المحاسبين والاقتصاديين على السواء؛ وذلك بسبب ارتباطه بمجموعة من المفاهيم الأساسية والأطر العامة التي تنظم الرقابة على المؤسسات، وتنظم العلاقة ما بين الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، وظهرت الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا، وأمريكا اللاتينية، وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهدته الاقتصاد الأمريكي مؤخراً من انهيارات مالية، ولعل أبرز هذه الأزمات

النهيار شركتي Enron ، WorldCom في الولايات المتحدة عام (٢٠٠١) <sup>(١٥)</sup>. لقد ظهر الحديث عن الحوكمة بوضوح مع بداية عام ١٩٩٩م، بعد تراكمات من نتائج دراسات حول إخفاق شركات ومؤسسات عملاقة عديدة، ولقد ساهم حدوث الأزمات والانهيار الاقتصادي لدول جنوب شرق آسيا، وروسيا، وأمريكا اللاتينية، وغيرها في تزايد الاهتمام بالحوكمة <sup>(١٦)</sup>.

وعرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (Organization of Economic Cooperation & Development) الحوكمة بالنظام الذي يوجه ويضبط أعمال الشركة، حيث يقوم بوصف وتوزيع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركات، مثل مجلس الإدارة والمساهمين ذوي العلاقة، ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركة، كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها <sup>(١٧)</sup>، ولقد عرف عودة الحوكمة بأنها مجموعة من القواعد، والممارسات، والضوابط الرقابية التي تهدف إلى

ضمان قيام الإدارة باستخدام أصول الشركة المادية والمعنوية بأمانة لمصلحة المساهمين، أو تمكين المساهمين وغيرهم من ذوي المصالح بالشركة من ممارسة حقوقهم وحماية مصالحهم: -  
١- يعرف (المناصير) <sup>(١٨)</sup> الحوكمة المحاسبية بأنها "نظام إشرافي رقابي، يشتمل على عدد من القواعد والأسس التي تنظم العلاقات مع الشركة، وذلك بهدف تقليل التعارض، وإحداث التوازن بين الإدارة، والمستثمرين، وأصحاب المصالح في الشركة، من خلال إحكام الرقابة، وتعزيز الإفصاح والشفافية".

٢- ويعرف (السباخي) <sup>(١٩)</sup> الحوكمة المحاسبية بأنها "مجموعة من القوانين، والقواعد، والمعايير التي تنظم العلاقات بين إدارة الشركات، والوحدات الاقتصادية، والهيئات (إدارياً، ومالياً، واقتصادياً، واجتماعياً)، وبشكل أكبر تحديداً؛ حتى تسعى إلى تعظيم ربحية الشركات في المدى الطويل، مع موازنة ذلك مع المصالح الإنسانية للمجتمع في كل المجالات، سواء الصحية أو البيئية، مع خضوع تلك القواعد للجان المراجعة، والبرامج الرقابية".

(١٥) سعيد علاونة، نصر عبد الكريم، "مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد مدونة الحوكمة"، المؤتمر الثالث للعلوم المصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، ٢٠١٣، الأردن، ص ٢٥  
(١٦) عدنان درويش، "الحوكمة المحاسبية ودور مجلس الإدارة"، اتحاد المصارف العربية، ٢٠٠٧، ص ٩٦  
(١٧) عمر عيسى المناصير، "أثر تطبيق قواعد الحوكمة المحاسبية على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الهاشمية، الزرقاء، الأردن.

(١٨) المناصير، عمر عيسى، ٢٠١٣، "أثر تطبيق قواعد الحوكمة المحاسبية على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الهاشمية، الزرقاء، الأردن.  
(١٩) السباخي، عبد المنعم حسن، ٢٠١١، "الحوكمة المحاسبية والوحدات الاقتصادية والحكومية والمسؤولية الاجتماعية لها"، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد الخامس عشر، عدد خاص ص ٢٦٤ - ٢٨٦.

## \* فلسفة الحوكمة المحاسبية

هناك ميزتان تتميز بهما الشركات المعاصرة، مما يستدعي وجود ضوابط للحوكمة<sup>(٢٠)</sup>

الميزة الأولى حقيقة أن الشركات تتميز بالفصل بين ملكية الشركة وإدارتها، وهو ما يطلق عليه بنظرية الوكالة الميزة الثانية النفوذ الذي يتمتع به كبار المساهمين على حساب صغار المساهمين دفعت هاتان الميزتان الدول إلى وضع نظام رقابي، يضمن لأصحاب المصالح في الشركة بأن تقوم الإدارة بمهامها على أفضل وجه، في الوقت الذي يحمي هذا النظام صغار المساهمين من تسلط كبار المساهمين، ومن ثم أتت الحوكمة المحاسبية نظاماً يضبط عمل جميع الأطراف المعنية في الشركة من مساهمين، وإدارة تنفيذية، ومجلس إدارة، ويمكن أن تفسر هذه الإشكالية أيضاً من خلال ما يسمى بمعضلة الطرف الرئيس والوكيل، الطرف الرئيس في هذه المعادلة هو مالك الشركة (المساهم)، بينما تمثل الإدارة التنفيذية (الوكيل)، وفي هذه المعادلة ثنائية الأطراف، فإن الطرف الرئيس والوكيل كل معني بمصلحته الخاصة على حساب مصلحة الشركة، وبسبب التباين الواضح في المعلومات لصالح الوكيل الذي يدير أعمال الشركة بشكل يومي، كان لابد للطرف الرئيس من تعيين جهة رقابية لمتابعة أعمال الوكيل، ممثلاً في مجلس الإدارة

## \* خصائص الحوكمة الجيدة في الشركات

يجب أن يشمل نموذج الحوكمة الخصائص التالية<sup>(٢١)</sup>

- ١- مجلس إدارة قوي وفعال ينفذ مسؤولياته بقدرة وسلامة.
- ٢- رئيس تنفيذي مؤهل، يتم اختياره من قبل مجلس الإدارة، ويتم إعطاؤه السلطات والصلاحيات لإدارة أعمال الشركة.
- ٣- الأعمال التي يتم اختيارها من قبل الرئيس التنفيذي، يجب تنفيذها ضمن نصيحة وموافقة مجلس الإدارة.
- ٤- نموذج عمل جيد يتم اختياره من قبل الرئيس التنفيذي وفريق الإدارة، وكذلك ضمن نصيحة مجلس الإدارة وموافقته.
- ٥- إفصاح كافٍ وملائم عن أداء الشركة للمساهمين والمجتمع المالي.

## \* أهمية الحوكمة المحاسبية

أبرزت الفوائد المالية الأخيرة المتسببة بانخفاض الكثير من الشركات الكبرى، وتأثيرها السلبي على كل من الأسواق المالية وثقة المستثمرين، أهمية الحوكمة المحاسبية، وأهمية السرعة في تطبيقها، خصوصاً مع تسارع خطى العولمة، حيث تعمل الحوكمة الجيدة على تخفيض المخاطر، وتحسين الأداء، وتسهيل الوصول إلى الأسواق العالمية، وزيادة قابلية تسويق السلع والخدمات، وتحسين قيادة الشركات، وإظهار الشفافية،

(٢٠) مركز أبو ظبي للحوكمة، "أساسيات الحوكمة - المصطلحات والمفاهيم"، سلسلة النشرات التثقيفية الصادرة عن مركز أبو ظبي للحوكمة، غرفة أبو ظبي، ٢٠١٣.

(٢١) ماجد أبو حماد، "أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠٠٩.

وإمكانية المساءلة عن مسؤولية الشركات الاجتماعية<sup>(٢٢)</sup>، كما تحتل الحوكمة مركز الصدارة بين العوامل التي تعمل على جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة، وهذا ما توصلت إليه الدراسة<sup>(٢٣)</sup>،

#### \* دور جودة حوكمة الجامعات الفلسطينية في تحسين التقارير المالية

##### \* نطاق تطبيق الحوكمة في فلسطين

- ١- الشركات المساهمة العامة (المدرجة وغير المدرجة).
- ٢- سوق فلسطين للأوراق المالية (بورصة فلسطين والمركز).
- ٣- شركات الرهن العقاري.
- ٤- شركات التأجير التمويلي.
- ٥- شركات الأوراق المالية.
- ٦- شركات التأمين.

##### \* أهم معوقات تطبيق الحوكمة في فلسطين

من المعلوم أن الاقتصاد الفلسطيني يخضع لقيود ومعوقات عديدة، منها ما نجم عن سياسات الاحتلال الإسرائيلي القمعية، وتردد وتأخر الدول المانحة عن سداد التزاماتها المالية للسلطة الوطنية، وعدم اكتمال بناء المؤسسات العامة، وتواضع أدائها، وعدم اكتمال إصدار أو تعديل منظومة القوانين اللازمة، وغياب رؤية سياسية واضحة لشكل ومستقبل الاقتصاد الفلسطيني، وما يترتب على ذلك من

ضعف واضح في مجال رسم وتنفيذ السياسات الاقتصادية، هذا، ويشير بعض الباحثين إلى معوقات في مستوى تطبيق المؤسسات والشركات في فلسطين لمبادئ وقواعد الحوكمة الرشيدة بالشكل المطلوب، ويعود ذلك للأسباب الآتية<sup>(٢٤)</sup>

- ١- قلة الشركات التي من الممكن تصنيفها بشكل واقعي إلى مجموعة الشركات المساهمة العامة.

- ٢- غياب نسبي لمجموعة من المفاهيم المركزية للحوكمة.
- ٣- أغلب الشركات في فلسطين مملوكة للعائلة، ويؤثر أفراد العائلة على الإدارة.
- ٤- عدم تطوير قانون الشركات، والضوابط، واللوائح الداخلية الصادرة بمقتضاه.
- ٥- ضعف الوعي الاستثماري لدى أصحاب الأموال، رغم ما تقوم به هيئة سوق رأس المال الفلسطيني من ندوات توعية.

##### \* الدراسة الميدانية (إجراءات الدراسة وتحليل البيانات)

##### \* صدق الاستبانة: الصدق الظاهري للأداة (المحكمون)

بعد الانتهاء من بناء أداة الدراسة، تم عرضها على عدد من أعضاء هيئة التدريس المتخصصين؛ وذلك للاسترشاد بآرائهم، وقد طلب من المحكمين إبداء الرأي حول مدى وضوح العبارات، ومدى ملائمتها لما وضعت لأجله، ومدى مناسبة العبارات للمحور الذي تنتمي إليه، مع وضع التعديلات والاقتراحات التي يمكن من خلالها تطوير

التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد السادس والأربعون، العدد الأول، ص ٨٥  
(٢٤) عدنان قباجة، مهند حامد، إبراهيم الشفاق، تعزيز الحوكمة المحاسبية في فلسطين"، بحث منشور، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني، فلسطين، ٢٠٠٨، ص ٤٨

(٢٢) كتارئين. ل كوشتا هلبليغ، " تأسيس الحوكمة المحاسبية في الاقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية"، مجلة المال والتجارة، العدد ٥٠٧، ٢٠١١، ص ٢٥  
(٢٣) قطب، أحمد، ٢٠٠٩، " التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة - على سوق الأسهم السعودي"، مجلة كلية

الاستبيان. وقد تمَّ الأخذ بملاحظات المحكَّمين، واعتماد العبارة التي اتُّفق عليها من قبل المحكَّمين بنسبة تزيد عن (٨٥ ٪) فأكثر، وبذلك أصبح الاستبيان في شكله النهائي بعد التأكد من صدقه الظاهري مكون من (٢٩) عبارة.

صدق البناء لأداة الدِّراسة بعد التأكد من الصدق الظاهري لأداة الدِّراسة، قام الباحث بالتأكد من صدق الاتساق الداخلي، وذلك بتطبيق الاستبيان على عينة استطلاعية من أصحاب العلاقة بالتقارير المالية الصادرة عن الجامعات الفلسطينية، وعددها (٣٠) فرد خارج عينة الدراسة، وتم حساب صدق الاتساق الداخلي لعبارة الاستبيان، حيث تم حساب معامل الارتباط بين إجابات العينة على كل عبارة من كل محور، وبين إجمالي إجابات العينة عن جميع عبارات المحور التابعة له العبارة، وذلك باستخدام

برنامج (SPSS)، حيث جاءت النتائج على النحو التالي

**\* دور مبدأ الإطار العام للحوكمة في تحسين التقارير المالية**  
جدول (١) صدق الاتساق بين كل عبارة من عبارات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه.

رقم العبارة	معامل الارتباط
1	.712**
2	.753**
3	.626**
4	.788**
5	.794**
6	.700**
المجموع الكلي	.٧٢٠**

**\* دال عند مستوى دلالة ٠.٠١ تعني ان مستواها مرتفع وهي صادقة لما وضعت لقياسه**

يُتضح من الجدول السابق، أن معاملات الارتباط بين العبارات بالمحور الأول والدرجة الكلية للمحور الأول "دور مبدأ الإطار العام للحوكمة في تحسين التقارير المالية" جاءت جميعها موجبة، ودالة إحصائية، وذات قيم متوسطة ومرتفعة، فضلاً عن كونها ذات دلالة إحصائية؛ مما يشير إلى تمتع المحور بدرجة صدق مرتفعة جداً، وعليه فإن هذه النتيجة توضح صدق عبارات المحور وصلاحيته للتطبيق الميداني.

#### **\* تحليل بيانات الدراسة**

#### **\* الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية**

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث وفقاً للمتغيرات  
١- الجنس

جدول (٢) وزيع أفراد الدِّراسة وفق متغير الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	62	62.0
أنثى	38	38.0
المجموع	100	100%

المصدر: تم اعداد الاستبانة وتحكيمها من قبل المحكمين ملحق  
نهایة الدراسة.

يُتضح من الجدول أن نسبة (٦٢ ٪) من إجمالي أفراد الدِّراسة من الذكور، ونسبة (٣٨ ٪) من إجمالي أفراد الدِّراسة من الإناث.

المصدر: تم اعداد الاستبانة وتحكيمها من قبل المحكمين ملحق  
نهایة الدراسة

٢- عدد سنوات الخبرة

جدول (٥): توزيع أفراد الدراسة وفق متغير عدد سنوات الخبرة.

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من ٥ سنوات.	28	28.0
من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات.	28	28.0
من ١٠ سنة إلى ١٥ سنة.	29	29.0
١٥ سنة فأكثر.	15	15.0
المجموع	100	100%

المصدر: تم اعداد الاستبانة وتحكيمها من قبل المحكمين ملحق

نهاية الدراسة

المصدر: تم اعداد الاستبانة وتحكيمها من قبل المحكمين ملحق

نهاية الدراسة.

يتضح من الجدول أن نسبة (٢٩٪) من إجمالي أفراد الدراسة، عدد سنوات خبرتهم من ١١ إلى ١٥ سنة، ونسبة (٢٨٪) من إجمالي أفراد الدراسة، عدد سنوات خبرتهم من ٦ إلى ١٠ سنوات، وبنفس النسبة أيضاً عدد سنوات خبرتهم أقل من ٥ سنوات، ونسبة (١٥٪) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، عدد سنوات خبرتهم ١٦ سنة فأكثر.

٣- المؤهل العلمي ويشمل الجدول " الدراسات العليا، والبكالوريوس، والدبلوم المتوسط)

جدول (٤): توزيع أفراد الدراسة وفق المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
دراسات عليا.	26	26.0
بكالوريوس.	62	62.0
دبلوم متوسط فأقل.	12	12.0
المجموع	100	100%

المصدر: تم اعداد الاستبانة وتحكيمها من قبل المحكمين ملحق

نهاية الدراسة.

يتضح من الجدول أن نسبة (٦٢٪) من إجمالي أفراد الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، ونسبة (٢٦٪) من إجمالي أفراد الدراسة مؤهلهم العلمي دراسات عليا، ونسبة (١٢٪) من إجمالي أفراد الدراسة دبلوم متوسط فأقل وتمثلت الدلالة بأن حملة البكالوريوس اكبر افراد العينة من خلال الشكل ادناه وكانت نسبة الخطأ اقل من (٠.٠٥) وهي دالة احصائياً.

#### \* اختبار نتيجة الفرضيات

١- الفرضية الأولى: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمبدأ الإطار العام الفعال للحوكمة في تحسين التقارير المالية بالجامعات الخاصة العاملة بقطاع غزة.

للتحقق من وجود دور ذي دلالة إحصائية لمبدأ الإطار العام الفعال للحوكمة في تحسين التقارير المالية بالجامعات الخاصة العاملة بقطاع غزة؛ تم استخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي (Linear Regression test)، وجاءت النتائج كما يلي

جدول (٥): دور مبدأ الإطار العام الفعال للحوكمة في تحسين التقارير المالية.

المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة
المقدار الثابت.	.337	.675	.001
الإطار الفعال للحوكمة.	.006	.041	.007
معامل الارتباط=.818	معامل التحديد المعدل = .621		
قيمة الاختبار F=42.530	القيمة الاحتمالية = 0.00		

من الجدول السابق نجد أن معامل الارتباط جاء مساوي (٠.٨١٨)، مما يدل على أنه بزيادة الإطار الفعال للحوكمة تزداد التقارير المالية، وجاء معامل التحديد مساوي

جدول (٦): دور مبدأ المساواة في المعاملة بين المساهمين في تحسين التقارير المالية.

المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة
المقدار الثابت	1.424	2.564	.012
المساواة بين المساهمين	.109	.710	.005
معامل الارتباط=0.701	معامل التحديد المعدل = 0.527		
قيمة الاختبار F=44.619	القيمة الاحتمالية = 0.00		

من الجدول السابق نجد أن معامل الارتباط جاء مساوي (٠.٧٠١)، مما يدل على أنه بزيادة المساواة بين المساهمين يزداد التقارير المالية، وجاء معامل التحديد مساوي (٠.٥٢٧)، ومنها نستنتج أن المساواة بين المساهمين تفسر ما يقارب من (٥٢.٧%) من التباين في التقارير المالية، وجاءت قيمة F مساوية (٤٤.٦١٩)، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة مساوي (٠.٠٠٠)، أقل من (٠.٠٥)، مما يدل على وجود دور ذي دلالة إحصائية لمبدأ المساواة في المعاملة بين المساهمين في تحسين التقارير المالية بالجامعات الخاصة العاملة بقطاع غزة، وصلاحيّة النموذج للتنبؤ بالمتغير (التقارير المالية)، ويمكن ذلك من خلال المعادلة التقارير المالية = 1.424 + (0.109) المساواة بين المساهمين أعلاه وعليه فإنها دالة إحصائية وهي تقع ضمن النسبة المسموح بها (٠.٠١ إلى ٠.٠٥) مما يعني ان الفرضية قامت بقياس مدلولاتها وعليه نأخذ بالفرضية أعلاه التي قامت بقياس مدلولاتها وعليه نأخذ بالفرضية أعلاه التي وضعت وهي الفرضية الصفرية وليست البديلة

الفرضية الثالثة لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمبدأ الإفصاح والشفافية في تحسين التقارير المالية بالجامعات الخاصة العاملة بقطاع غزة.

(٠.٦٢١)، ومنها نستنتج أن الإطار الفعال للحوكمة يفسر ما يقارب من (٦٢.١%) من التباين في التقارير المالية، وجاءت قيمة F مساوية (٤٢.٥٣٠)، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة مساوي (٠.٠٠٠)، أقل من (٠.٠٥)، مما يدل على وجود دور ذي دلالة إحصائية لمبدأ الإطار العام الفعال للحوكمة في تحسين التقارير المالية بالجامعات الخاصة العاملة بقطاع غزة، وصلاحيّة النموذج للتنبؤ بالمتغير (التقارير المالية)، ويمكن ذلك من خلال المعادلة

التقارير المالية = 0.337 + (0.006) الإطار الفعال للحوكمة والملاحظ من الفرضية السابقة أعلاه أنها دالة إحصائية وهي تقع ضمن النسبة المسموح بها (٠.٠١ إلى ٠.٠٥) مما يعني ان الفرضية قامت بقياس مدلولاتها وعليه نأخذ بالفرضية أعلاه التي وضعت وهي الفرضية الصفرية وليست البديلة.

٣- الفرضية الثانية لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية لمبدأ المساواة في المعاملة بين المساهمين في تحسين التقارير المالية بالجامعات الخاصة العاملة بقطاع غزة.

للتحقق من وجود دور ذات دلالة إحصائية لمبدأ المساواة في المعاملة بين المساهمين في تحسين التقارير المالية بالجامعات الخاصة العاملة بقطاع غزة تم استخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي (Linear Regression test) وجاءت النتائج كما يلي: -



للتحقق من وجود دور ذي دلالة إحصائية لمبدأ الإفصاح والشفافية في تحسين التقارير المالية بالجامعات الخاصة العاملة بقطاع غزة؛ تم استخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي (Linear Regression test)، وجاءت النتائج كما يلي: -

جدول (٧): دور مبدأ الإفصاح والشفافية في تحسين التقارير المالية.

المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة
المقدار الثابت.	.036	.069	.045
الإفصاح والشفافية.	-0.066	-0.455	.020
معامل الارتباط=0.773	معامل التحديد المعدل = 0.423		
قيمة الاختبار F = 45.526	القيمة الاحتمالية = 0.000		

من الجدول السابق نجد أن معامل الارتباط جاء مساوي (0.773)، مما يدل على أنه بزيادة الإفصاح والشفافية تزداد التقارير المالية، وجاء معامل التحديد مساوي (0.423)، ومنها نستنتج أن الإفصاح والشفافية يفسر ما يقارب من (42.3 %) من التباين في التقارير المالية، وجاءت قيمة F مساوية (45.526)، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة مساوي (0.000)، أقل من (0.05)، مما يدل على وجود دور ذي دلالة إحصائية لمبدأ الإفصاح والشفافية في تحسين التقارير المالية بالجامعات الخاصة العاملة بقطاع غزة، وصلاحيّة النموذج للتنبؤ بالمتغير (التقارير المالية)، ويمكن ذلك من خلال المعادلة

$$\text{التقارير المالية} = 0.036 + (-0.066) \times \text{الإفصاح}$$

والشفافية ومن خلال أعلاه فإنها دالة إحصائياً وهي تقع ضمن النسبة المسموح بها (0.01 إلى 0.05) مما يعني أن الفرضية قامت بقياس مدلولاتها. وعليه نأخذ بالفرضية أعلاه التي وضعت وهي الفرضية الصفرية وليست البديلة

#### \* نتائج وتوصيات الدراسة

#### \* النتائج (السلبية والإيجابية)

#### \* النتائج السلبية

١- هنالك دور لمبدأ الإطار العام للحوكمة في تحسين التقارير المالية بدرجة تقدير متدني نوعاً ما.

٢- هنالك دور لمبدأ الإطار العام للحوكمة حيث تعمل الجامعة على تطوير هيكل الحوكمة لتعزيز التقارير المالية، وتوفير دليل إجراءات مكتوب لعمل الرقابة الداخلية لتعزيز مصداقية التقارير المالية.

٣- أكدت نتائج الدراسة بأن هنالك دور لمبدأ المساواة في المعاملة بين المساهمين في تحسين التقارير المالية جاء بدرجة عالية، وهذا يدل على مدى دور مبدأ المساواة في المعاملة بين المساهمين في تحسين التقارير المالية.

٤- أكدت نتائج الدراسة بأن هناك دور لدى الإفصاح والشفافية في تحسين التقارير المالية.

#### \* النتائج الإيجابية

أكدت نتائج الدراسة بأن هناك دور واضح لدى الجامعات الفلسطينية الخاصة وهي التي تركز بتقاريرها المالية على الإفصاح عن جميع العمليات المالية ونتائج الأعمال لتحسين التقارير المالية، وتقوم بالإفصاح عن كيفية اختيار مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين لتدعيم الشفافية بالتقارير المالية.

أكدت نتائج الدراسة بأن هناك وجود دور لمبدأ الإطار العام الفعال للحوكمة في تحسين التقارير المالية

بالجامعات الخاصة العاملة بقطاع غزة، صلاحية النموذج للتنبؤ بالمتغير الخاصة بالتقارير المالية.

أكدت نتائج الدراسة بأن هنالك علاقة بين دور التقارير المالية وبين مجالس الإدارة في تحسين التقارير المالية بالجامعات الفلسطينية الخاصة بقطاع غزة.

أكدت نتائج الدراسة بأن مجالس الإدارة تساهم بشكل كبير ومرتفع في تحسين التقارير المالية ومخرجاتها وجودتها بالشكل السليم وتعمل على تطوير تلك المخرجات. أكدت نتائج الدراسة بأن مجالس الإدارة تساهم بشكل متوسط في المراقبة بشكل دقيق على بعض المعاملات وجاءت بشكل متوسط

#### \* التوصيات

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة الحالية من نتائج، يمكن للباحث وضع التوصيات على النحو الآتي: -

١- يتطلب على الجامعات الفلسطينية الخاصة في قطاع غزة العمل على تعزيز التقارير المالية وتحسين مخرجاتها وعملياتها المالية.

٢- تعمل الجامعات الفلسطينية الخاصة على الحرص والمساواة بالشكل الكبير في تصويب قراراتها المالية من خلال العمل على توزيع المساهمات بالشكل السليم.

٣- ضرورة قيام الجامعة بالإفصاح عن ملكية الأسهم لجميع المساهمين في الجامعات الفلسطينية الخاصة وتوزيع تلك المساهمات بالشكل المالي السليم.

٤- تهدف تحسين التقارير المالية بالجامعات الخاصة العاملة بقطاع غزة، صلاحية النموذج للتنبؤ.

٥- ضرورة تفعيل الدور الرقابي للجامعات؛ للحد من عمليات ممارسة إدارة الأرباح، وصولاً إلى تحقيق أفضل درجات الجودة للتقارير المالية، وممارسة دورهم في تطبيق القوانين والأنظمة الخاصة بـ التقارير المالية.

٦- توعية مجالس إدارة الجامعات للمخاطر الناجمة من عمليات ممارسة إدارة الأرباح، وانعكاساتها السلبية على التقارير المالية.

#### \* المراجع

##### أولاً- المراجع العربية

حسين وكمة السمرى، رعاية الشباب بالجامعات الخاصة دراسة تحليلية لمعوقات التطبيق، ع٩٣، جامعة حلوان - كلية التربية الرياضية للبنين (٢٠٢١).

رشا حمادة قياس أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية في بورصة عمان"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد العاشر، العدد الرابع ٢٠١٤.

السباحي، عبد المنعم حسن، ٢٠١١، " الحوكمة المحاسبية والوحدات الاقتصادية والحكومية والمسؤولية الاجتماعية لها"، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد الخامس عشر، عدد خاص ص٢٦٤ - ٢٨٦.

سعيد علاونة، نصر عبد الكريم، " مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد مدونة الحوكمة"، المؤتمر الثالث للعلوم المصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، ٢٠١٣، الأردن، ص٢٥

سيناء محمد العقيل، حوكمة تنويع مصادر التمويل وتحسين الكفاءة المالية لقطاع التعليم الجامعي دروس

فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة - على  
سوق الأسهم السعودي"، مجلة كلية التجارة  
للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة  
الإسكندرية، المجلد السادس والأربعون، العدد  
الأول. ص ٨٥

قورين، حاج قويدر، دور نظام حوكمة الشركات في الرفع  
من جودة التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية  
الجزائرية، دراسة حالة الدفلى بعين باتيمتال،  
الإصدار (١٤)، العدد (١)، (٢٠٢٠). ص ١٨٦  
القيعي، محمود، جودة المعلومات المحاسبية دراسة تطبيقية على  
الشركات السعودية المساهمة للفترة من ٢٠٠٩-  
١٩٩١م، دورية ومجلة معهد الإدارة العامة، ع ٣،  
المملكة العربية السعودية ٢٠١١، متاح البحث على  
الموقع الإلكتروني للمعهد،  
(http://www.tanmia-  
/idaria.ipa.edu.sa).

كنارتين. ل كوشتا هلبليغ، " تأسيس الحوكمة المحاسبية في  
الاقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية"، مجلة  
المال والتجارة، العدد ٥٠٧، ٢٠١١، ص ٢٥  
كريمة بابا عيسى، " أثر فعالية التدقيق الداخلي في الحوكمة  
المحاسبية، رسالة ماجستير بالمحاسبة والمالية، جامعة  
قاصدي مرباح - ورقلة، (٢٠١٤).  
ماجد أبو حمام، " أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح  
المحاسبي وجودة التقارير المالية"، رسالة ماجستير  
غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة. ٢٠٠٩.

مستفادة من التجربة الأوروبية، مج ٣١، ع ٣،  
السعودية، (٢٠١٩).

عباس، أحلام، أثر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية على  
جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة،  
جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، ٢٠١٣،  
ص ٧.

عدنان درويش، " الحوكمة المحاسبية ودور مجلس الإدارة"،  
اتحاد المصارف العربية، ٢٠٠٧، ص ٩٦  
عدنان قباجة، مهند حامد، إبراهيم الشقاق، تعزيز الحوكمة  
المحاسبية في فلسطين"، بحث منشور، معهد أبحاث  
السياسات الاقتصادية الفلسطيني، فلسطين. ٢٠٠٨،  
ص ٤٨

عمر عيسى المناصير، ٢٠١٣، " أثر تطبيق قواعد الحوكمة  
المحاسبية على أداء شركات الخدمات المساهمة  
العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة،  
الجامعة الهاشمية، الزرقاء، الأردن.

فادي فؤاد محمد غوانمة، واقع تطبيق الحوكمة في الجامعات  
الأردنية الحكومية والتحديات التي تواجهها، مج ٩،  
ع ٢٦، فلسطين. (٢٠٢١).

فورين حاج قويدر، الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل نظام  
المحاسبة المالية الجديد ودورها في النهوض بالسوق  
المالي، جامعة حسية بن بوعلي بالشلف، ٢٠١١،  
ص ٦

قطب، أحمد، ٢٠٠٩، " التكامل بين الآليات المحاسبية وغير  
المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض

Reporting and Auditing"  
Perceptions of Auditors and  
Directors in singapore.(2002)  
Jan Cattrysse "Reflections On  
Corporate Governance And The  
Role Of The Internal Auditors",  
Roularta Media Group,  
Roeselare, Belgium (٢٠٠٥).

محمد بن أحمد البلوي، واقع حوكمة التمويل في الجامعات  
السعودية الحكومية دراسة تحليلية، ع٢٢٣، جامعة  
عين شمس - كلية التربية - الجمعية المصرية للقراءة  
والمعرفة، ص 247 - 223 ، (٢٠٢٠).

محمد غانم أبو مصطفى، أثر تطبيق التقارير المالية الموسعة  
(XBRL) وفق معايير المحاسبة الدولية في تحسين  
جودة الإفصاح المحاسبي في بورصة فلسطين، رسالة  
دكتوراه غير منشورة، جامعة الزعيم الأزهري،  
السودان، ٢٠١٧، ص ٢.

مركز أبو ظبي للحوكمة، " أساسيات الحوكمة -  
المصطلحات والمفاهيم"، سلسلة النشرات التثقيفية  
الصادرة عن مركز أبو ظبي للحوكمة، غرفة أبو  
ظبي، ٢٠١٣.

المناصير، عمر عيسى، ٢٠١٣، " أثر تطبيق قواعد الحوكمة  
المحاسبية على أداء شركات الخدمات المساهمة  
العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة،  
الجامعة الهاشمية، الزرقاء، الأردن.

ثانياً- المراجع الأجنبية

The Institute of Internal Auditor, (IIA)  
(2003)"Standard For The  
Professional Practices of  
Internal Auditing Altamonte  
Spring Florida."

sewa goodwin and jean lin seow "The  
Influence of Corporate  
Gouvernance Mechanisms on  
the Quality of Financial