قياس أثر الافصاح الالكتروني عن قائمة المركز المالي المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة – دراسة ميدانية في دولة فلسطين

محمد سالم محمد أبو يوسف

الملخص:

هدفت الدراسة قياس أثر الافصاح المالي الالكتروني عن قائمة المركز المالي المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة - دراسة ميدانية في دولة فلسطين.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لإعداد قائمة المركز المالي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والافصاح الالكتروني عنها على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة وأوصت بتبني أسلوب الافصاح المالي الالكتروني لعرض القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

Abstract:

The study aimed to Measuring the Impact of Electronic Disclosure of the Statement of Financial Position According to the International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) on Planning and Controlling the Uses of State Public Budget - A Field Study In Palestine State.

The study found that there is a statistically significant Impact of Electronic Financial Disclosure of the Financial Position Statement According to the International Public Sector Accounting Standards IPSASs on Planning and Controlling the Uses of State Public Budget.

المبحث الأول : الاطار العام للدراسة

١. مقدمة ومشكلة الدراسة:

حظيت مفاهيم الافصاح المالي الالكتروني المتمثل في عرض القوائم المالية عبر الانترنت وكذلك معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في الآونة الأخيرة باهتمام بالغ من قبل الباحثين والكتاب والمنظمات والهيئات المهنية المختصة وانعكست آثارها على الأدب المحاسبي الحديث [(i)] كما أن هذا الاهتمام نابع من الوعي بالآثار السلبية للإفصاح المالي التقليدي والناجم عن عدم مواكبته لروح العصر وعجزه عن الاستفادة من وسائل التكنولوجيا المتاحة وتتمثل عملية الافصاح المالي الالكتروني في القطاع العام وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs في قيام الحكومة أو أي من وحداتها بعرض تقاريرها المالية المعدة وفقاً لمعايير

المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs للمستخدمين العاديين عبر شبكة الإنترنت خلال الفترات الزمنية المناسبة.

وبالتالي فإن مشكلة البحث وفجوته تتمثل في أن التقارير المالية التقليدية في القطاع العام لا تحتوي على قائمة مركز مالي للدولة ويستعاض عنها بمجموعة كبيرة من التقارير الاحصائية المتباينة يتم الافصاح عن بياناتها بطرق تقليدية ومحدودة وقد أصبح الإفصاح المالي التقليدي في القطاع العام لا يفي باحتياجات المستخدمين العاديين في ظل انتشار تكنولوجيا المعلومات ولا يمكنهم من المساهمة بدور فعال في تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

٢. فرضية الدراسة:

تتمثل الفرضية العدمية للدراسة في الفرضية القائلة "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq$ ٠.٠٥) لعرض قائمة المركز المالي المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الانترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة"

٣. أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة بشكل رئيس إلى قياس أثر عرض قائمة المركز المالي المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الانترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

٤. أهمية الدراسة:

تأتى أهمية الدراسة العلمية من مسايرتها للتوجهات العلمية العالمية الحديثة في المحاسبة الحكومية والمتجهة نحو المعايير الدولية والإفصاح المالي الإلكتروني سيما بعد الأزمات المالية المتكررة في بعض الدول الأوروبية والأسيوية والتي واجه بعضها خطر الإفلاس مثل رومانيا وإسبانيا وليس أدل من ذلك ما تعج به شبكة الإنترنت من دورات تدريبية وورش عمل تأهيلية مرتبطة بالموضوع [ii] ومحدودية الدراسات العربية التي تتناول تأثير تبني المعايير الدولية على جودة المحاسبة في الدول النامية [iii].

ومن الناحية العملية فقد شهد العام ٢٠١٥ توجهاً ملحوظاً وديناميكياً نحو اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام في المنطقة العربية [iv] والعالم حيث تبنت تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs (107) دولة على مستوى العالم [v] وكذلك العديد من المؤسسات والهيئات الدولية ذات الارتباطات المالية بدولة فلسطين مثل البنك الدولي ووكالة غوث وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين UNRWA.

٥. منهج الدراسة:

قسمت الدراسة إلى أربعة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول : الاطار العام للدراسة.

المبحث الثاني : الإطار النظري للدراسة.
المبحث الثالث : الدراسة الميدانية والتحليل الاحصائي.
المبحث الرابع : النتائج والتوصيات.

٦. حدود الدراسة:

- ينحصر البحث في تناول آثار الإفصاح الإلكتروني عن قائمة المركز المالي المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs المبنية على أساس الاستحقاق على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة.
- تنطبق الدراسة الميدانية على مؤسسات القطاع العام غير الهادفة للربح من وزارات ودوائر وأقسام في المحافظات الفلسطينية الجنوبية ويخرج عن إطارها مؤسسات القطاع العام الهادفة للربح.

المبحث الثاني : الاطار النظري للدراسة

تمهيد:

يعتبر الإفصاح الإلكتروني أحد مظاهر أو أشكال التحدي الجديد لمهنة المحاسبة [vi] بل ويعتبر الإفصاح الإلكتروني عن التقارير المالية من أهم القنوات التي تسهم في إثراء قيمة ومنفعة التقارير والقوائم المالية مما يزيد من فعاليتها وارتباطها بتكنولوجيا المعلومات والاتصالات ويجعلها أكثر تداولا وانتشارا بين العديد من الجهات والمؤسسات المتباينة في الرؤية والهدف [vii] وعليه سوف يتناول الباحث في هذا المبحث ما يتعلق بالإطار الفكري للإفصاح المالي الإلكتروني وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

أولاً: مفهوم وأهمية الإفصاح المالي الإلكتروني وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

يعتبر الإفصاح الإلكتروني أحد تطبيقات تقنية المعلومات من خلال تبني النظم الإلكترونية الحديثة التي أنتجتها ثورة المعلومات والاتصالات للاستفادة منها في دعم دور النظم المحاسبية في الإيفاء بحاجات مستخدميها والتوافق مع المتغيرات البيئية الحاصلة في بيئة المحاسبة من أجل خدمة قرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية [viii] وإذا كان من ترتيب فإن الإفصاح الإلكتروني ينطلق من حيث تنتهي المحاسبة الإلكترونية في حال توفر وتبني كلاهما من قبل الوحدة المحاسبية ذاتها.

وبالتالي فإن مفهوم الإفصاح أو النشر الإلكتروني بشكل عام يشير إلى العملية التي يتم من خلالها تقديم الوسائط المطبوعة بصيغة يمكن استقبالها وقراءتها عبر شبكة الإنترنت هذه الصيغة تتميز بأنها صيغة مضغوطة Compacted ومدعومة بوسائط وأدوات كالأصوات والرسوم ونقاط التوصيل Hyperlinks التي تربط القارئ بمعلومات فرعية أو بمواقع على شبكة الإنترنت [ix] وقد يأخذ شكل الإفصاح المالي الإلكتروني مجموعة من الأساليب البسيطة من أهمها استخدام الجداول

الالكترونية Excel أو برنامج العرض الحركي Power Point والعرض عن طريق الفيديو [x].

وقد عرفه آخرون أيضا ببساطة بأنه نشر المعلومات التقليدية الورقية بواسطة تقنيات جديدة تستخدم الحواسيب وبرامج النشر الإلكتروني في طباعة المعلومات وتوزيعها ونشرها [xi] وقد عرف أيضا بأنه قيام الوحدة المحاسبية بإنشاء مواقع لها على الشبكة الدولية للمعلومات (الإنترنت) بهدف تحقيق نشر سريع وفوري لمعلومات مالية وغير مالية عديدة على قطاعات واسعة من المستخدمين المتصلين بالشبكة [xii] وكذلك فقد عرفه آخرون بأنه استخدام الشركة لموقعها على الشبكة الدولية للمعلومات في عرض المعلومات المحاسبية خلال الفترات المناسبة التي قد تكون شهرية أو ربع سنوية أو سنوية فضلا عن كل ما يستجد في وقته المناسب من دون الالتزام بهذه المدد والفترات [xiii].

وبالتالي يخلص الباحث إلى توافق التعريفات المذكورة في ما يتعلق بأن الإفصاح الإلكتروني يعتبر التطور التقني للإفصاح الورقي التقليدي حيث أنه يتعلق بالاستفادة من تكنولوجيا المعلومات الحديثة في إيصال البيانات المالية لمستخدميها وهنا يشير الباحث إلى وجوب الاستفادة القصوى من تكنولوجيا المعلومات بمفهومها الشامل والذي يشتمل على جميع الوسائل الالكترونية الحديثة المستخدمة في عمليات تجميع البيانات وإدخالها إلى الحاسوب وتخزينها ومعالجتها واسترجاعها وتوزيعها على المستفيدين منها والتي تتألف من تكنولوجيا الحواسيب وتكنولوجيا الاتصالات والتي يعتبر الكثيرون أن تقنية المعلومات ما هي إلا تزاوج بين كل من تكنولوجيا الحواسيب وتكنولوجيا الاتصالات [xiv].

وعليه فإن الباحث يقترح تعريفا للإفصاح المالي الإلكتروني في القطاع العام متمثل في اعتباره " **قيام الحكومة أو أي من وحداتها بعرض بياناتها ومعلوماتها المالية للمستخدمين العاديين عبر شبكة الإنترنت خلال الفترات الزمنية المناسبة"** وحيث أن معايير المحاسبة في القطاع العام الدولية (IPSASs) قد جاءت منظمة للإفصاح المالي في القطاع العام بما تضمنته من قواعد وإجراءات وإرشادات هدفها تقديم معلومات مالية للمستخدمين العاديين غير القادرين على الحصول عليها من مصادرها الأصلية فإن الباحث يقترح تعريفا للإفصاح المالي الإلكتروني وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يتمثل في اعتباره **"قيام الحكومة أو أي من وحداتها بعرض تقاريرها المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs للمستخدمين العاديين عبر شبكة الإنترنت خلال الفترات الزمنية المناسبة"**.

ويرى الباحث أنه ليس بالضرورة أن تكون الفترات الزمنية المناسبة هي السنوية بل يمكن أن تتمثل في التقارير الشهرية والربعية والسنوية فضلا عما قد يحدث من مستجدات مالية ذات تأثير مباشر ومهم على القوائم المالية وملحقاتها وذلك كله وفقا

لمعايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSASs وهو بذلك يماثل الإفصاح المالي التقليدي فيما عدا انه ما يفصح عنه من مواد معلوماتية لا يتم إخراجه ورقيا للأغراض الإفصاح بل يتم توزيعه إلكترونياً من خلال الشبكات الالكترونية ووسائل التقنية المتجددة.

وحيث أن الإفصاح المالي الإلكتروني في قطاع الأعمال يشتمل على القوائم المالية ومواعيد اجتماعات مجلس الإدارة وقراراته ويدعم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبخاصة الملاءمة وإمكانية الاعتماد والتوقيت المناسب [xv] فإنه في القطاع العام ووفقا لمعايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSASs يتكون أيضًا من القوائم المالية واجتماعات صناع القرار ذات الشأن وتقرير المحاسب العام أو من يتولى عملية مراقبة حسابات الدولة.

ثانياً: إعداد وعرض قائمة المركز المالي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs.

يتوجب على المنشأة عند إعدادها لقائمة المركز المالي أن تقسم الأصول والالتزامات من حيث درجة التداول كفئات على شكل أصول متداولة وأخرى أصول غير متداولة والتزامات متداولة وأخرى التزامات غير متداولة منفصلة في صدر القوائم المالية إلا إذا كان العرض على أساس السيولة يقدم معلومات موثوقية وأكثر ملائمة [xvi] وفي حين تطبيق هذا الاستثناء يتم عرض جميع الأصول والالتزامات على نطاق واسع حسب ترتيب السيولة.

وفيما يلي استعراض للمحتوى المعلوماتي لقائمة المركز المالي:

يجب أن يشتمل بيان المركز المالي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على المعلومات المالية التالية كحد أدنى[xvii] والتي يتم عرضها على شكل بنود ومجاميع فرعية إذا لزم الأمر مزيد من الإفصاح:

- الممتلكات والمصانع والمعدات.
- العقارات الاستثمارية.
- الأصول غير الملموسة.
- الأصول المادية.
- الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية.
- المخزون.
- المستردات من المعاملات غير المتعلقة بالصرف كالضرائب والحوالات.
- الذمم المدينة بموجب معاملات الصرف.
- الضرائب والحوالات مستحقة الدفع.
- الذمم الدائنة بموجب معاملات الصرف.
- المخصصات.

- الالتزامات المالية.
- حقوق الأقلية المعروضة ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية.
- صافي الأصول / حقوق الملكية الموزعة على المالكين في المنشأة المسيطرة.

المبحث الثالث : الدراسة الميدانية والتحليل الاحصائي

تمهيد : سوف يتناول الباحث في هذا المبحث الاطار النظري للدراسة الميدانية ومن ثم اختبار فرضية الدراسة.

أولاً: الاطار النظري للدراسة الميدانية:

١. منهجية الدراسة:

اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة الدراسة، ولتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضع الدراسة، كما أنه استخدم أسلوب العينة العشوائية في اختياره لعينة الدراسة، واستخدم قائمة الاستقصاء في جمع البيانات الأولية حيث أن الباحث يعرف مسبقاً جوانب وأبعاد الظاهرة موضع الدراسة من خلال إطلاع الباحث على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.

٢. طرق جمع البيانات:

اعتمد الباحث لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها على نوعين من البيانات أولها البيانات الأولية من خلال القيام بدراسة في الجانب الميداني بتوزيع قائمة استقصاء لدراسة بعض مفردات الدراسة وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوعه، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS) Statistical Package for Social Science) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة وكذلك على البيانات الثانوية من الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة

٣. مجتمع وعينة الدراسة:

يبين جدول رقم (١) مجتمع الدراسة المتمثل في مجموعة من العاملين في المجال المالي في القطاع العام في المحافظات الجنوبية في فلسطين ويبين كذلك العينة المستردة من مجتمع الدراسة وكذلك النسبة المئوية للاسترداد حيث استخدم الباحث طريقة المسح الشامل وتم توزيع قائمة الاستقصاء على جميع أفراد مجتمع الدراسة وبصفة عامة بلغت نسبة الاسترداد ٩٣.٩% وهي نسبة عالية تمكن الباحث من الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

جدول رقم (١)
مجتمع وعينة الدراسة

م.	الفئة	عدد المجتمع	عدد المسترد من العينة	النسبة المئوية
١	الموظفون الماليون بوزرة المالية من درجة مدير فما فوق	٨١	٧٨	%٩٦.٣٠
٢	المراقبون الماليون في الوزارات والدوائر الحكومية	٢٤	٢٢	%٩١.٧٠
٣	المدققون الداخليون العاملون في وزارة المالية	١٦	١٤	%٨٧.٥٠
٤	المفتشون العاملون في ديوان الرقابة الإدارية المالية	٤٤	٤١	%٩٣.٢٠
	المجموع	**١٦٥**	**١٥٥**	**%٩٣.٩٠**

من اعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الاحصائي

وبعد تفحص قوائم الاستقصاء المستلمة لم يتم استبعاد أي منها نظرا لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة عليها، وبذلك يكون عدد قوائم الاستقصاء الخاضعة للدراسة ١٥٥ قائمة استقصاء.

والجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة على النحو التالي:

جدول رقم (٢)
توزيع عينة الدراسة حسب الفئة

الفئة	التكرار	النسبة المئوية
مدير فما فوق في وزارة المالية	٧٨	٥٠.٣
مراقب مالي في الوزارات	٢٢	١٤.٢
مدقق داخلي في وزارة المالية	١٤	٩
مفتش بديوان الرقابة الادارية والمالية	٤١	٢٦.٥
المجموع	**١٥٥**	**١٠٠**

من اعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الاحصائي

جدول رقم (٣)
توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	٨٧	٥٦.١
ماجستير	٦١	٣٩.٤
دكتوراه	٧	٤.٥
المجموع	**١٥٥**	**١٠٠**

من اعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الاحصائي

جدول رقم (٤)
توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من ٥ سنوات	٦	٣.٩
من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	٤٣	٢٧.٧
من ١٠ إلى ١٥سنة	٤٦	٢٩.٧
أكثر من ١٥ سنة	٦٠	٣٨.٧
المجموع	**١٥٥**	**١٠٠**

من اعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الاحصائي

٤. أداة الدراسة:

تم إعداد قائمة استقصاء وتقسيمها إلى جزأين كما يلي:

(١) **الجزء الأول:** ويشمل البيانات الشخصية ويتكون من ٣ فقرات وهي الفئة والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة.

(٢) **الجزء الثاني:** يقيس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع IPSASs على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة ويشتمل المتغير المستقل المتمثل في الافصاح المالي الالكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمتغير التابع المتمثل في تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة على النحو التالي:

- **المحور الأول:** وهو الافصاح المالي الالكتروني عن قائمة المركز المالي المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية ويتكون من ١٠ فقرات معبرة عن المتغير المستقل الأول.
- **المحور الثاني:** وهو تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة ويتكون من ١٥ فقرة معبرة عن المتغير التابع.

وقد كانت الإجابات على كل فقرة من فقرات قائمة الاستقصاء وفق مقياس ليكرت الخماسي حسب جدول رقم (٥) التالي:

جدول رقم (٥)
مقياس الإجابة على الفقرات

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
الدرجة	**٥**	**٤**	**٣**	**٢**	**١**

من اعداد الباحث بناءً على مقياس ليكرت الخماسي

٥. صدق وثبات أداة الدراسة:

يقصد بصدق قائمة الاستقصاء التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه [xviii] كما يقصد بالصدق "شمول القائمة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" [xix]، وقد قام الباحث بالتأكد من صدق أداة الدراسة كما يلي:

أ. صدق فقرات قائمة الاستقصاء:

تم التأكد من صدق فقرات قائمة الاستقصاء بطريقتين وهما:

- **الصدق الظاهري للأداة (صدق المحكمين):**

قام الباحث بعرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين من أعضاء الهيئة التدريسية في كليات التجارة في الجامعات الفلسطينية وجامعة قناة السويس في جمهورية مصر العربية من المتخصصين في المحاسبة والإحصاء والمجالات ذات العلاقة.

واستنادا إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون قام الباحث بإجراء التعديلات اللازمة، حيث تم تعديل صياغة العبارات وحذف أو إضافة البعض الآخر منها

- **صدق الاتساق الداخلي لفقرات قائمة الاستقصاء:**

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات قائمة الاستقصاء على عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها ٣٠ مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له وتبين الجداول من رقم (٦-٧) أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة (٠.٠٥)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من ٠.٠٥ وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي ٠.٣٦١، وبذلك تعتبر فقرات قائمة الاستقصاء صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (٦)

الصدق الداخلي لفقرات المتغير المستقل: الافصاح المالي الالكتروني قائمة المركز المالي المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

رقم الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الافصاح المالي الالكتروني عن قائمة المركز المالي المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية		
١	٠.٤٣٣	٠.٠١٧
٢	٠.٦٤٥	٠.٠٠٠
٣	٠.٤٨٢	٠.٠٠٧
٤	٠.٦١٩	٠.٠٠٠
٥	٠.٧٨١	٠.٠٠٠
٦	٠.٥٦٨	٠.٠٠١
٧	٠.٧٩٣	٠.٠٠٠

٨	٠.٦٢١	٠.٠٠٠
٩	٠.٧٢٥	٠.٠٠٠
١٠	٠.٦٥١	٠.٠٠٠

من اعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الاحصائي

جدول رقم (٧)
الصدق الداخلي لفقرات المتغير التابع: تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة

رقم الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية	رقم الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية	رقم الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
١	٠.٧٨١	٠.٠٠٠	٦	٠.٨٥٢	٠.٠٠٠	١١	٠.٧٠٣	٠.٠٠٠
٢	٠.٦٦٩	٠.٠٠٠	٧	٠.٨٧١	٠.٠٠٠	١٢	٠.٥٩٢	٠.٠٠١
٣	٠.٧١٧	٠.٠٠٠	٨	٠.٧٢١	٠.٠٠٠	١٣	٠.٧٤١	٠.٠٠٠
٤	٠.٧٦٤	٠.٠٠٠	٩	٠.٧٩	٠.٠٠٠	١٤	٠.٨٣٢	٠.٠٠٠
٥	٠.٨٤٣	٠.٠٠٠	١٠	٠.٥٤٥	٠.٠٠٢	١٥	٠.٨٣٢	٠.٠٠٠

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية "٢٨" تساوي ٠.٣٦١

من اعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الاحصائي

ب. صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة:

يبين جدول رقم (٨) التالي معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من ٠.٠٥ وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي ٠.٣٦١.

جدول رقم (٨)
معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	الافصاح المالي الالكتروني عن قائمة المركز المالي المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية	٠.٨٣٤	٠.٠٠٠
الثاني	تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة	٠.٨٥٧	٠.٠٠٠

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية "٢٨" تساوي ٠.٣٦١

من اعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الاحصائي

٦. ثبات فقرات أداة الدراسة.

يعني ثبات أداة قائمة الاستقصاء التأكد من أن الإجابة على الفقرات ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة [xx] وقد أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

أ. طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient:

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) [xxi] حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = حيث ر معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (٩) أن هناك معامل ثبات كبير نسبيًا لفقرات الاستبيان حيث بلغ ٠.٨٨٤ مما يمكن الباحث على استخدام قائمة الاستقصاء بكل طمأنينة.

جدول رقم (٩)
معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
الأول	الافصاح المالي الالكتروني عن قائمة المركز المالي المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية	٠.٧٣٥	٠.٨٤٧
الثاني	تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.	٠.٧٦٩	٠.٨٧
	جميع الفقرات	**٠.٧٩٢**	**٠.٨٨٤**

من اعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الاحصائي

ب. طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ [xxii] لقياس ثبات قائمة الاستقصاء كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد يبين جدول رقم (١٠) أن معاملات الثبات مرتفعة حيث بلغ ٠.٨٩٧ مما يمكن الباحث على استخدام قائمة الاستقصاء بكل طمأنينة.

جدول رقم (١٠)
معامل الثبات (طريقة والفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	الافصاح المالي الالكتروني عن قائمة المركز المالي المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية	١٠	٠.٨٦٧
الثاني	تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.	١٥	٠.٨٨٠
	جميع الفقرات	**٢٥**	**٠.٨٩٧**

من اعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الاحصائي

٧. المعالجات الاحصائية المستخدمة.

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) وقد قام الباحث بترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي ، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى(٥-١=٤)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي (٤/٥=٠.٨) ، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى اقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا وجدول رقم (١١) يوضح أطوال الفترات كما يلي:

جدول رقم (١١)

مقياس ليكرت الخماسي

الفترة(متوسط الفقرة)	١-١.٨٠	١.٨٠-٢.٦٠	٢.٦٠-٣.٤٠	٣.٤٠-٤.٢٠	٤.٢٠-٥.٠
التقدير	قليلة جداً	قليلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً
الدرجة	١	٢	٣	٤	٥
الوزن النسبي	٢٠% - ٣٦%	٣٦% - ٥٢%	٥٢% - ٦٨%	٦٨% - ٨٤%	٨٤% - ١٠٠%

من اعداد الباحث بناءً على مقياس ليكرت الخماسي

ثانياً :التحليل الاحصائي واختبار فرض الدراسة

١. اختبار التوزيع الطبيعي.

استخدم الباحث اختبار **(كولومجروف - سمرنوف (1- Sample K-S))** لمعرفة هل تتبع البيانات التوزيع الطبيعي أم لا ؟ وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا.

ويوضح الجدول رقم (١٢) نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور اكبر من ٠.٠٥ (sig. > 0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (١٢)

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	الافصاح المالي الالكتروني عن قائمة المركز المالي المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية.	١٠	١.٠٢٥	٠.٢٤٤
الثاني	تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.	١٥	٠.٠٨٥	٠.٠٧٣

	جميع الفقرات	٢٥	٠.٩٨٧	٠.١٣٩

المصدر : من إعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الاحصائي

٢. تحليل فقرات ومحاور قائمة الاستقصاء.

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات قائمة الاستقصاء، وتعتبر الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ١.٩٨(أو القيمة الاحتمالية اقل من ٠.٠٥ والوزن النسبي أكبر من ٦٠ % والمتوسط الحسابي اكبر من المتوسط المحايد "٣")، وغير ذلك الفقرة سوف تكون غير ايجابية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها.

وفيما يلي تحليل أسئلة الاستقصاء:

يساعد عرض قائمة المركز المالي المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عبر الانترنت على قيام الحكومة أو أي من وحداتها بعرض تقاريرها المالية الخاصة بالقطاع العام بكفاءة.

تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (١٣) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الاول (الافصاح المالي الالكتروني عن قائمة المركز المالي المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام) مرتبة حسب الوزن النسبي من الأعلى إلى الأقل كما يلي:

٢-١ في الفقرة رقم "١" بلغ الوزن النسبي "٨٤.٩٠%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن الافصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على تحقيق الاستخدام الملائم للبيانات المالية الحكومية في اتخاذ القرارات الهامة.

٢-٢ في الفقرة رقم "٢" بلغ الوزن النسبي "٨٤.٩٠%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن الافصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على تقديم وإتاحة المعلومات المالية حول القطاع العام للمستخدمين العاديين في الوقت المناسب.

٢-٣ في الفقرة رقم "٥" بلغ الوزن النسبي "٨٣.٨٧%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن الافصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على تحسين كفاءة عرض ونشر القوائم المالية الخاصة بالقطاع العام.

٢-٤ في الفقرة رقم "١٠" بلغ الوزن النسبي "٨٣.٧٤%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن

الافصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على توسيع دائرة صنع ومتابعة القرار المالي في القطاع العام.

٥-٢ في الفقرة رقم "٣" بلغ الوزن النسبي "٨٣.٣٥%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن الافصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على تسهيل إجراءات التحليل والمقارنة للبيانات المالية العامة على مستوى الدولة.

٦-٢ في الفقرة رقم "٦" بلغ الوزن النسبي "٨٢.٧١%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن الافصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على تحسين القدرة على مقارنة أداء الموازنة العامة على مستوى الدولة.

٧-٢ في الفقرة رقم "٩" بلغ الوزن النسبي "٨١.٩٤%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن الافصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على رفع مستوى موثوقية الافصاح المالي في القطاع العام.

٨-٢ في الفقرة رقم "٧" بلغ الوزن النسبي "٨٠.١٣%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن الافصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على القدرة على ضبط اجراءات تخطيط وتخصيص الموارد العامة.

٩-٢ في الفقرة رقم "٤" بلغ الوزن النسبي "٧٨.٨٤%" وهي أكبر من ٦٠%، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن الافصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على تسهيل عمليات استقطاب مصادر تمويل جديدة للموازنة العامة للدولة.

١٠-٢ في الفقرة رقم "٨" بلغ الوزن النسبي "٧٨.٣٢%" وهي أكبر من ٦٠ %، والقيمة الاحتمالية تساوي "٠.٠٠٠" وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على أن الافصاح المالي الالكتروني عن القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على سرعة تحقيق التغذية العكسية من قبل المستخدمين العاديين.

ويرى الباحث أن أعلى درجات التأثر كانت في الفقرة (١) والتي عكست بوزن نسبي بلغ "٨٤.٩٠%" قدرة الافصاح المالي الالكتروني عن قائمة المركز المالي المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على المساعدة على تحقيق الاستخدام الملائم للبيانات المالية الحكومية في اتخاذ القرارات الهامة من وجهة نظر المبحوثين بينما بلغت أدنى درجات التأثير في الفقرة رقم (٨) والتي عكست بوزن نسبي بلغ "٧٨.٣٢%" قدرة الافصاح المالي الالكتروني عن قائمة المركز المالي المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs على المساعدة على سرعة تحقيق التغذية العكسية من قبل المستخدمين العاديين وكلاهما درجتي ارتباط مرتفعتين وهذا الأمر انعكاس طبيعي لما يعانيه الافصاح المالي التقليدي من قصور في تمكين المستخدم العادي من الوصول والاستفادة المثلى من البيانات المالية المنشورة.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي ٤.١١ وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة "٣"، والانحراف المعياري يساوي ٠.٤٧٣ والوزن النسبي يساوي ٨٢.٢٧% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "٦٠%" وقيمة t المحسوبة تساوي ٢٩.٢٩٨ وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي ١.٩٨، والقيمة الاحتمالية تساوي ٠.٠٠٠ وهي أقل من ٠.٠٥ مما يدل على ان الافصاح المالي الالكتروني عن قائمة المركز المالي المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs يساعد على قيام الحكومة أو أي من وحداتها بعرض تقاريرها المالية الخاصة بالقطاع العام بكفاءة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq$ ٠.٠٥).

جدول رقم (١٣)

تحليل فقرات المحور الاول (الافصاح المالي الالكتروني عن قائمة المركز المالي المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
١	تحقيق الاستخدام الملائم للبيانات المالية الحكومية في اتخاذ القرارات الهامة.	٤.٢٥	٠.٥٢٦	٨٤.٩	٢٩.٤٤٦	٠.٠٠٠	١
٢	تقديم وإتاحة المعلومات المالية حول القطاع العام للمستخدمين العاديين في الوقت المناسب.	٤.٢٥	٠.٦٤٨	٨٤.٩	٢٣.٩٢	٠.٠٠٠	١
٥	تحسين كفاءة عرض ونشر القوائم المالية الخاصة	٤.١٩	٠.٦٦٥	٨٣.٨٧	٢٢.٣٣	٠.٠٠٠	٢

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
	بالقطاع العام.						
١٠	توسيع دائرة صنع ومتابعة القرار المالي في القطاع العام.	٤.١٩	٠.٧٦٣	٨٣.٧٤	١٩.٣٧٩	٠.٠٠٠	٣
٣	تسهيل إجراءات التحليل والمقارنة للبيانات المالية العامة على مستوى الدولة.	٤.١٧	٠.٧١٩	٨٣.٣٥	٢٠.٢١٧	٠.٠٠٠	٤
٦	تحسين القدرة على مقارنة أداء الموازنة العامة على مستوى الدولة.	٤.١٤	٠.٦٦٥	٨٢.٧١	٢١.٢٥	٠.٠٠٠	٥
٩	رفع مستوى موثوقية الافصاح المالي في القطاع العام.	٤.١	٠.٧	٨١.٩٤	١٩.٤٩٥	٠.٠٠٠	٦
٧	القدرة على ضبط اجراءات تخطيط وتخصيص الموارد العامة.	٤.٠١	٠.٧٣٤	٨٠.١٣	١٧.٠٦٩	٠.٠٠٠	٧
٤	تسهيل عمليات استقطاب مصادر تمويل جديدة للموازنة العامة للدولة.	٣.٩٤	٠.٨٠٨	٧٨.٨٤	١٤.٥١٨	٠.٠٠٠	٨
٨	سرعة تحقيق التغذية العكسية من قبل المستخدمين العاديين.	٣.٩٢	٠.٨٦	٧٨.٣٢	١٣.٢٦٢	٠.٠٠٠	٩
	جميع الفقرات	**٤.١١**	**٠.٤٧٣**	**٨٢.٢٧**	**٢٩.٢٩٨**	**٠.٠٠٠**	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " ٠.٠٥" و درجة حرية " ١٥٤" تساوي ١.٩٨.

من اعداد الباحث بناءً على نتائج التحليل الاحصائي

المبحث الرابع : النتائج والتوصيات

تمهيد: سوف يقوم الباحث في هذا المبحث باستعراض أهم النتائج وتقديم مجموعة من التوصيات في إطارها.

أولاً: النتائج:

ينص الفرض على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq$ ٠.٠٥) لعرض قائمة المركز المالي المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام IPSASs عبر الانترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة"

وبناءً على نتيجة التحليل الاحصائي فقد تم رفض الفرض العدمي وبالتالي قبول البديل والمتمثل في وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq$ ٠.٠٥) لعرض قائمة المركز المالي المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عبر الانترنت على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة.

ثانياً: التوصيات:

على ضوء ما اسفرت عنه نتائج البحث النظرية والميدانية فإن الباحث يوصي بما يلي:

- يوصي الباحث بتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والمبنية على أساس الاستحقاق في إعداد البيانات المالية في القطاع العام لما لذلك من آثار ايجابية كبيرة على ضبط وتخطيط استخدامات الموازنة العامة وتوفير منظومة تقارير مالية متكاملة وموحدة تتضمن بيانات مالية ملائمة لقرارات المستخدم العادي.
- يوصي الباحث بتبني أسلوب الافصاح المالي الالكتروني في الافصاح عن البيانات المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs المبنية على أساس الاستحقاق لما لذلك من آثار ايجابية كبيرة في تحقيق المواصفات النوعية للمعلومات المالية واتاحة بيانات مالية موحدة ملائمة لقرارات المستخدمين العادين في آن واحد دون التمييز بينهم.
- يوصي الباحث بإعادة تقييم للتشريعات والقوانين المتعلقة بتطوير أداء مؤسسات القطاع العام والتحديث المستمر لها سيما ما يتعلق بالنظام المالي وتبني أساس الاستحقاق وهو الأكثر ملائمة لتطبيقات الموازنة العامة الحديثة مثل موازنة البرامج والاداء وموازنة التخطيط والبرمجة.
- يوصي الباحث بالعمل على تزويد مؤسسات القطاع العام بوسائل التكنولوجيا الحديثة ودعم وجود إدارة مستقلة فيها للإفصاح المالي الالكتروني في وزارة المالية والجهات ذات الشأن وتزويدها بكادر بشري وتأهيله مهنيا وفنيا للاضطلاع بمهام اعداد القوائم المالية في اطار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs والافصاح المالي الالكتروني عنها.
- يوصي الباحث بالعمل المستمر على متابعة مستجدات العلوم وتكنولوجيا المعلومات وتبني الاساليب العصرية في مخاطبة المستخدم العادي للبيانات المالية وتوفير أدوات ودعائم تطبيق ما تطرق إليه الباحث من إجراءات وتوصيات متعلقة بتطوير الافصاح المالي الالكتروني في القطاع العام.

المراجع:

(i) **The Association of National Accountants of Nigeria (ANAN) "Information Technology & IPSAS Accrual National Training for Accountants**" training course" ,http://www.anan.org.ng/wp-content/uploads/2017/03/Special-Invitation-to-Attend-IT-National-Training.pdf.

(ii))The Association of National Accountants of Nigeria (ANAN) , op.cit.

(iii) أحمد بسيوني محمد شحاتة،" مدخل مقترح لتكييف معايير التقرير المالي الدولية وفقا لمقومات بيئة التقرير المالي في الدول العربية "، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، العدد الأول، المجلد (٥٠)، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، يناير ٢٠١٣.

(iv) نادين الحسن، " مقالة بعنوان : **استجابة منها لتوجه الحكومات العربية المتزايد نحو اعتماد نظام المحاسبة الدولي ديلويت تنشر أول دليل بالعربية حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " شركة ديلويت توش توهماتسو المحدودة لخدمات المحاسبة والتدقيق،** www.deloitte.com/about ، ٢٠١٦، للاطلاع على المقالة :

https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xe/Documents/About-Deloitte/pressreleases/dme_pr_deloitte_releases-first-arabic-summary-of-IPSAS-standards-A R.pdf

(v) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **"دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"** من اصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٧.

(vi) R. Debrecceny & A Rahman, " Firm – specific determinants of continuous corporate disclosure" The International Journal of accounting , No. 40,2005.

(vii) M.K Salawu, "The Extent and Forms of Voluntary Disclosure of Financial Information of Internet in Nigeria : An Exploratory Study" , **International Journal of Financial Research**, Vol. 4, No. 1, 2013.

(viii) أحمد وجيه الدباغ، وإنصاف محمود دلال باشي " دور الإفصاح الالكتروني في تحقيق السوق المالي الكفؤ: سوق الأسهم السعودي أنموذجا"، **مجلة تنمية الرافدين**، مجلد ٣٥، ملحق ١١٣، العراق،٢٠١٣، ص١٤٦ ، مسترجع من:

http://search.mandumah.com/Record/625447.

(ix) الموقع الالكتروني www.c4arab.com .

([x]) إبراهيم طه عبد الوهاب، " تطوير دور وأداء المراجع الخارجي لتأكيد الثقة في المعلومات المتبادلة والتقارير المالية المنشورة على شبكة المعلومات العالمية" ،**المؤتمر العلمي الرابع – الريادة والإبداع، استراتيجيات الأعمال في مواجهة العولمة**- كلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة فيلادلفيا ، عمان الأردن، ١٥-١٦ مارس ٢٠٠٥، ص١٦.

([xi]) www.alyaseer.gov الموقع الالكتروني

([xii]) شريف توفيق محمد، "مدى الحاجة لتنظيم التوزيع الإلكتروني لمعلومات تقارير الأعمال بالتطبيق على القطاع المصرفي وأساليب التنفيذ والمحاسبة عن عمليات التجارة الإلكترونية، **مؤتمر التجارة الإلكترونية – الآفاق والتحديات**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٥ – ٢٧ يوليو ٢٠٠٢.

([xiii]) صالح العبيدي، " **الإفصاح الالكتروني وأثره في ترشيد قرارات الاستثمار في سوق مسقط للأوراق المالية"، منشورات سوق مسقط للأوراق المالية**، ٢٠٠٨، ص ٧، عبر الرابط التالي : http://www.msmlearning.gov.om.

([xiv]) محمد سالم برهان، " **أنظمة المعلومات الإدارية** " ، منشورات جامعة القدس المفتوحة، ١٩٩٥.

([xv]) محمد زيدان إبراهيم والي ومحمد سامي محمد، علي " دور الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في تخفيض المخاطر في ظل ظروف عدم التأكد لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية "، **مجلة الفكر المحاسبي** ، مصر، مج ١٧ عدد خاص،٢٠١٣، ص ٦٠، مسترجع من http://search.mandumah.com/Record/474282

([xvi]) الاتحاد الدولي للمحاسبين، **"معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" ، إصدار ٢٠١٥**، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٥.

([xvii]) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " **دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام** " من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٧.

([xviii]) صالح حمد العساف، **"المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية"**، الرياض: مكتبة العبيكان،١٩٩٥.

([xix]) ذوقان عبيدات، وعبد الرحمن عدس، وكايد عبد الخالق، " **البحث العلمي، مفهومه، أدواته، وأساليبه"**، عمان، دار الفكر،٢٠٠١.

([xx]) صالح حمد العساف، مرجع سبق ذكره.

([xxi]) Eisinga, *R.; Te Grotenhuis, M.; Pelzer, B"The reliability of a two-item scale: Pearson, Cronbach or Spearman-Brown?"* ***International Journal of Public Health***. ***58*** *(4) 2012.*

([xxii]) Ritter, NUnderstanding a widely misunderstood statistic: Cronbach's alpha. Paper presented at **Southwestern Educational Research Association (SERA)** Conference 2010.