



جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 1"
"عرض القوائم المالية" على جودة التقارير المالية للبلديات الكبيرة
والمتوسطة في فلسطين

إعداد

هديل جمال محمود نايفة

إشراف

د. غسان دعاس

د. معز ابو عليا

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بكلية الدراسات العليا في
جامعة النجاح الوطنية في نابلس - فلسطين.

2023م

أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام " IPSAS 1 "
" عرض القوائم المالية" على جودة التقارير المالية للبلديات الكبيرة
والمتوسطة في فلسطين

إعداد

هديل جمال محمود نايفة

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ 2023/03/6م، وأجيزت.

التوقيع	د. غسان دعاس المشرف الرئيسي
التوقيع	د. معز أبو عليا المشرف الثاني
التوقيع	د. ساهر عقل الممتحن الخارجي
التوقيع	د. علاء دويكات الممتحن الداخلي

الاهداء

اهدي هذا العمل المتواضع لله عز وجل اولاً

الى من بلغ الرسالة وأدى الامانة ونصح الامة.. سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

الى قدوتي في الحياة، الى من كانت ثقته اولى خطوات نجاحي، الى من احمل اسمه بكل فخر واعتزاز

ابي الحبيب

الى ملاكي في الحياة، الى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي

أمي الحبيبة

الى من شجعني واحسست بالقوة والفخر بوجوده، الى النور الذي يضيء حياتي

زوجي الحبيب

إلى رفقاء دربي وسندي.. أخوتي وأخوات

إلى الذين بذلوا كل جهدٍ وعطاءٍ لكي أصل إلى هذه اللحظة

إلى هذا الصرح العلمي الذي انتمى إليه جامعتي جامعة النجاح الوطنية.

إلى وطني الغالي فلسطين

الشكر والتقدير

قال تعالى: ﴿وَمَنْ يَشْكُرْ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ﴾ [لقمان:12].

وقال رسول الله صلى الله عليه وسلم (من لا يشكر الناس لا يشكر الله)

في البداية الشكر والحمد لله رب العالمين الذي اعانني على اتمام هذه الدراسة فالله ينسب الفضل كله

كما اتقدم بالشكر والتقدير الى كل من ساعدني واتاح لي فرصة اتمام هذا الانجاز العلمي واطم بالذكر

الدكتور غسان دعاس والدكتور معز ابو عليا اللذين لم يبخلوا في مساعدتي والاخذ بيدي لإتمام دراستي

على أكمل وجه

والشكر العظيم لكل من وقف الى جانبي وأعانني من اهل وأحبة

الإقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل عنوان:

أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام " IPSAS 1 " "عرض القوائم المالية" على جودة التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين

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

اسم الطالب: هديل جمال محمود نايفة

التوقيع:

التاريخ: 2023/03/06

قائمة المحتويات

ج	الاهداء
د	الشكر
هـ	الإقرار
و	قائمة المحتويات
ط	قائمة الاشكال
ي	قائمة الملاحق
ك	الملخص
1	الفصل الأول: سياق الدراسة والإطار النظري
1	1.1 المقدمة
4	1.2 الإطار النظري والدراسات السابقة
4	1.2.1 المبحث الاول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS
13	1.2.2 المبحث الثاني: النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين
13	1.2.3 المبحث الثالث: الاثار المتوقعة لتطبيق IPSAS على جودة التقارير المالية الصادرة عن النظام المحاسبي للبلديات الفلسطينية
26	1.3 مشكلة الدراسة وأسئلتها
32	1.4 أهداف الدراسة
34	1.5 أهمية الدراسة
35	1.6 فرضيات الدراسة
36	الفصل الثاني: منهجية الدراسة
38	2.1 منهجية الدراسة
38	2.2 مجتمع وعينة الدراسة
38	2.3 طرق جمع البيانات
38	2.4 متغيرات الدراسة
39	2.5 انموذج الدراسة
40	2.6 ما يميز هذه الدراسة عن غيرها
40	2.7 التحليل واختبار الفرضيات
41	2.7.1 وصف متغيرات الدراسة
41	2.7.2 اختبار الفرضيات
50	2.8 اختبار الفرضيات
61	الفصل الثالث: النتائج والتوصيات

61	3.1 نتائج الدراسة
66	3.2 التوصيات
67	3.3 محددات الدراسة
68	قائمة الاختصارات والرموز
69	قائمة المصادر والمراجع
77	الملاحق
B	Abstract

قائمة الجداول

- جدول (1): متغيرات الدراسة 105
- جدول (2): وصف بيانات المتغير الضابط "اداء البلدية" تصنيف صندوق تطوير واقراض الهيئات المحلية
41
- جدول (3): وصف بيانات المتغير المُعدّل "حجم البلدية" تصنيف وزارة الحكم المحلي 42
- جدول (4): وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 "مكونات القوائم المالية" 42
- جدول (5): وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 "الهيكل والمحتوى" 43
- جدول (6): وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 "بيان شامل للإيرادات والمصروفات" 45
- جدول (7): وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 "عرض بيان التدفق النقدي" 46
- جدول (8): وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 "بيان التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية 47
- جدول (9): وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 " الملاحظات والافصاح عن السياسات المحاسبية 47
- جدول (10): وصف بيانات المتغيرات التابعة 49
- جدول (11): اختبار أثر بنود المعيار IPSAS 1 على القابلية للفهم 51
- جدول (12): اختبار أثر بنود المعيار IPSAS 1 على الملاءمة 108
- جدول (13): اختبار أثر بنود المعيار IPSAS 1 على الموثوقية 108
- جدول (14): اختبار أثر بنود المعيار IPSAS 1 على القابلية للمقارنة 109

قائمة الاشكال

شكل (1): متغيرات الدراسة 40

قائمة الملاحق

- ملحق (أ): قائمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 77
- ملحق (ب): جدول اسماء البلديات عينة الدراسة 80
- ملحق (ج): قائمة التحقق الخاصة بالمتغير المستقل "تطبيق IPSAS 1" 83
- ملحق (د): قائمة التحقق الخاصة بالمتغير التابع "جودة التقارير المالية" 90
- ملحق (هـ): وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 "الهيكل والمحتوى" 91
- ملحق (و): وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 "بيان شامل للإيرادات والمصروفات" ... 93
- ملحق (ز): وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 "عرض بيان التدفق النقدي" 94
- ملحق (ح): وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 "بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية 95
- ملحق (ط): وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 " الملاحظات والافصاح عن السياسات المحاسبية 96
- ملحق (ي): اختبار أثر بنود المعيار IPSAS 1 على القابلية للفهم 97
- ملحق (ق): اختبار أثر بنود المعيار IPSAS 1 على الملاءمة 99
- ملحق (ل): اختبار أثر بنود المعيار IPSAS 1 على الموثوقية 101
- ملحق (م): اختبار أثر بنود المعيار IPSAS 1 على القابلية للمقارنة 103
- ملحق (ن): الجداول 105

أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 1" "عرض القوائم المالية" على جودة التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين

إعداد

هديل جمال محمود نايفة

إشراف

د. غسان دعاس

د. معز ابو عليا

الملخص

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 1" "عرض القوائم المالية" على جودة التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين المتمثلة في (القابلية للفهم، الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة). حيث استخدم حجم البلدية كمتغير معدل واداء البلدية كمتغير ضابط في هذه الدراسة التي طبقت على 83 بلدية كبيرة ومتوسطة من البلديات الفلسطينية البالغ عددها 158 بلدية والمصنفة (أ) و(ب) وفقا لصندوق تطوير واقراض الهيئات المحلية لبيانات الاداء الصادرة عن صندوق تطوير واقراض الهيئات المحلي للعام 2019. تم قياس مدى تطبيق متطلبات المعيار باستخدام قائمة التحقق (checklist) الصادرة عن شركة Deloitte بعد تعديلها بما يتماشى مع اهداف الدراسة. وتم قياس متغيرات جودة التقارير المالية من خلال اعداد قائمة تحقق (checklist) للتحقق من مدى توفر الخصائص النوعية في التقارير المالية للبلديات، وتم باستخدام تحليل الارتباط وتحليل الانحدار اختبار أثر المتغير المستقل على المتغير التابع.

وقد أظهرت النتائج وجود أثر ذي دلالة احصائية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي IPSAS 1 على ثلاثة من الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية تشمل القابلية للفهم والموثوقية والقابلية للمقارنة، بينما تبين عدم وجود أثر لتطبيق IPSAS 1 على خاصية الملاءمة للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات منها ضرورة تبني تطبيق معيار عرض القوائم المالية IPSAS 1 من قبل صندوق تطوير واقراض الهيئات المحلية وإلزام البلديات بتطبيقه لما له من أثر ايجابي على تحسين جودة التقارير المالية، والبحث في المعوقات التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في البلديات الفلسطينية.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ معيار عرض القوائم المالية؛ جودة التقارير المالية؛ القابلية للفهم؛ الملاءمة، الموثوقية؛ القابلية للمقارنة؛ البلديات الفلسطينية.

الفصل الاول

سياق الدراسة والإطار النظري

1.1 المقدمة

يشهد العالم تطوراً كبيراً وسريعاً في مفاهيم الإدارة العامة، وذلك لإيجاد أداة قادرة على تنفيذ سياسات الدول واستراتيجياتها بكفاءة وفعالية وترشيد استخدام المال العام (الاجودي والخرسان، 2016). حيث يلعب القطاع الحكومي دوراً كبيراً وأساسياً في رفع معدلات التنمية الاقتصادية ومستويات الرفاهية، وذلك نتيجة لتوجه الوحدات الحكومية في مختلف الدول الى ممارسة البرامج والانشطة التي تتماشى مع متطلبات التنمية بالإضافة الى اداء وظائفها التقليدية (السعيري وجواد، 2020). ويعتبر النظام المحاسبي الحكومي أحد أهم هذه الأدوات وحجر الاساس، وذلك لما يوفره من متابعه للعمليات المالية في المؤسسات الحكومية، وتسجيل وتحليل واثبات للبيانات المالية وإصدار التقارير والقوائم المالية التي تخدم احتياجات مختلف المستخدمين (عليان، 2018).

ونتيجة للتطورات والتعقيدات في أنشطة القطاع العام وما صاحبه من زياده في حجم النفقات والاياردات العامة، ظهرت صعوبات تتعلق بقبالية البيانات المالية للمقارنة والاستخدام كأساس للتقييم. وذلك لاستخدام هذه الدول مبادئ وطرق محاسبية مختلفة في معالجة وانتاج هذه البيانات (الاجودي والخرسان، 2016; توفيق، 2019)، الأمر الذي تطلب اجراء اصلاحات في الانظمة المحاسبية الحكومية وتحسين لأنظمة المعلومات المالية (Alshujairi, 2014). وفي سياق اعتماد الطرق الحديثة في ادارة المال العام خاصة بعد التطورات التي ترتبت على العولمة، زاد الاهتمام بتعزيز التوافق بين انظمة الدول من خلال توحيد المبادئ المحاسبية الحكومية بحيث تكون مقبولة على المستوى الدولي (إيمان، 2018؛ الاجودي والخرسان، 2016). وذلك لرغبة الدول في تحسين ورفع كفاءة القطاع العام اضافة الى رفع مستوى الشفافية والثقة في البيانات المالية، من اجل زيادة فرص الحصول على القروض والمنح الدولية وبالتالي تحسين

مستويات التنمية الاقتصادية ومستويات الرفاهية فيها (الوشاح وآخرون، 2018). ويعتبر حجر الأساس في اصلاح انظمة المعلومات المالية الحكومية هو اعتماد المحاسبة على اساس الاستحقاق بدلا من استخدام النظام التقليدي القائم على الاساس النقدي في الانظمة المحاسبية الحكومية (Christiaens & Reyniers, 2009)

ولتحقيق هذه الأهداف فقد عملت الهيئات والمنظمات الدولية على تنظيم مهنة المحاسبة. حيث قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation Of Accountants (IFAC) بإصدار مجموعة معايير خاصة بالقطاع العام تسمى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) "International Public Sector Accounting Standards"، لتكون أساسا ومرجعا دوليا تعتمد عليه الدول في المحاسبة الحكومية (Christiaens & Reyniers, 2009) (توفيق، 2019). حيث تعنى هذه المعايير بوضع قواعد واسس محاسبية موحدة ليتم استخدامها في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، وتعمل هذه المعايير على تحسين جودة التقارير والقوائم المالية ورفع مستوى الثقة في بياناتها المالية (إيمان، 2018) وتسهيل عملية اتخاذ القرارات بالتوقيت المناسب وتحسين استخدام مواردها المالية، كون التقارير المالية تعتبر أحد أهم عناصر النظام المحاسبي الحكومي بصفتها مصدرا للمعلومات التي يحتاجها مختلف المستخدمين لعمليات اتخاذ القرارات (الوشاح وآخرون، 2018).

ولقد حظيت هذه المعايير بقبول عالمي واسع. حيث ان الكثير من الدول تتطلب اعداد البيانات المالية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وبلدان اخرى ما زالت في صدد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (Vasicek et al., 2010). أضف الى ذلك، أن بعض الدول طورت معايير خاصة بها تتوافق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وبالتالي فان المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام اصبحت بحكم الواقع معايير دولية لتقييم المحاسبة الحكومية في مختلف دول العالم وعلى وجه التحديد في البلدان النامية التي بدأت بالتوجه الى تطبيقها رغبة منها في تحسين موثوقية ومصداقية التقارير المالية من اجل تعزيز ثقة المستخدمين بها وجذب الاستثمارات والمساعدات الاجنبية (Alshujairi, 2014).

في فلسطين، لا زال النظام المحاسبي الحكومي نظاماً تقليدياً يعتمد على الأساس النقدي بشكل أساسي في تسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير المالية وذلك وفق قرار مجلس الوزراء رقم 43 لعام 2005 (الوقائع الفلسطينية، 2005). وبالرغم من أن استخدام الأساس النقدي قد حقق العديد من الإيجابيات والمزايا المتمثلة بتسهيل عملية الرقابة على التدفقات النقدية الداخلة (الإيرادات) والتدفقات النقدية الخارجة (المصاريف) إضافة إلى سهولة استخدامه وسرعة تسجيل العمليات المالية فيه، ويعاب عليه أنه لا يظهر الإيرادات والمصاريف الحقيقية الخاصة بالسنة المالية، إضافة إلى إهماله لعناصر مهمة مثل الدائنين والمدينين (عليان، 2018؛ حجو والعشي، 2021).

وبناءً على ما سبق فإن أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتأثيرها على النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني يقود إلى طرح مشكلة الدراسة والتي تم تحليلها في السؤال الرئيسي التالي:

• هل يوجد أثر لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 معيار عرض القوائم

المالية" على جودة التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين؟

حيث تسعى هذه الدراسة إلى تحديد الآثار المتوقعة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي IPSAS 1 في القطاع العام على متغيرات جودة التقارير المالية المتمثلة في (الملاءمة، الموثوقية، الثبات والقابلية للمقارنة) في فلسطين.

1.2 الإطار النظري والدراسات السابقة

1.2.1 المبحث الاول: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

1.2.1.1 التعريف بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

اظهرت السنوات الماضية ان العديد من الدول والمسؤولين بدأوا بإصلاح وتحديث النظام المحاسبي الحكومي بما يتوافق مع مفهوم الادارة العامة الجديدة (NPM) New Public Management من خلال التوجه الى تطوير النظام المالي. ويتم الترويج لنشر هذه الاصلاحات في الانظمة المحاسبية الحكومية من قبل منظمات دولية مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي وخاصة في الدول والبلدان النامية (Wang & Miraj, 2018)، ويشير (Mustapha et al., 2017) الى ان الادارة العامة الجديدة تعمل على تحسين عمل مؤسسات القطاع العام وتحقيق اداء مالي ذو كفاءة وفعالية عالية مما يعزز ثقافة الشفافية والمسائلة لديها، وتهدف NPM بشكل عام الى تعزيز وتحسين جودة المعلومات المالية وتوحيد الممارسات الخاصة بإعداد التقارير المالية وذلك من خلال اجراء اصلاحات في الانظمة المحاسبية تضمن التقارب بين المعايير المحاسبية الدولية والوطنية، وادى هذا الى اعتماد وادخال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) International Public Sector Accounting Standards Board، حيث اصبحت هذه المعايير مرجعاً دولياً لتطوير وتحديث الانظمة المحاسبية في القطاع العام في كل انحاء العالم (Wang & Miraj, 2018).

تعرف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على انها مجموعة من الارشادات الرسمية التي توضح شروط الاعتراف والقياس والعرض الافصاح الخاصة بالعمليات والاحداث المالية ذات الاغراض العامة (IFAC, 2021). فهي مجموعة من الاسس والقواعد الخاصة بالعمليات المالية والمحاسبية المتعلقة بالقطاع العام من اجل توجيه ممارساتها وتوحيد المعالجة للأمور المتشابهة ليكون هناك قاعدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام ورفع جودة التقارير المالية (عليان، 2018).

وتصدر IPSAS من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والذي يحظى بدعم من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين، بحيث تشمل المعايير الصادرة عن IPSASB مجموعه من المعايير لإعداد التقارير المالية بموجب اساس الاستحقاق والاساس النقدي. وتستند معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على اساس الاستحقاق الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) International Financial Reporting Standards الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وذلك في المعايير التي تنطبق متطلباتها مع متطلبات مؤسسات القطاع العام اضافة الى انها تتناول مواضيع محدده تتعلق بالقطاع العام بشكل خاص والتي لم يتم التطرق اليها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFAC, 2021).

وقد صممت IPSAS ليتم تطبيقها على منشآت القطاع العام غير الهادفة للربح والتي تكون مسؤولة عن تقديم الخدمات العامة أو إعادة توزيع الثروة والدخل والمنشآت التي يتم تمويل انشطتها بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الضرائب والمساهمات الاجتماعية والديون والرسوم. ويشير مصطلح القطاع العام، كما ورد في اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الى كل من الحكومات الوطنية والاقليمية مثل (دولة/ اقليم/ محافظة) والمحلية مثل (مدينة/ بلدة) والمنشآت الحكومية ذات الصلة مثل (وكالات/ مجالس/ لجان/ شركات) (IFAC, 2021).

وفقا لدراسة Schmidhuber & Hilgers (2019)، فان لاعتماد وتطبيق IPSAS العديد من الفوائد، حيث تساعد هذه المعايير في عملية مراقبة الديون الحكومية والخصوم من حيث آثارها الاقتصادية والتقليل من حالات عدم اليقين الاقتصادي والتهديدات التي يمكن ان تشكلها الديون المدارة بشكل غير ملائم، ويؤدي الكشف عن الالتزامات الى تشجيع الحكومات على اتخاذ القرارات التي تركز على الاستدامة على المدى الطويل، اضافة الى تحقيق الشفافية والمساءلة في الشؤون المالية للقطاع العام. حيث ان تطبيق IPSAS يدفع الحكومات الى تقديم معلومات كاملة ودقيقة عن عملياتها المالية وايراداتها ونفقاتها وبالتالي تحسين عمليات صنع القرارات وجعل الحكومة أكثر عرضة للمساءلة امام المواطنين، ويؤثر تطبيق IPSAS ايضاً

على العلاقة بين المواطنين والحكومة، حيث يتأثر المواطنون بقرارات الإدارة المالية للحكومة، وبالتالي ان تطبيقها يوفر تقارير مالية ذات شفافية ومصداقية عالية وبالتالي تحسين جودة تقاريرها المالية مما يدفع الى تعزيز وزيادة ثقة المواطنين في الحكومة.

وكما ذكر سابقا فان احد فوائد تطبيق IPSAS هو تحسن جودة التقارير المالية ذات الغرض العام ورفع مستوى موثوقيتها ومصداقيتها لمساعدة المستخدمين لها باتخاذ القرارات المناسبة، ويشمل مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام تلك الجهات التي لا تتمتع بصلاحيات الزام منشآت القطاع العام بالإفصاح عن المعلومات اللازمة لأغراض المسائلة وصنع القرار مثل المواطنين الذين يعتبرون مستخدمين رئيسيين لهذه التقارير ومستخدمين آخرين من غير المواطنين مثل السكان والمانحين والمقرضين والشركات التي تقدم الموارد للحكومة وتتعامل معها والذين يعتمدون عليها في الحصول على المعلومات اللازمة لعملية المسائلة واتخاذ القرارات، والهيئات التشريعية واعضاء البرلمان بصفتهم ممثلون لمصالح مزودي الموارد ومستلمي الخدمات، اضافة الى اطراف اخرى مثل المحللون والاحصائيون الحكوميون والمستشارون الماليون ووسائل الاعلام والذين يستخدمون التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراضهم الخاصة، والجهات التي يكون لها صلاحية طلب اصدار تقارير مالية مصممة بشكل خاص لتلبية حاجاتها المحددة مثل ادارة المنشأة والهيئات التنظيمية والرقابية واللجان الفرعية للهيئة التشريعية والوكالات المركزية ومراقبو الموازنة (IFAC, 2021).

1.2.1.2 التعريف بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB

مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو عبارة عن جهة تم اختيارها من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين من اجل وضع معايير محاسبية خاصة بالقطاع العام يطلق عليها اسم "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS"، ويساهم الاتحاد الدولي للمحاسبين كجزء من مهمته في خدمة المصلحة العامة في صياغة وتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عالية الجودة، وذلك من خلال تقديم الدعم لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عن طريق توفير التمويل والموارد البشرية ودعم

الاتصالات وإدارة المرافق للمجلس لمساعدته في أداء وظيفته على اكمل وجه، ويتم وضع لجنة إشراف تسمى لجنة المصلحة العامة للإشراف على أنشطة وضع معايير المحاسبة الدولية التي يقوم بها IPSASB، وتتألف اللجنة من مجموعه من الافراد الذين يمتلكون الخبرة في القطاع العام أو اعداد التقارير المالية اضافة للمشاركة المهنية في منظمات ذات مصلحة في تعزيز المعلومات المالية ذات الجودة العالية والتي يمكن ان يتم مقارنتها على المستوى الدولي (IFAC, 2021).

ويقر مجلس معايير المحاسبة الدولية بالدور الكبير الذي ستلعبه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تحقيق معلومات مالية متسقة وقابلة للمقارنة حيث ان تبني الحكومات لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من شأنه الارتقاء بالجودة والقابلية للمقارنة للمعلومات المالية التي يتم اعدادها من قبل منشآت القطاع العام حول العالم (IFAC, 2021).

ويهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل عام الى خدمة المصلحة العامة عن طريق صياغة معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام لاستخدامها من قبل منشآت القطاع العام في جميع انحاء العالم، وذلك من خلال تحسين الجودة ومستوى الشفافية للتقارير المالية في القطاع العام وزيادة موثوقيتها ومصداقيتها لمساعدة مستخدمين هذه التقارير في اتخاذ القرارات المناسبة ومواكبة التطورات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية وتحقيق التوافق في لغة التخاطب المحاسبي بين الدول

ولتحقيق هذه الاهداف يعمل المجلس على اصدار كل من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الواجب تطبيقها لإعداد التقارير المالية للقطاع العام وإرشادات للممارسة ودراسات تقدم النصائح الخاصة بالأمور المتعلقة بإعداد التقارير المالية للقطاع العام اضافة الى الابحاث والتقارير التي تقدم المعلومات التي تسعى لتعزيز المعرفة العامة حول التطورات والمسائل الخاصة بإعداد التقارير المالية للقطاع العام (IFAC, 2021).

1.2.1.3 معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق اساس الاستحقاق

يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على صياغة معايير القطاع العام على اساس الاستحقاق من خلال مقاربتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتكييفها مع متطلبات القطاع العام مع محاولة المجلس الحفاظ على المعالجة المحاسبية والنص الاصيل ل IFRS ما لم تظهر مساله هامة خاصه بالقطاع العام تحتاج الى الحياد عن النص الاصيل للمعيار، اضافة الى معالجة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مسائل اعداد التقارير المالية الخاصة بالقطاع العام والتي لم يتم التطرق اليها ومعالجتها من قبل ال IFRS (IFAC, 2021).

وقد عرف اساس الاستحقاق كما هو وارد في اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IFAC, 2021) على انه الاساس الذي يتم بموجبه الاعتراف بالأحداث والمعاملات المالية عند حدوثها وليس فقط عن القبض او الدفع النقدي، وبالتالي فانه يتم تسجيل المعاملات والاحداث والاعتراف بها في البيانات المالية للفترات الزمنية الخاصة بها، ويتم بموجب اساس الاستحقاق الاعتراف بكل من الاصول والالتزامات والايرادات والمصاريف وحقوق الملكية.

وتشمل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على اساس الاستحقاق على 42 معيار خاص بالقطاع العام (انظر الملحق رقم أ).

1.2.1.4 معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام "IPSAS1" عرض القوائم المالية"

تم اخذ معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 1 "عرض القوائم المالية من معيار المحاسبة الدولي رقم 1 "عرض البيانات المالية" حيث يحتوي IPSAS 1 على مقتطفات من IAS 1 مع وجود بعض التعديلات التي تتناسب مع اغراض القطاع العام (IPSAS1, 2021).

هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار بشكل رئيسي الى إبانة طريقة عرض البيانات المالية الخاصة بالقطاع العام وذلك من اجل توفير خاصية المقارنة للبيانات المالية للمنشأة مع غيرها من المنشآت وتمكين المقارنة للسنوات السابقة لنفس المنشأة. (IPSAS1, 2021).

نطاق المعيار:

يوصف نطاق هذ المعيار كما هو وارد في اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS1, 2021) كما يلي:

- يجب ان يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 1 لعرض البيانات المالية ذات الغرض العام والتي تم اعدادها وعرضها على اساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- يتم اعداد البيانات المالية ذات الغرض العام من اجل تلبية حاجات المستخدمين الذين ليس لديهم صلاحية طلب تقارير مخصصة لتلبية حاجاتهم، ويشمل مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام على كل من دافعي الرسوم والضرائب والدائنين والمزودين واعضاء الهيئات التشريعية والموظفين والاعلام.
- يتم تطبيق هذا المعيار بشكل متساوي على كل منشآت القطاع العام بما فيها المنشآت التي تقدم تقارير مالية موحدة والمنشآت التي تقدم تقارير مالية منفصلة.

مكونات البيانات المالية:

تتكون مجموعة البيانات المالية كما هو موضح في اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS1, 2021) على المكونات التالية:

- بيان المركز المالي .
- بيان الاداء المالي .
- بيان التغيرات في صافي الاصول /حقوق الملكية.
- بيان التدفق النقدي .
- مقارنة بين المبالغ المقدرة في الموازنة المصادق عليها للجمهور والمبالغ الفعلية كبيان مالي اضافي منفصل او كعمود موازنة في البيانات المالية .
- الملاحظات، التي تحتوي على ملخص بالسياسات المحاسبية واي ملاحظات تفسيرية اخرى .
- معلومات مقارنة متعلقة بالفترات السابقة .

1.2.1.5 المتطلبات اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تعتبر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام احد المتطلبات اللازمة لإصلاح النظام المحاسبي الحكومي وتطويره وتشكل IPSAS دليلا لتوجيه عمل المحاسبين في القطاع العام بحيث تمثل هذه المعايير اداة رئيسية في التطبيق العملي بما يتوافق مع متطلبات الاتساق والتوحيد لتحقيق التوافق مع البيئة الدولية، وتشمل متطلبات التوافق اللازمة لتحقيق التوافق مع البيئة الدولية على كل من الجانبين العلمي والعملي، ويقصد بمتطلبات التوافق بانها المتطلبات اللازمة من اجل تحضير وإعداد بيئة اكااديمية وعلمية قادرة على تأهيل خريجين قادرين على مواكبة التطورات في التطبيق العملي للمعايير الدولية في القطاع العام (امعرف وآخرون، 2022)، وقد عرفها ايضا (بن يوسف وقويدر، 2017) على انها الإجراءات التي يجب القيام بها من قبل الجامعات والهيئات المهنية والمؤسسات من اجل تطبيق IPSAS بشكل كفؤ وصحيح .

وتشمل متطلبات تطبيق IPSAS على ما يلي:

- اصدار تشريعات مساندة: تحتاج عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الى اصدار قوانين وتشريعات تساند وتسهل عملية تطبيق هذه المعايير (زغوان وآخرون، 2019)، اضافة الى تعديل

الانظمة والقوانين وتكييفها بحيث تتوافق مع المتطلبات الدولية وتسهل تطبيق المعايير (امعرف وآخرون، 2022).

- التأهيل العلمي العملي: لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يجب ان يتوفر لدى المحاسبين العاملين في القطاع العام مستوى مناسب من المؤهلات العلمية والخبرات العملية (عليان، 2018) .
- البنية التحتية: لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يجب ان يتم توفير اجهزة ومعدات حديثة وتعيين كوادر وظيفية مناسبة اضافة الى توفير تقنيات وتكنولوجيا اتصالات حديثة ومتطورة في مؤسسات القطاع العام (عليان، 2018 ; زغوان وآخرون، 2019).
- اصلاح النظام المحاسبي: وذلك من خلال توفير نظام محاسبي متطور يخدم ويسهل عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (زغوان وآخرون، 2019).
- اجراء اصلاحات في المناهج الدراسية: وذلك من خلال تطوير المناهج الدراسية في الجامعات بما يتوافق مع المناهج الدراسية الدولية اضافة الى تهيئة الأساتذة وتعريفهم بشكل مفصل بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وطرق تطبيقها (امعرف وآخرون، 2022).

1.2.1.6 معيقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

هنالك عدد من المعوقات التي قد تواجه تطبيق IPSAS في القطاع العام، حيث يمكن للحكومات التغلب عليها من اجل تحقيق اهدافها في تطبيق هذه المعايير، حيث توصلت دراستي (حجو والعشي، 2021؛ عليان، 2018) في نتائجها الى بعض معيقات تطبيق IPSAS ومنها:

- عدم توفر التشريعات والقوانين اللازمة لتطبيق IPSAS.
- عدم توفر الكفاءات المؤهلة علميا وعمليا من اجل تطبيق IPSAS.
- التكاليف المالية العالية اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمتمثلة في تطوير الانظمة المحاسبية واستخدام تكنولوجيا متطورة اضافة الى تكاليف تدريب الموظفين وغيرها من التكاليف.

- اضافة الى الطبيعة المعقدة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (Bellanca & Vandernoot, 2014).

1.2.1.7 تجارب اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على المستوى الدولي

قامت العديد من دول العالم بعملية اصلاح محاسبتها الحكومية وذلك من خلال تبني واعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والانتقال من استخدام الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق المحاسبي، ويتم تصنيف الدول الى أربع مستويات من حيث مستوى التقدم في تطبيق IPSAS وذلك حسب دراستي (إيمان، 2018؛ بن يوسف وقويدر، 2017) الي المستويات التالية:

- المستوى الاول: ويشمل على أكثر الدول تقدما في تطبيق IPSAS ومنها استراليا، كندا ونيوزيلندا.
- المستوى الثاني: ويشمل على دول قامت بإعداد مخطط محاسبي يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وبدأت العمل به ومنها اليابان، ايطاليا وفرنسا.
- المستوى الثالث: ويشمل على الدول التي باشرت في اعداد مخطط محاسبي يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وقامت بعمل تعديلات على قوانينها التشريعية ومنها لبنان، النرويج وهولندا.
- المستوى الرابع: ويشمل هذا المستوى على الدول التي اتخذت قرار بتطبيق IPSAS اما بالضغط او بتشجيع من قبل البنك العالمي وصندوق النقد الدولي، ومن هذه الدول الهند، كينيا والجزائر.

1.2.2 المبحث الثاني: النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين

1.2.2.1 تعريف بالنظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

يعد النظام المحاسبي المصدر الرئيسي للمعلومات الاقتصادية اللازمة لعمليات اتخاذ القرارات، ونقص هذه المعلومات وعدم توفرها بقدر كافي يقود الى فشل كبير في القرارات. والنظام المحاسبي الحكومي يعد نظام خاص يتولى عملية متابعة الانشطة الحكومية ويتم الاشراف على هذا النظام من قبل اعلى سلطة ادارية في الادارة المالية العامة لضمان توحيد وتنظيم طريقة واسلوب العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية (وشاح، 2008).

ويعرف النظام المحاسبي الحكومي على أنه أحد فروع المحاسبة الذي يشمل على القواعد والمبادئ الخاصة في عملية تحليل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل وصرف الموارد الحكومية واعداد التقارير والقوائم المالية التي تظهر هذه الانشطة وتبين نتائجها (توفيق، 2019). كما يعرف ايضا على انه النظام الذي يتولى مهمة القيام بالوظائف المحاسبية في الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح، حيث يعمل بموجب مجموعة من المبادئ والقواعد والاسس الهادفة الى السيطرة على الموارد المالية وتنظيم الانفاق وفق الموازنة العامة (وشاح، 2008). بينما عرفت المحاسبة الحكومية من قبل هيئة الامم المتحدة على انها المحاسبة المتخصصة في عملية قياس ومعالجة وايصال ومراقبة والتأكيد على صحة التحصيلات والنفقات والانشطة الخاصة في القطاع العام (بوليفة، 2015).

بناءً على المادة رقم (1) من قرار مجلس الوزراء رقم (43) (الوقائع الفلسطينية، 2005) والمادة رقم (1) من قانون رقم (7) بشأن تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية (الوقائع الفلسطينية، 1998) فان النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني يعتبر نظام محاسبي موحد ويعرف على انه مجموعة الاسس والقواعد والإجراءات التنظيمية التي تحددها وزارة المالية من اجل تنظيم وقيد وتسجيل المعاملات المالية الخاصة بالمقبوضات والمدفوعات، وتعمل به جميع الوزارات والمؤسسات العامة التابعة للسلطة الوطنية الفلسطينية.

وقد رأى (وشاح، 2008) وجود عدد من اوجه القصور في هذا التعريف حيث اقتصرته اهداف النظام المحاسبي على تنظيم وقيد المعاملات المالية فقط ولم يتطرق الى هدف انتاج المعلومات المالية للزمة لمتخذي القرارات وهذا يعكس الهدف التقليدي للأنظمة المحاسبية التقليدية، اضافة الى ان النظام المحاسبي يقتصر على قيد وتسجيل المعاملات المالية الخاصة بالمدفوعات والمقبوضات، أي ان النظام المحاسبي لا يتعامل مع أي عمليات لا يترتب عليها دفع او قبض نقدي مثل المنح والمساعدات العينية التي يتم التعامل معها حسب نظام العهد وفق قانون اللوازم العامة رقم 9 لسنة 1998، لذلك كان يجب ان يتم استخدام مصطلح العمليات المالية الخاصة بالأنشطة الحكومية وذلك لأنه اكثر شمولية من مصطلح عمليات المقبوضات والمدفوعات.

1.2.2.2 الاساس المحاسبي المستخدم في الوحدات الحكومية الفلسطينية

يعتمد النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين على الاساس النقدي في تسجيل الايرادات المقبوضة والنفقات المدفوعة الحكومية وذلك بموجب قرار مجلس الوزراء رقم 43 لسنة 2005 (الوقائع الفلسطينية، 2005)، وعلى الرغم من ايجابيات استخدام الاساس النقدي من سهولة وسرعة تسجيل العمليات المالية والرقابة على التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، الا انه يشوبه الكثير من السلبيات، حيث يقتصر النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين على معالجة وتسجيل العمليات الخاصة بالمدفوعات والمقبوضات فقط ويهمل العمليات المالية التي لا يترتب عليها عميلة قبض او دفع نقدي مثل المنح والمساعدات العينية ولا يظهر الايرادات والمصاريف الحقيقية الخاصة بالسنة المالية (عريان، 2018؛ عليان، 2018).

وقد اشارت دراسات سابقة ومن بينها دراسة استطلاعية لآراء مراقبين ماليين في ديوان الرقابة المالية والادارية ومسؤولين في الادارات المالية في الوزارات الفلسطينية الى ان النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني القائم على الاساس النقدي نظام منخفض الكفاءة وذلك لأنه لا يوفر مجموعة كافية ومتكاملة من المستندات والسجلات لإنتاج التقارير المالية اللازمة لعمليات التقييم واتخاذ القرارات، وشارت أيضاً الى انه لا يوفر

المعلومات اللازمة عن برامج وأنشطة الوحدات الحكومية (وشاح، 2008)، إضافة إلى عجز الأساس النقدي عن تحديد كل من الإيرادات والمصاريف الخاصة بالفترة المالية الحالية وإهماله للدائنين والمدينين، وبالتالي عدم قدرته على تحديد نتائج أعمال الوحدات الحكومية بشكل دقيق وإصدار قوائم مالية غير دقيقة لا تمثل الواقع وذات جودة منخفضة (حجو والعشي، 2021).

1.2.2.3 النظام المالي الفلسطيني

يعتبر مفهوم النظام المالي الحكومي مفهوم أكثر شمولية من النظام المحاسبي الحكومي، حيث يتضمن النظام المالي على اليات جباية إيرادات الدولة وأنفاق مصاريفها الضرورية من أجل تغطية الخدمات التي تقدمها الدولة حسب قانون الموازنة العامة (عليان، 2018).

وقد صدر النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة في فلسطين بموجب قرار مجلس الوزراء (43) لعام 2005 بالنظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة في جلسته التي تم عقدها في تاريخ 2005/6/22 وتم نشره في الجريدة الرسمية للسلطة الوطنية الفلسطينية الصادرة عن ديوان الفتوى والتشريع في تاريخ 2005/9/27، وأصبح هذا القانون ساري المفعول ويعمل به من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية (الوقائع الفلسطينية، 2005)، ويعتبر إصدار النظام المالي ذو أهمية كبيرة كونه يحدد بنية النظام المحاسبي الحكومي وخطوات وإجراءات التطبيق إضافة إلى أسلوب الإدارة الجيد له (وشاح، 2008)، ويتم تطبيق هذا النظام على أي وزارة أو إدارة أو هيئة عامة أو مؤسسة عامة أو سلطة تدخل موازنتها ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية إضافة إلى أي مؤسسة مستقلة مالياً وليس لها نظام مالي خاص بها (الوقائع الفلسطينية، 2005).

وقد نص قرار مجلس الوزراء (43) لعام 2005 على الأساس والقواعد المالية والمحاسبية الواجب اتباعها في الدوائر الحكومية وتشمل على (الوقائع الفلسطينية، 2005):

- استخدام الأساس النقدي وطريقة القيد المزدوج.

- استخدام التصنيف المعتمد في هيكل تصنيف الحسابات للسنة الجارية لقيود الإيرادات والنفقات.
- اعتماد تصنيف موحد للبيانات في الحسابات الختامية يتفق مع تصنيفات الموازنة العامة.
- المركزية في توريد الإيرادات الى حساب الإيراد العام واللامركزية في صرف النفقات التشغيلية الخاصة بالدوائر.
- لا يحق لأي دائرة التصرف في إيراداتها ويجب ان توقع العمليات المالية من قبل المفوضين وترفق معها المستندات الداعمة لها.
- يتم حفظ المستندات الخاصة بالعمليات المالية طول المدة المقررة في المادة 14 من هذا النظام ولا يتم اتلافها الا بموافقة الوزير بعد انقضاء المدة المحددة لها.
- يتم ادارة الحسابات في الدوائر حسب النظام المعد من قبل الوزارة ويجب ان تكون وظيفة الموظف المالي لقبض الإيرادات من قبل موظف مثبت فقط.

1.2.2.4 خصائص النظام المحاسبي الحكومي الجيد

- حتى يكون النظام المحاسبي الحكومي نظام جيد ومتطور قادر على تحقيق اهدافه يجب ان يتوفر فيه مجموعة من الخصائص التي تتمثل فيما يلي:
- ان يتوافق النظام المحاسبي الحكومي مع المتطلبات القانونية والدستورية الخاصة بالدولة وغيرها من المتطلبات الأخرى (امعرف وآخرون، 2022).
- ان يكون هناك ترابط بين كل من النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة (امعرف وآخرون، 2022).
- ان يوفر النظام المحاسبي اساس مناسب للرقابة على تنفيذ الموازنة العامة وان يوفر المعلومات المتعلقة بنتائج تنفيذ البرامج المالية والاقتصادية وان يلبي المتطلبات اللازمة لمراجعة وتقييم الأداء (وشاح، 2008).

- ان يسهل النظام المحاسبي الحكومي عملية التدقيق والرقابة وان يسهل عملية الرقابة الادارية على الاموال والبرامج وتسهيل عملية التدقيق الداخلي وان يسهل اظهار نتائج البرامج الحكومية (امعرف وآخرون، 2022).
- ان يوفر النظام المحاسبي المعلومات اللازمة لأغراض تخطيط السياسات المالية والتخطيط الاقتصادي، اضافة الى تسهيل عملية اعداد الحسابات القومية (وشاح، 2008).
- ان يقدم النظام المحاسبي عرض واضح وشامل للوضع المالي ونتائج الاعمال بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (وشاح، 2008).
- ان تصمم الحسابات بطريقة تُمكن من تحديد الاغراض والاهداف التي تم تخصيص الاموال لها وتحديد الجهات المسؤولة عن الصرف لتنفيذ الانشطة والبرامج المحددة (امعرف وآخرون، 2022).

1.2.2.5 خصائص أنشطة وحدات القطاع العام

ان الوحدات الحكومية في القطاع العام تختلف اختلافا جوهريا عن المنظمات التجارية التي تهدف لتحقيق الربح، حيث يهدف نشاط وحدات القطاع العام الى تحقيق المنفعة العامة (توفيق، 2019)، وتتمثل خصائص نشاط القطاع العام فيما يلي:

- لا تهدف الى تحقيق الربح انما تهدف الوحدات الحكومية بشكل اساسي الى تقديم الخدمات العامة التي تحقق المنفعة العامة للمجتمع بدون أي مقابل او بمقابل بسيط جدا لا يتلاءم مع تكلفة تقديم تلك الخدمات (توفيق، 2019).
- المصدر الرئيسي لإيرادات الحكومة هو الضرائب والموارد السيادية الاخرى كالثروات الطبيعية من نفط ومعادن (العزاوي وجهاد، 2018).
- لا يوجد علاقة مباشرة تربط بين الإيرادات والمصاريف، حيث ان بعض الوحدات الحكومية يغلب عليها نشاط تحصيل الإيرادات فقط كالضرائب والجمارك والبعض الاخر يغلب عليها نشاط الانفاق (توفيق، 2019).

- تعمل الوحدات الحكومية بنظام مالي موحد وتستمد تعليماتها المالية من السلطة التشريعية (بوليفة، 2015)، وتخضع المحاسبة الحكومية الى قواعد قانونية وضوابط رقابية تهدف لضبط والرقابة على الصرف والتداول للأموال العامة (توفيق، 2019).
- لا يوجد رأس مال محدد للوحدات الحكومية كما هو الحال في منظمات القطاع العام، انما تعتمد على الموارد المخصصة لها سنويا في الموازنة العامة للدولة للإفاق على الانشطة الخاصة بها (بوليفة، 2015).
- تهدف الوحدات الحكومية بشكل اساسي الى خدمة المواطنين التابعين لسيادة الدولة ولهذا السبب يتم انشاء هذه الوحدات من موارد الدولة السيادية (العزاوي وجهاد، 2018).
- لا يوجد منافسه في نشاط القطاع العام حيث ان الوحدات الحكومية لا تواجه قوى تنافسية بل تحصل على ايراداتها اما قصرا مثل الضرائب او تطوعاً مثل الهبات والمنح (العزاوي وجهاد، 2018).

1.2.2.6 النظام المحاسبي في البلديات الفلسطينية

يعرف النظام المحاسبي للبلديات على انه مجموعة المهمات والاجراءات والسياسات المستخدمة في تنظيم وضبط العمليات المالية داخل البلديات من خلال تسجيل وتصنيف وتجميع وتلخيص وتحليل العمليات المالية بما يتوافق مع الانظمة والقوانين المعمول بها من اجل الخروج بنتائج يمكن استخدامها في عمليات صنع القرار (عريان، 2018).

وتعتبر البلديات من ضمن الجهات التي تخضع لقرار مجلس الوزراء رقم 43 لسنة 2005 (الوقائع الفلسطينية، 2005) ويشير دليل السياسات والاجراءات المحاسبية ان معظم البلديات الفلسطينية في الوقت الحالي تتبع الاساس النقدي الذي يعتمد على القيد المفرد في تدوين المعاملات المالية، والذي بموجبه يتم تسجيل العمليات التي يتم فيها الدفع او القبض النقدي فقط، مما ينتج عنه عدد من النواقص التي تؤثر بشكل سلبي على قدرة البلديات على اعداد تقارير مالية كاملة ودقيقة، فعلى الرغم من السهولة والسرعة التي يمتاز بها الاساس

النقدي الا انه لا يفرق بين كل من النفقات الرأسمالية والتشغيلية ولا يسمح بمقارنة الإيرادات والنفقات خلال فترة معينة، اضافة الى انه لا يمكن من التحديد الدقيق للإيرادات والنفقات الخاصة بفترة محددة. وبالتالي فان استخدام الاساس النقدي لا يسمح للبلديات باحتساب التكاليف الفعلية للخدمات التي تقدمها والقيام بمقارنة بياناتها المالية لقياس فعالية ادائها بين السنين، لذلك فان التحول الى اساس الاستحقاق يساعد البلديات الفلسطينية على اصدار تقارير مالية قابلة للمقارنة اضافة الى تمكينها من قياس تكاليف تقديم الخدمات الفعلية واصدار تقارير مالية مفيدة في عمليات اتخاذ القرارات (صندوق تطوير وإقراض البلديات، 2020).

ويمكن تمييز البلديات عن غيرها من مؤسسات القطاع العام او الخاص من خلال عدة محاور تطرق لها (الأعرج، 2007) وهي:

1. من حيث التشكيل: يتشكل الهيكل الاداري للبلديات من جسمين الاول هو المجلس البلدي المنتخب من قبل المواطنين والثاني يتمثل في الدوائر التنفيذية وطاقم الموظفين الذي تم تعيينه استناداً الى لنظام خاص بشؤون الموظفين.
2. من حيث مجال العمل والاختصاص: تشمل وظائف البلديات على كل من الوظائف التنفيذية المتمثلة في وظيفة الادارة والتخطيط والتوجيه والرقابة، ووظائف تشريعية التي منحها المشرع الفلسطيني للمجالس البلدية بوضع الانظمة والإجراءات ومسودات للقوانين المتعلقة بأعمال البلديات، والوظائف القضائية المتمثلة بحل القضايا المتعلقة في الجباية حسب المادة (27) من قانون الهيئات المحلية العام 1997.
3. من حيث مجال العمل: وتشمل على المجالات المتعلقة باستخدام الاراضي من تخطيط عمراني وتنظيم المدن والقرى واستملاك الاراضي والبناء، والمجالات المتعلقة بالضرائب المحلية وفرض رسوم وغرامات على المواطنين، وإدارة الخدمات الرئيسية من ماء وكهرباء والمرافق الحياتية.
4. من حيث المسائلة والمرجعية: وتتمثل في مجالين الاول السلطة المركزية ممثله بوزارة الحكم المحلي او الداخلية والمجال الثاني يتمثل في المسائلة الجماهيرية وتكون من قبل المجتمع المحلي.

1.2.2.7 الخدمات التي تقدمها البلديات

وتقوم البلديات الفلسطينية بتوفير نوعين رئيسيين من الخدمات للمواطنين حسب ما ورد عن صندوق تطوير

واقراض الهيئات المحلية (صندوق تطوير وإقراض البلديات، 2020)، وتشمل على:

- خدمات تجارية: (انشطة هادفة للربح) وهي خدمات تقدم للجهات المستفيدة من خارج البلدية وتهدف لتحقيق الربح مثل الماء، المجاري، الكهرباء والمسالخ، اضافة الى بعض الخدمات الاخرى التي تقدم لأطراف محددة ضمن البلدية مثل خدمات الشراء المركزية ومعالجة البيانات، ويتم ادارة النشاطات التجارية على اساس تجاري حيث لا يجب ان تقدم البلديات دعم مادي لها انما يفترض ان تسترد البلدية كافة تكاليف تقديم الخدمة من الجهة المستفيدة، ولذلك يتم المحاسبة لكل خدمة تجارية بشكل منفصل لتحديد التكلفة الفعلية للخدمة وبالتالي تحديد رسوم عادلة للتكلفة الفعلية وتحقق ارباح مناسبة لتمويل الخدمات غير التجارية الاخرى التي تقدمها البلدية .
- خدمات غير تجارية (نشاطات الحكم المحلي) وتشمل على خدمات الصحة والسلامة العامة والاشغال العامة والخدمات الثقافية والاجتماعية والترفيهية، اضافة الى تنفيذ المشاريع التنموية التي تعتبر جزء من الخدمات العامة في البلديات. وتقوم البلديات بتحصيل رسوم رمزية او لا تقوم بتحصيل أي رسوم مقابل هذه الخدمات، ولذلك فانه يتم تمويل هذه الخدمات كلياً او جزئياً من مصادر خارجية على شكل منح او كتمويل من الحكومة المركزية او مصادر داخلية مثل الرسوم التي يتم تحصيلها مقابل هذه الخدمات او من الارباح الناتجة عن الخدمات التجارية المقدمة من قبل البلدية.
- اضافة الى ما سبق فقد تقدم البلديات الفلسطينية خدمات يطلق عليها الأنشطة الائتمانية والتي تشمل على الاحتفاظ وادارة بعض الصناديق التي لا يتم استخدامها لتمويل أنشطة البلدية، وتكون صفة البلدية فيها المشرف لصالح افراد او منظمات عامة او هيئات حكومية ومن الامثلة عليها صندوق التقاعد الخاص بموظفي البلدية وصناديق الوكالة وصناديق الامانة.

1.2.2.8 مخرجات النظام المحاسبي للبلديات والجهات المستفيدة منها

تصدر البلديات الفلسطينية مجموعة من التقارير المالية ضمن تقريرها السنوي الشامل حسب ما صدر عن (صندوق تطوير وإقراض البلديات، 2020) تتضمن ما يلي:

1. بيانات مالية أساسية: وتشمل على:

- البيانات المالية الشاملة للبلدية: بيان المركز المالي وبيان الاداء المالي وبيان التغيرات في صافي الاصول وبيان التدفقات النقدية والمقارنات بين المبالغ المقدرة والفعلية للموازنات المصادق عليها اما كبيان مالي اضافي او منفصل او كعمود موازنة في البيانات المالية، اضافة الى الملاحظات التي تحتوي على ملخص للسياسات المحاسبية واي ملاحظات توضيحية اخرى
- البيانات المالية للموازنات (الوحدات المحاسبية): والتي تتكون من كافة البيانات المالية لكل موازنة.
- الملاحظات على البيانات المالية

2. معلومات اضافية مطلوبة وتشمل على مناقشة مختصرة للبيانات المالية الاساسية وتحليل للوضع المالي ونتائج العمليات البلدية وتحليل للأرصدة والتعاملات للموازنات الخاصة بالبلدية اضافة الى تحليل للتغيرات الكبيرة بين المبالغ في الموازنة التقديرية الاصلية والختامية وبين المبالغ في الموازنة التقديرية الختامية والنتائج الفعلية.

وقد اشارت دراسة (عريان، 2018) الى ان الجهات المستفيدة من مخرجات نظام البلديات المحاسبي تقسم الى قسمين، جهات داخلية وجهات خارجية:

اولاً: الجهات الداخلية (داخل البلدية): اعضاء المجلس البلدي والذين يمثلون الادارة العليا في البلدية ويتخذون القرارات بناءً على نتائج النظام المحاسبي إضافة الى الموظفين والاداريين في البلدية الذين يقع على عاتقهم ادارة الوحدات.

ثانياً: جهات خارجية (خارج البلدية): الوزارات والمؤسسات الحكومية وخاصة وزارة الحكم المحلي، والدول المانحة التي تهتم بنتائج اعمال البلديات لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتمويل والدعم للبلديات، اضافة الى الباحثين في مجالات العلوم المالية والادارية والاقتصادية، والجهات السياسية والاحزاب التي تتنافس على ادارة البلدية، اضافة الى المواطنين المهتمون بنتائج اعمال البلديات لضمان ان الضرائب والرسوم المحصلة منهم يتم استخدامها في خدمتهم.

1.2.2.9 اهداف ومهام النظام المحاسبي في البلديات

وقد لخصت دراسة (عريان، 2018) مجموعة المهام والاهداف التي يجب ان يحققها النظام المحاسبي الموحد للبلديات ومنها:

- توفير البيانات الرئيسية وادوات التحليل اللازمة للمجلس البلدي من اجل التنفيذ والتخطيط والرقابة وصنع القرار اضافة الى تزويد الجهات الاخرى بما يلزمها من معلومات.
- استخراج نتائج الاعمال السنوية والشهرية والحسابات الختامية وفق نماذج وقواعد البيانات الخاصة بالنظام المحاسبي الموحد الخاص بالبلديات.
- ان يتم تصنيف العمليات المالية في حسابات مستقلة تعمل على تسهيل تصور الوضع المالي للبلدية.
- تسهيل عملية جمع البيانات المحاسبية الخاصة بالبلدية وتسجيلها وتبويبها وتوثيق المستندات الخاصة بها.
- تحديد النتائج الخاصة بنشاطات البلدية من فائض وعجز.
- ان يوفر النظام المحاسبي البيانات والمعلومات اللازمة لغرض محاسبة التكاليف ويمكن من تحديد التكاليف بشكل دقيق والرقابة عليها.
- ان يتم الرقابة على الاموال والمحافظة عليها من خلال تحديد الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية والادوات والقراءات اللازمة لتحقيق الاهداف المالية.

1.2.2.10 تصنيف البلديات الفلسطينية

في فلسطين، تصنف البلديات حسب معيارين وهما حجم البلدية وأدائها. فيما يتعلق بتصنيف البلدية حسب الحجم، فإنه يتم تصنيف البلديات في فلسطين إلى أربع فئات حسب ما صدر عن وزير الحكم المحلي مجدي الصالح في تاريخ 2021/9/20 وهي البلديات (أ، ب، ج) وبلديات المجالس القروية، وقد استند هذا التصنيف إلى عدد السكان ومراكز المحافظات، حيث أن البلديات المصنفة (أ) هي البلديات التي تتواجد في مراكز المحافظات، والبلديات المصنفة (ب) هي البلديات التي يتجاوز عدد سكانها 15 ألف مواطن، أما بالنسبة للبلديات المصنفة (ج) فهي التي تم رفعها من مجالس قروية إلى بلديات وعدد السكان فيها لا يقل عن 7 آلاف مواطن (وكالة وفا، 2021).

أما بالنسبة لتصنيف البلديات حسب الأداء فإنه يتم في هذا المعيار تصنيف البلديات حسب مدى التزامها بمؤشرات الأداء الخاصة بصندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية، ويبلغ عدد هذه المؤشرات 21 مؤشراً موزعة على مراتب التصنيف حيث تشمل كل مرتبة عدداً من المؤشرات وزعت على عدة مراتب (مرتبة A: 6 مؤشرات)، (مرتبة B: 6 مؤشرات)، (مرتبة C: 6 مؤشرات)، (مرتبة D: 3 مؤشرات)، إضافة إلى تحديد 10 مراتب فرعية في التصنيف وهي (A++,A+,A,B++,B+,B,C++,C+,C,D) بحيث يجب على البلدية تحقيق مجموعة من مؤشرات الأداء من أجل الانتقال من تصنيف إلى تصنيف آخر أعلى (رابعة، 2018).

ونظراً إلى عدم توفر الدراسات السابقة التي تقيس تأثير كل من حجم البلدية وأدائها على جودة التقارير المالية فقد تم الاستعانة بدراسات سابقة من القطاع الخاص، حيث أشارت دراسة (Takhtaei & Mousavi, 2012) إلى وجود علاقة سلبية بين حجم الشركة وجودة التقارير المالية، ودراسة أخرى ل(نويجي، 2018) والتي بينت أنه كلما زاد حجم الشركة فإنه يؤثر بشكل إيجابي على جودة التقارير المالية ويعمل على رفعها. بالمقابل، توصل محمود (2016) إلى عدم وجود تأثير لحجم الشركة

على جودة التقارير المالية. وفيما يتعلق بالأداء فقد توصلت دراسة (الخطيب، 2021) الى وجود تأثير معنوي للأداء المالي والتشغيلي على جودة التقارير المالية، وسيتم في هذه الدراسة دراسة أثر حجم البلديات كمتغير معدل moderating variable واداء البلديات كمتغير ضابط control variable على جودة التقارير المالية للبلديات.

1.2.2.11 دور صندوق تطوير واقراض الهيئات المحلية لتطوير النظام المحاسبي للبلديات

يعتبر صندوق تطوير واقراض الهيئات المحلية مؤسسة شبه حكومية تم انشاؤها من قبل السلطة الوطنية الفلسطينية في العام 2005 لتكون الجهة المسؤولة عن اصلاح وتطوير الهيئات المحلية، وقد تم تأسيس صندوق الهيئات المحلية كجزء من مبادرات الحكومة الفلسطينية من اجل تحقيق الفعالية والشفافية والاصلاح، ويعمل الصندوق بشكل ينسجم مع السياسات الوطنية بحيث يعمل على ترجمة السياسات الخاصة بقطاع الحكم المحلي الى مشاريع قابلة للتنفيذ ومساعدة البلديات على تقديم الخدمات المميزة وتحقيق التنمية المستدامة التي تنسجم مع السياسات الوطنية اضافة الى مساهمتها في ادارة التمويل المتوفر لقطاع الحكم المحلي (صندوق تطوير واقراض الهيئات المحلية، د.ت).

يهدف صندوق تطوير واقراض الهيئات المحلية الى بناء شراكات عملية وتطويع الموارد وتوفير الدعم الفني من اجل ادخال طرق عمل جديدة او تطوير الطرق القائمة حالياً لتطوير النظام المحاسبي للبلديات للتوصل لنظام محاسبي موحد، وذلك من خلال تطوير البرامج المالية والمحاسبية المستخدمة في البلديات الى برامج اخرى تم اعدادها على اسس محاسبية عالمية تتلاءم مع الوضع العام في الضفة الغربية والقطاع، وسيعمل هذا النظام المالي والمحاسبي الموحد لتحويل البلدية من استخدام الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق المعدل الذي يساهم في تحسين مستوى إعداد التقارير المالية والادارية والذي يساهم بدوره في اتخاذ القرارات السليمة لخدمة المصالح العامة اضافة الى تمكين البلديات في هذا المجال ورفع جودة اداء البلديات.

ويتوافق هذا النظام مع سياسات وزارة الحكم المحلي التي تهدف لتطوير الاداء المحاسبي والمالي في البلديات، وذلك من خلال تمكين البلديات من اصدار تقارير مالية دورية موحدة واعداد موازنات تفصيلية سنوية وفقا لنموذج موحد ومعتمد من قبل وزارة الحكم المحلي، اضافة الى ان هذا النظام سوف يمكن البلديات من توفير البيانات المالية اللازمة لخططها المستقبلية اضافة الى تمكين احتساب التكاليف الفعلية للخدمات التي تقدمها (عريان، 2018).

وقد قامت دراسة (Sharba & al Baldawi, 2020) في العراق بدراسة اهمية تطبيق IPSAS في قطاع البلديات في العراق وتأثيره على الاستخدام الامثل للأموال العامة في تقديم الخدمات، وقد توصلت الدراسة الى انه في العام 2023 سيكون عدد الدول التي تبنت تطبيق IPSAS هو 107 دول في العالم من أصل 148 وهذا يدل على مدى اهمية اعتماد معايير موحدة تلبي حاجات المستخدمين وتواكب التطورات على مستوى العالم. وبالتالي فان اعتماد هذه المعايير في العراق سوف يؤدي لتوحيد الممارسات المحاسبية في الوحدات الحكومية وخاصة البلديات وبالتالي ضمان فهم البيانات المالية من قبل المستخدمين والاستفادة من تجارب الدول الأخرى، والتي في النهاية تنعكس على رفع فعالية استخدام الموارد العامة لتقديم خدمات بلدية ذات جودة عالية. اضافة الى دراسة (Chytis et al., 2020) في اليونان التي قامت بالتأكد من مستوى قبول البلديات لمعايير المحاسبة الحكومية في اليونان، واطهرت نتائج الدراسة الى وجود قبول واسع في البلديات لضرورة تنفيذ IPSAS على الرغم من ان المسؤولين والموظفين في البلديات ليسوا على دراية بمعايير المحاسبة للقطاع العام.

1.2.3 المبحث الثالث: الاثار المتوقعة لتطبيق IPSAS على جودة التقارير المالية الصادرة عن النظام

المحاسبي للبلديات الفلسطينية

1.2.3.1 جودة التقارير المالية

تعرف التقارير المالية على انها تلك البيانات التي يتم اعدادها من قبل جهات معينة لتصبح ذات فائدة لمتخذي القرارات (براهمة وبوراس، 2021)، وهي ايضاً الآلية التي يستخدمها مختلف المستخدمين من المشرعين والمدققين والجمهور لمساءلة الحكومات عن ادائها المالي ولفهم العمليات المالية للحكومة وتأثيرها على القرارات الاقتصادية (OECD, 2017).

ويقصد بجودة التقارير المالية، كما عرفها (زكري وامعرف، 2019)، على انها ما تتصف به معلومات التقارير المالية من مصداقية وموثوقية وما تحققه من منافع لمستخدميها اضافة الى خلوها من التضليل والتحريف واعدادها بما يتوافق مع المعايير المهنية والقانونية التي تساعد على تحقيق الهدف من استعمالها، وعرفها ايضاً (براهمة وبوراس، 2021) بانها ما تتمتع به التقارير المالية من خصائص نوعية اساسية وداعمة بحيث ان جودة التقارير المالية تتحقق بتحقق خصائصها النوعية وتتمثل الخصائص النوعية الاساسية للتقارير المالية في القابلية للفهم والملاءمة والموثوقية القابلية للمقارنة (IFAC, 2014).

وقد أظهرت العديد من الدراسات السابقة وجود علاقة طردية بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية وجودة التقارير المالية، ومنها دراسة (Abang'a, 2017) في كينا التي اجريت لتحديد جودة التقارير المالية قبل وبعد اعتماد IPSAS وقد توصلت الى ان جودة التقارير المالية قد تحسنت بعد اعتماد IPSAS، ودراسة (Ilie & Miose, 2012) في رومانيا التي توصلت الى ان IPSAS تساعد على تحسين جودة المعلومات المالية وتضيف قيمة الى المعلومات المالية المتعلقة بالربحية الاقتصادية اضافة الى تبسيط الرقابة الداخلية والمراقبة للمؤسسات العامة، واظهرت دراسة (عليان، 2018) الى توقع وجود أثر ايجابي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على النظام المحاسبي الحكومي في وزارة الاوقاف في الاردن وان تطبيق

IPSAS سيكون له أثر كبير في تحسين جودة التقارير المالية، وظهرت دراسة اخرى اجريت في نيجيريا الى ان اعتماد IPSAS يؤثر ايجابياً على جودة التقارير المالية في القطاع العام النيجيري (Olayinka et al., 2016). وبناءً على ما تقدم فان الفرضية الرئيسية للدراسة تتمثل في:

- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 IPSAS "معياري عرض القوائم المالية" على جودة التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين بوجود حجم البلديات كمتغير معدي.

أثر تطبيق 1 IPSAS على القابلية للفهم

القابلية للفهم هي احد الخصائص النوعية الرئيسية التي تساهم في جعل المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات فائدة للمستخدمين وتمكنهم من استيعاب معناها وتكون المعلومات قابلة للفهم عندما يتوقع من المستخدمين ادراك معناها على نحو معقول ولتحقق هذه الخاصية يفترض ان يكون لدى المستخدمين لهذه المعلومات معرفة معقولة حول أنشطة المنشأة والبيئة التي تعمل بها اضافة الى كون المستخدمين على استعداد لدراسة المعلومات، ويجب ان لا يتم استثناء أي معلومات حول المواضيع المعقدة في التقارير المالية لافتراض عدم قدرة المستخدمين على فهمها، ويجب ان تعرض التقارير المالية المعلومات بطريقة تستجيب لاحتياجات المستخدمين، وذلك من خلال كتابة تفسيرات وايضاحات بالانجازات خلال فترة اعداد التقارير والتوقعات المستقبلية بلغة واضحة اضافة الى عرضها بطريقة سهلة الفهم للمستخدمين وعرض المعلومات بشكل واضح وموجز. (IFAC, 2014).

وقد تطرق عدد قليل من الدراسات السابقة الى دراسة أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على خاصية القابلية للفهم من خصائص جودة التقارير المالية ومنها دراسة (Olayinka et al., 2016) في بلجيكا والتي توصلت الى وجود أثر ايجابي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة التقارير المالية وشفافيتها وبالتالي تحسين القابلية للفهم. وتوصل (السعيد، 2017؛ عليان، 2018) ايضا الى ان

تطبيق IPSAS يرفع من جودة التقارير المالية للقطاع ويزيد من مستوى الشفافية والمصداقية فيها، وعلى العكس من ذلك فقد توصلت دراسة (Opanyi, 2016) في كينا الى انخفاض خاصية القابلية للفهم عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وبناء على ذلك فان الفرضية الفرعية الاولى تتمثل في:

1. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية القابلية للفهم للمعلومات في التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

أثر تطبيق IPSAS 1 على الملاءمة

تعتبر الملاءمة أحد الخصائص النوعية الأساسية للتقارير المالية، وتبين خاصية الملاءمة تطابق المعلومات المحاسبية مع الوظيفة المطلوبة منها بحيث تكون قادرة على التأثير على النتيجة النهائية للأعمال الادارية (خضر، 2016). وقال (براهمة وبوراس، 2021 ; Altaji & Alokdeh, 2019)، فانه يمكن اعتبار التقارير المالية ملائمة في حال كانت قادرة على تغيير اتجاه القرارات في الوقت المناسب وقدرتها على التنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية، ومن الخصائص الفرعية للملائمة خاصية المادية والتي تشير الى ان البند يعتبر ذو اهمية نسبية مادياً إذا كان حذفه او عرضه بشكل خاطئ او تغييره يؤثر على قرارات المستخدمين للتقارير المالية (IFAC, 2014).

وقد توصلت عدد من الدراسات السابقة الى وجود أثر لتطبيق معايير المحاسبة الدولية على خاصية الملاءمة للتقارير المالية ومنها دراسة (براهمة وبوراس، 2021؛ Altaji & Alokdeh, 2019؛ Kythreotis, 2014) التي توصلت الى وجود أثر ايجابي لتطبيق IFRS على خاصية الملاءمة وبالتالي تحقق أثر ايجابي على جودة التقارير المالية، ودراسة (السلمي وعبد الرحمن، 2022) في السعودية التي توصلت الى وجود أثر لتطبيق اساس الاستحقاق على خاصية الملاءمة في الوحدات الحكومية السعودية، اضافة الى دراسة (Opanyi, 2016) في كينا التي اشارت الى ان تطبيق IPSAS ادى تحسين في خصائص الفرعية

للملائمة المتمثلة في الأهمية النسبية والتوقيت المناسب، ودراسة (AUGUSTO, 2018) التي توصلت إلى أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سيحين من ملائمة البيانات المالية. وبناءً على ذلك فإن الفرضية الفرعية الثانية تتمثل في:

2. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 IPSAS "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية الملاءمة التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

أثر تطبيق 1 IPSAS على الموثوقية

تعد خاصية الموثوقية أحد الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية التي بتوفرها يتحقق درجة من الأطمئنان والأمان في التقارير المالية والتي تؤكد بان التقارير المالية تم اعدادها وفق الاسس والمبادئ المحاسبية المتفق عليها (الاسكاف وشهيد، 2018). وقد وضح (IFAC, 2014) ان المعلومات الموثوقة تكون خالية من الاخطاء المادية والتحيز وتمثل بأمانة ما تقتضي تمثيله او يتوقع ان تمثله وحتى تتحقق خاصية الموثوقية يجب ان تتحقق مجموعه من الخصائص الفرعية المتمثلة فيما يأتي:

- التمثيل بأمانة: وتعني ان يتم عرض المعلومات حسب محتوى المعاملات والاحداث وليس فقط حسب شكلها القانوني.
- المحتوى فوق الشكل: وتعني انه إذا كانت المعلومات ستمثل المعاملات والاحداث التي تقتضي تمثيلها بأمانة فانه يجب ان تتم محاسبتها وعرضها حسب حقيقتها الاقتصادية وليس فقط شكلها القانوني.
- الحياد: أي ان تكون المعلومات خالية من التحيز بحيث لا تكون مصممه للتأثير على القرار لتحقيق نتيجة محددة مسبقاً.
- الحيطة والحذر: وتعني تضمين درجة من الحذر في ممارسة الاحكام عند وضع التقديرات في ظل ظروف عدم الاستقرار، كان تكون الإيرادات والاصول غير مبالغ فيها أو ان تكون الالتزامات والمصاريف غير مفهومة.

• الاكتمال: ان تكون المعلومات الواردة في التقارير المالية كاملة ضمن حدود التكلفة والاهمية النسبية.

وقد اظهرت الدراسات السابقة ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية له أثر على زيادة موثوقية التقارير المالية ومنها دراسة (عيد، 2018) التي توصلت الى ان تطبيق IFRS 15 يؤدي الى تحسين جودة التقارير المحاسبية وذلك من خلال توفير معلومات ذات درجة عالية من الموثوقية والمصدقية وخالية من الأخطاء، وبالتالي تحسين جودة التقارير المالية. كما بينت دراسة (السعيد، 2017) ودراسة (AUGUSTO,2018) الى ان تطبيق IPSAS يعمل على توفير معلومات مالية تتصف بالشفافية والموثوقية، اضافة الى ذلك فقد توصلت دراسة (Opanyi, 2016) الى ان تطبيق IPSAS قد حسن من خاصية التمثيل بأمانه للبيانات المالية. وفي المقابل، توصلت دراسة (Kythreotis, 2014) أن مستوى الموثوقية للتقارير المالية لم يتغير عند تطبيق (IFRS). وبناء على ذلك فان الفرضية الفرعية الثالثة تتمثل في:

3. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 IPSAS "معيار عرض القوائم المالية" على موثوقية التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

أثر تطبيق 1 IPSAS على القابلية للمقارنة

تعتبر القابلية للمقارنة من الخصائص النوعية للتقارير المالية التي عرفها (براهمة وبوراس، 2021) على انها القدرة على استخدام القوائم المالية لنفس الشركة لفترة معينة ومقارنتها مع القوائم المالية لشركات اخرى او لفترات سابقة لنفس الشركة، وقد وضح (IFAC, 2014) ان المعلومات الواردة في التقارير المالية تكون قابلة للمقارنة اذا كان المستخدمون قادرين على تحديد اوجه التشابه والاختلاف بين المعلومات في التقارير المالية والمعلومات الواردة في تقارير اخرى لمنشأة اخرى او لنفس المنشأة على مدى فترات زمنية. ولتحقيق هذه الخاصية فان المعايير المحاسبية الدولية تتطلب ان يتم الافصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة الماضية للقوائم المالية ويجب ان تتم المقارنة في ضوء ثبات الاساليب والمبادئ والطرق المستخدمة لإعداد التقارير المالية، وقد ذكر ان مستخدمي التقارير المالية يستفيدون من اجراء المقارنة لأغراض تتبع الاداء

وترشيد اتخاذ القرارات اضافة الى تحديد التغيرات في المركز المالي واتجاهاته من فترة الى اخرى. وتعكس امكانية المقارنة للتقارير المالية الحاجة لامتلاك الكيانات الحكومية لمجموعة موحدة من التقارير المالية التي يمكن مقارنتها مع الدول الأخرى (Olayinka et al., 2016)

وقد توصلت العديد من الدراسات السابقة الى وجود أثر لتطبيق معايير المحاسبة الدولية على تحسين جودة التقارير المالية من خلال تحسين الخصائص النوعية المتمثلة في القابلية للمقارنة، حيث توصلت دراسة (Opanyi,2016) ودراسة (AUGUSTO,2018) الى ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ادى الى تحسين خاصية القابلية للمقارنة. كما وتوصلت دراسة (Olayinka et al., 2016) الى ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤثر بشكل ايجابي على تحسين الخصائص النوعية للتقارير المالية بما فيها القابلية للمقارنة وبالتالي تحسين جودة التقارير المالية. وبناءا على ذلك فان الفرضية الفرعية الرابعة تتمثل في:

4. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات في التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

1.2.3.2 الآثار المتوقعة لتطبيق IPSAS على النظام المحاسبي في البلديات الفلسطينية

يشير (عليان، 2018) الى ان لتطبيق IPSAS تأثير كبير على تحسين الخدمات في النظام المحاسبي في وزارة الاوقاف اضافة الى تحسين مخرجات النظام المحاسبي وما يتعلق بها من جودة التقارير المالية والرقابة وتقييم الأداء، على الرغم من ان وزارة الاوقاف تستخدم الاساس النقدي في معاملاتها المالية. وبناءً على الدراسات السابقة، فإنه يتوقع ان يكون لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تأثير ايجابي على النظام المحاسبي في البلديات الفلسطينية الكبيرة والمتوسطة وبالتالي زيادة جودة التقرير المالية وتحسين الخصائص النوعية لها. ويشير دليل السياسات والإجراءات المحاسبية لبلدية فلسطينية كبيرة الى ان تحول

البلديات الفلسطينية الى اساس الاستحقاق سوف يساعدها على اصدار بيانات مالية مقارنة مفيدة، اضافة الى تمكين القياس الفعلي لتكاليف الخدمات المقدمة واصدار بيانات وتقارير مالية مفيدة في عمليات اتخاذ القرارات واعداد الموازنة التقديرية السنوية الخاصة بها. وأشار الدليل ايضا الى وجود مجموعة من المزايا لاتباع محاسبة الموازنات ولتطبيق اساس الاستحقاق في البلديات الفلسطينية (صندوق تطوير وإقراض البلديات، 2020)، ومنها:

- تحديد حجم ما تم انفاقه على كل وظيفة من وظائف البلدية الرئيسية وبالتالي امكانية حساب التكلفة الخاصة بكل وظيفة.
- الاطلاع على المصادر التي تم تمويل الوظائف منها سواء كانت مصادر داخلية او خارجية.
- توفر المعرفة للمواطنين حول تكاليف الخدمات التي يتلقونها من البلدية.
- تمكين تحديد الرسوم الواجب جبايتها مقابل الخدمات التي تقدمها البلدية وفق اسس واقعية وفعالية.
- تمكين متابعة اداء البلدية من قبل الجهات الرقابية بما يتوافق مع القانون.
- امكانية استخدام المعلومات المتوفرة من قبل ادارة البلدية او الوزارة من اجل وضع الخطط المستقبلية.

1.3 مشكلة الدراسة وأسئلتها

كما ذكر سابقاً فقد تبنت العديد من الدول تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ودول اخرى لم تتم بتبني هذه المعايير بعد، ومن المعلوم ان الكيانات الحكومية في فلسطين ومن ضمنها البلديات تقوم بإعداد بياناتها المالية وفقاً للأساس النقدي الذي يركز على تسجيل العمليات المالية النقدية فقط. وعلى الرغم من سهولة وسرعة تطبيق الاساس النقدي، الا انه يعاني من العديد من المشاكل واهمها عجزه عن قياس الإيرادات والنفقات الحقيقية الخاصة بكل فترة وعدم توفر معالجة سليمة للأصول الثابتة اضافة الى اهماله للمدينين والدائنين مما يؤدي الى عدم تمثيل الحسابات الختامية للواقع، وبالتالي عدم توفير الشفافية والمصداقية في التقارير المالية الصادرة عن الكيانات الحكومية (حجو والعشي، 2021). ويشير هذا الى

عدم توافق فلسطين مع خطة الاتحاد الدولي للمحاسبين لإصلاح القطاع العام، حيث ان عدم تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في فلسطين يجعل منها اقل جاذبية للاستثمار الاجنبي ويقلل من مصداقية وموثوقية تقاريرها المالية (Abimbola et al., 2019)

وبشكل عام فان فاعلية الانظمة تقاس بمدى قدرتها على توفير مخرجات تحقق الهدف من تصميمها، وبالتالي فان فاعلية النظام المحاسبي تقاس بمدى قدرته على توفير معلومات محاسبية وتقارير مالية تلبي حاجات ورغبات المستخدمين (مرعي، 2019). وقد توصلت دراسة (حجو والعشي، 2021) الى مشكلة عدم قدرة مستخدمي التقارير المالية في الحصول على معلومات محاسبية ذات شفافية وموثوقية ليتم استخدامها في تلبية حاجات المستخدمين المتمثلة في التحليل المالي وحساب مؤشرات الاداء وفي مقارنة التقارير المالية مع سنوات سابقة. ويعود هذا القصور في المعلومات الى عدم تطبيق معايير محاسبية معتمدة تحكم العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية (الاجودي والخرسان، 2016). وقد قامت عدد من الدراسات السابقة بدراسة مدى امكانية التوجه الى تطبيق معايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام على الانظمة المحاسبية الحكومية ومنها دراسة (زيود وآخرون، 2007) و(مرعي، 2019) اضافة الى وجود دراسات اخرى قامت بدراسة الأثر المتوقع لتطبيق IPSAS على النظام المحاسبي الحكومي من خلال دراسة قدرة تطبيق IPSAS على تحسين الرقابة على المال العام وتحسين القدرة على تقييم الاداء ورفع جودة التقارير المالية الناتجة عن النظام المحاسبي ومنها دراسة (عليان، 2018) في الاردن وغيرها من الدراسات الاخرى.

ونظراً للمشاكل والعقبات التي يسببها استخدام الاساس النقدي في اثبات العمليات المالية في النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين وونتيجة لعدم توفر الدراسات المتعلقة بدراسة أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين بشكل عام، وعلى جودة التقارير المالية في البلديات بشكل خاص، وفق علم الباحثة، فقد ظهرت الحاجة الى اعداد مثل هذه الدراسة التي تقيس الاثار المتوقعة

لتطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 1 على جودة التقارير المالية في البلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين من خلال الإجابة على السؤال الرئيسي التالي:

- هل يوجد أثر لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS 1 " معيار عرض القوائم المالية" على جودة التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين بوجود حجم البلديات كمتغير معدل؟

ويتفرع عن هذا السؤال الاسئلة الفرعية التالية:

1. هل يوجد أثر لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية القابلية للفهم للمعلومات في التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين؟
2. هل يوجد أثر لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية الملاءمة للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين؟
3. هل يوجد أثر لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية الموثوقية للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين؟
4. هل يوجد أثر لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية القابلية للمقارنة للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين؟

1.4 أهداف الدراسة

تتمثل اهداف هذه الدراسة في فحص الاثار المترتبة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "معيار عرض القوائم المالية" على جودة التقارير المالية الصادرة عن النظام المحاسبي في البلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين والتعرف على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وكيفية اصدارها ونطاقها ومجال تطبيقها اضافة التعرف على واقع النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الكيانات الحكومية في فلسطين وخاصة في البلديات، وتسعى هذه الدراسة بالتحديد الى تحقيق الاهداف التالية:

- التعرف على الاثار المتوقعة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS1 "معيار عرض القوائم المالية" على جودة التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

ويتفرع منه الاهداف الفرعية التالية:

- التعرف على الاثار المتوقعة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS1 "معيار عرض القوائم المالية" على القابلية للفهم للمعلومات في التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.
- التعرف على الاثار المتوقعة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS1 "معيار عرض القوائم المالية" على الملاءمة للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.
- التعرف على الاثار المتوقعة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS1 "معيار عرض القوائم المالية" على موثوقية التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.
- التعرف على الاثار المتوقعة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية القابلية للمقارنة للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.
- تقديم التوصيات لكل من ذوي الاختصاص وصناع القرار في البلديات الفلسطينية.
- حصر وتلخيص الدراسات السابقة ذات العلاقة.

1.5 أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذه الدراسة نظرا لأهمية النظام المحاسبي الحكومي في الادارة المالية لأي دولة ولأهمية ما ينتج عنه من تقارير مالية تعرض نتائج اعمال وحدات القطاع العام. ولان معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي التي تحدد طريقة عرض واعداد التقارير المالية الحكومية (بوليفة، 2015)، فانه كان من المهم التطرق لدراسة معايير المحاسبة الخاصة بالقطاع العام للتعرف على مدى مساهمتها في الاصلاح المالي وفي تحسين مخرجات النظام المحاسبي لمؤسسات القطاع العام وتقديم تقارير مالية ذات شفافية ومصداقية وموثوقية عالية (عليان، 2018).

اضافة الى القيمة المعرفية التي ستضيفها هذه الدراسة كونها الدراسة الاولى في فلسطين حسب علم الباحثة والتي ستتطرق الى قياس أثر تطبيق IPSAS "معيار عرض القوائم المالية" على جودة التقارير المالية الصادرة عن النظام المحاسبي الحكومي في البلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين وذلك من خلال تطوير قائمة تحقق سيتم من خلالها دراسة مدى توفر البنود الواردة في قائمة التحقق الخاصة بالمتغير المستقل IPSAS 1 والمتغير التابع جودة التقارير المالية (القابلية للفهم، الملاءمة، الموثوقية والقابلية للمقارنة) في التقارير المالية المدققة الصادرة عن البلديات عينة الدراسة.

1.6 فرضيات الدراسة

تشمل فرضيات الدراسة على الفرضية الرئيسية التالية:

- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على جودة التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين بوجود أداء البلديات كمتغير ضابط وحجم البلديات كمتغير معدل.

ويتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية القابلية للفهم للمعلومات في التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.
- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على موثوقية التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.
- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على الملاءمة للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 1 IPSAS "معياري عرض القوائم المالية" على خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات في التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

الفصل الثاني

منهجية الدراسة

2.1 منهجية الدراسة

بناءً على أهداف وطبيعة الدراسة وبعد جمع البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة ومعالجتها باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS)، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة اضافة الى استخدام وتحليل الانحدار (Regression analysis) لاختبار فرضيات الدراسة ودراسة العلاقة بين المتغير التابع والمستقل.

2.2 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من البلديات في فلسطين والبالغ عددها 158 بلدية، ونظراً لصعوبة دراسة كافة البلديات في الضفة الغربية فقد استخدمت الباحثة عينة مكونة من البلديات الكبيرة والحاصلة على تصنيف (أ) والبلديات المتوسطة الحاصلة على تصنيف (ب) حسب وزارة الحكم المحلي، وتصنيف صندوق تطوير واقراض الهيئات المحلية لأداء الهيئات المحلية والتي يبلغ عددها (83 بلدية) (انظر الملحق رقم ب) (Municipal Development & Lending Fund, 2019).

2.3 طرق جمع البيانات

لتحقيق اهداف هذه الدراسة تم الحصول على البيانات اللازمة للدراسة والخاصة بالتقارير المالية المدققة للبلديات عينة الدراسة من خلال الرجوع الى تقرير تقييم البلديات الصادر عن صندوق تطوير واقراض الهيئات المحلية للعام 2019 وذلك بسبب عدم وجود بيانات حديثة عن العامين 2020 و2021 حيث تم اجراء التقييم لهذين العامين خلال النصف الاول من العام 2023، وتم استخدام قائمة تحقق (checklist) صادرة عن شركة Deloitte، واحده من اكبر اربع شركات التدقيق في العالم (Deloitte, 2015) (انظر

الملحق رقم ج) ،حيث تم استخدامها بما يتناسب مع متطلبات الدراسة وتعديلها بما يتلاءم مع واقع البلديات الفلسطينية، وتم جمع البيانات من خلال تعبئة البيانات الخاصة بالبلديات عينة الدراسة من تقرير تقييم البلديات الصادرة عن صندوق تطوير واقراض الهيئات المحلية للعام 2019 في قائمة التحقق الخاصة بمتغيرات الدراسة (انظر الملحق رقم د)، اضافة الى استخدام الابحاث والرسائل الجامعية المنشورة وغير المنشورة في المجالات العلمية المحلية والعالمية ومواقع الانترنت الموثوقة من اجل تغطية الجانب النظري للدراسة.

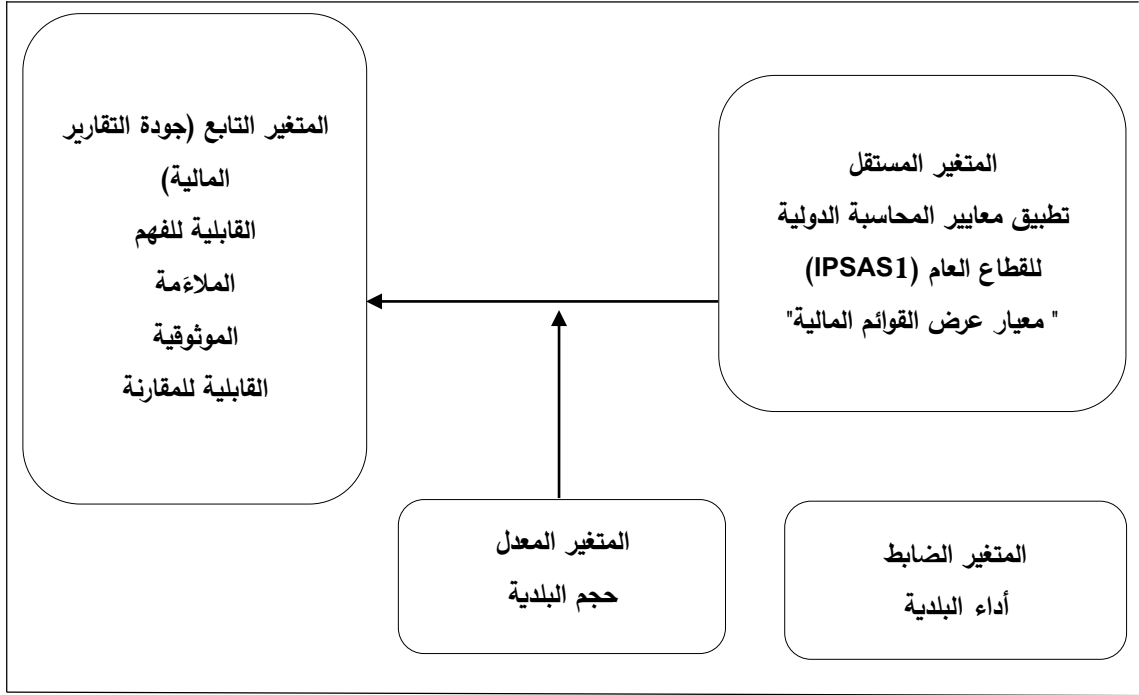
2.4 متغيرات الدراسة

يشير الجدول (1) -أنظر الملحق م- الى تعريف المتغيرات الخاصة بالدراسة والية قياسها والتي تتمثل في المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1، والمتغير التابع جودة التقارير المالية المتمثل في (القابلية للفهم، الملاءمة، الموثوقية القابلية للمقارنة)، اضافة الى المتغير الضابط اداء البلدية والمتغير المعدل حجم البلدية

2.5 نموذج الدراسة

شكل (1)

متغيرات الدراسة



* تم إعداد هذا النموذج من قبل الباحثة.

المتغيرات في النموذج موضحة في الجدول رقم (1) (أنظر الملحق رقم م).

2.6 ما يميز هذه الدراسة عن غيرها

تتميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات كونها الدراسة الأولى من نوعها في فلسطين التي تدرس الآثار المتوقعة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة حسب علم الباحثة، إضافة الى تميز هذه الدراسة في طريقة قياس المتغيرات حيث تم استخدام قائمة تحقق لقياس مدى توفر الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية في البلديات، إضافة الى القيمة المعرفية التي ستضيفها هذه الدراسة الى كل من ذوي الاختصاص وصناع القرار .

2.7 التحليل واختبار الفرضيات

2.7.1 وصف متغيرات الدراسة

2.7.1.1 تصنيف البلديات

تصنف الهيئات المحلية الفلسطينية اما حسب تصنيف وزارة الحكم المحلي الذي يعتمد على الحجم كأساس للتصنيف او حسب تصنيف صندوق تطوير واقراض الهيئات المحلية والذي يعتمد الاداء اساسا للتصنيف ويمثل الجدول رقم (2) تصنيف عينة الدراسة حسب تصنيف صندوق تطوير واقراض الهيئات المحلية.

جدول (2)

وصف بيانات المتغير الضابط "اداء البلدية" تصنيف صندوق تطوير واقراض الهيئات المحلية

النسبة	التكرارات	تصنيف اداء البلدية
1.2	1	A++
15.7	13	A+
1.2	1	A
28.9	24	B++
38.6	32	B+
13.3	11	B
1.2	1	C++
100	83	المجموع

يصف جدول رقم (2) بيانات المتغير الضابط للدراسة وهو اداء البلديات الذي يصنف اداء البلديات حسب مدى التزامها بمؤشرات الاداء الصادرة عن صندوق تطوير واقراض الهيئات المحلية، ويحدد هذا التصنيف 10 مراتب فرعية وهي (A++,A+,A,B++,B+,B,C++,C+,C,D)، ويشير الجدول الى ان 32 بلدية من اصل 83 بلدية حصلت على تصنيف B+ بنسبة 38.6% وتليها 24 بلدية حصلت على تصنيف B++ بنسبة 28.9%، اما بالنسبة لتصنيفي A+ و B فقد كان عدد البلديات الحاصلة عليهما هو 13 و 11 بنسبة 15.7% و 13.3% على التوالي، وقد حصلت كل واحدة من البلديات الثلاثة المتبقية على تصنيف A++ و A و C++ بنسبة 1.2% لكل بلدية .

جدول (3)

وصف بيانات المتغير المعدل "حجم البلدية" تصنيف وزارة الحكم المحلي

النسبة	التكرارات	تصنيف اداء البلدية
13.3	11	أ
86.7	72	ب
100	83	المجموع

يصف هذا الجدول بيانات المتغير المعدل وهو حجم البلديات عينة الدراسة حسب تصنيف وزارة الحكم المحلي الى بلديات (أ، ب، ج) ومجالس قروية، وكانت عينة الدراسة تشمل على البلديات أ: البلديات الكبيرة وبلديات ب: البلديات المتوسطة وعددها 83 بلدية، ويشير التحليل الى ان عدد البلديات الكبيرة في العينة كان 11 بلدية بنسبة 13.3% والبلديات المتوسطة 72 بلدية بنسبة 86.7%.

2.7.1.2 مكونات القوائم المالية

تشمل مكونات القوائم المالية حسب معيار عرض القوائم المالية IPSAS 1 على "بيان المركز المالي، بيان الاداء المالي، بيان التغيرات في صافي الاصول / حقوق الملكية، بيان التدفق النقدي، الموازنة المصادق عليها بالاضافة الى مقارنة بين المبالغ الفعلية والمقدرة والملاحظات التي تشمل ملخصا لاهم السياسات المحاسبية والملاحظات التفسيرية الاخرى" (IFAC, 2021).

جدول (4)

وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 "مكونات القوائم المالية"

النسبة%	التكرارات	مكونات القوائم المالية
100	83	بيان المركز المالي
100	83	بيان شامل للإيرادات والمصروفات
100	83	بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية
100	83	بيان التدفق النقدي
100	83	يتم عرض مقارنة بين الموازنة والاداء الفعلي
81.9	68	الإيضاحات، وتشمل ملخصاً لأهم السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية الأخرى

يصف جدول رقم 4 بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS1 بند "مكونات القوائم المالية"، حيث يشير التحليل الى ان جميع البلديات عينة الدراسة كانت تلتزم بإدراج كل من بيان المركز المالي، بيان شامل للإيرادات والمصروفات، بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، بيان التدفق النقدي وتعرض مقارنة بين الموازنة والاداء الفعلي بنسبة 100%، اما بالنسبة للإيضاحات وملخص السياسات المحاسبية والايضاحات التفسيرية الاخرى فقد كان عدد البلديات التي التزمت بإدراجه في تقريرها كان 68 بلدية بنسبة 81.9%.

2.7.1.3 الهيكل والمحتوى

حسب ما ورد في اصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في معيار عرض القوائم المالية IPSAS 1 (IFAC, 2021) فإنه يقتضي ان يتم ادراج افصاحات في متن القوائم المالية وافصاحات اخرى اما في المتن او في الملاحظات، ويوضح الجدول رقم (5) طريقة تحديد البيانات المالية حسب المعيار بحيث يجب ان تكون هذه البيانات واضحة وتغطي جميع أنشطة المنشأة، ويوضح الجدول ايضا فترة تقديم التقرير والمعلومات التي يجب عرضها في بيان المركز المالي اضافة الى البيانات التي يجب عرضها اما في متن بيان المركز المالي او في الملاحظات حسب معيار عرض القوائم المالية IPSAS 1.

جدول (5)

وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 "الهيكل والمحتوى"

النسبة	التكرارات	الهيكل والمحتوى
74.97	62.25	تحديد البيانات المالية
90.4	75	فترة التقرير
57.8	48	بيان المركز المالي
36.1	30	المعلومات التي يجب عرضها إما على وجه بيان المركز المالي أو في الملاحظات

يصف هذا الجدول بشكل مختصر بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 البند الثاني: "الهيكل والمحتوى" الذي يتفرع منه اربع بنود رئيسية وهي "تحديد البيانات المالية، فترة التقرير، بيان المركز المالي، المعلومات

التي يجب عرضها إما على وجه بيان المركز المالي أو في الملاحظات" (للتفاصيل انظر الملحق رقم هـ)،
فبالنسبة لبند الهيكل والمحتوى: تحديد البيانات المالية فيشير التحليل الى ان 68 بلدية قد التزمت بتحديد
بياناتها المالية بوضوح وتمييزها عن المعلومات الاخرى المنشورة في نفس الوثيقة والتزمت ايضا بتحديد كل
مكون من مكونات البيانات المالية بوضوح بنسبة 81.9%، و30 بلدية التزمت بتغطية جميع أنشطة الهيئة
و83 بلدية قد التزمت بتحديد تاريخ الابلاغ او الفترة التي تغطيها البيانات المالية بنسبة 36.1% و100%
على التوالي، أما بالنسبة للبند الثاني الهيكل والمحتوى: فترة التقرير فيشير التحليل الى ان 75 بلدية من
اصل 83 قد التزمت بتقديم البيانات سنويا بنسبة 90.4%.

ويشير تحليل محتويات البند الثالث الهيكل والمحتوى: بيان المركز المالي الى ان 68 بلدية وبنسبة 81.9%
التزمت بعرض الاصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة في صلب بيان المركز المالي وبالنسبة للمبالغ
المتوقع استردادها او تسويتها ان لا تزيد عن 12 شهرا بعد تاريخ التقرير واكثر من 12 شهر بعد تاريخ
التقرير اضافة الى الافصاح عن المبلغ المتوقع استرداده او تسويته بعد اكثر من 12 شهر، و30 بلدية
التزمت بعرض الاصول والالتزامات المتداولة حسب مبدأ السيولة بنسبة 36.1%، ويشير الجدول ايضا الى
ان جميع البلديات والتي عددها 83 يحتوي بيان المركز المالي الخاص بها على كل من الممتلكات والمنشآت
والمعدات والاستثمار العقاري والاصول غير الملموسة والاصول المالية، اما بالنسبة لباقي محتويات بيان
المركز المالي فقد كان عدد البلديات التي التزمت بإدراجها في مركزها المالي 30 بلدية بنسبة 36.1%.

أما بالنسبة للبند الرابع من بنود الهيكل والمحتوى: المعلومات التي يجب عرضها إما على وجه بيان المركز
المالي أو في الملاحظات فقد كان عدد البيانات التي التزمت بها هو 30 بلدية بنسبة 36.1%.

ان التحليل السابق لا يخلو كون بعض الهيئات المحلية لا تتوفر لها بعض البنود كالاستثمارات وغيرها وهو
ما يبرر على توافرها لبعض الهيئات.

2.7.1.4 بيان الإيرادات والمصروفات

بيان الإيرادات والمصروفات أو بيان الاداء المالي، يشمل هذا البند بنود الإيرادات والمصروفات المعترف بها في فتره محددة ضمن الفائض او العجز (IFAC, 2021)، ويبين الجدول رقم (6) المكونات لبيان الإيرادات والمصروفات والتي تشمل على قسم الفائض او العجز والإيرادات والمصاريف الشاملة للفترة، ويعرض أيضاً المعلومات التي يجب ان تعرض في متن بيان شامل الإيرادات والمصروفات حسب معيار عرض القوائم المالية IPSAS 1.

جدول (6)

وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 "بيان شامل للإيرادات والمصروفات"

النسبة	التكرارات	بيان شامل للإيرادات والمصروفات
36.1	30	مكونات بيان شامل للإيرادات والمصروفات
36.1	30	المعلومات التي يجب عرضها في صدر بيان شامل الإيرادات والمصاريف

يصف هذا الجدول بشكل مختصر مدى التزام البلديات عينة الدراسة بمحتويات بيان شامل للإيرادات والمصروفات حسب ما صدر عن معيار عرض القوائم المالية IPSAS 1، وتشير نتائج التحليل الى التزام 30 بلدية بجميع مكونات بيان شامل للإيرادات والمصروفات وجميع مكونات قسم الفائض والعجز في تقاريرها المالية بنسبة 36.1% (للتفاصيل انظر الملحق رقم و).

2.7.1.5 التدفقات النقدية

يقدم بيان التدفقات النقدية معلومات لمستخدمي البيانات المالية حول قدرتها على توليد كل من النقد والنقد المعادل اضافة الى تحديد احتياجاتها لاستخدام التدفقات النقدية حسب ما ورد في معيار عرض القوائم المالية IPSAS 1 (IFAC, 2021)، ويوضح الجدول التالي البنود التي يجب ان تعرض في متن بيان التدفق النقدي.

جدول (7)

وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 "عرض بيان التدفق النقدي"

النسبة	التكرارات	عرض بيان التدفق النقدي
36.1	30	تقرير التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
36.1	30	تقرير التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل
36.1	30	الإبلاغ عن التدفقات النقدية على أساس الصافي "يمكن الإبلاغ عن التدفقات النقدية الناشئة عن أنشطة التشغيل أو الاستثمار أو التمويل التالية على أساس الصافي"
36.1	30	الإبلاغ عن التدفقات النقدية على أساس الصافي " يمكن الإبلاغ عن التدفقات النقدية الناشئة عن كل من الأنشطة التالية لمؤسسة مالية على أساس الصافي"
36.1	30	التدفقات النقدية للعملاء الأجنبية

يصف جدول رقم (7) بشكل مختصر عدد البلديات التي التزمت ب عرض بيان التدفق النقدي والتزمت بجميع البنود الفرعية الخاصة ببيان التدفق النقدي حسب معيار عرض القوائم المالية IPSAS1، حيث كان عدد البلديات التي التزمت بها هو 30 بلدية من أصل 83 بلدية بنسبة 36.1% وكان عدد البلديات التي لم تلتزم ببنود عرض بيان التدفق النقدي هو 53 بلدية بنسبة 63.8% (للتفاصيل انظر الملحق رقم ز).

2.7.1.6 بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية

يبين بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية الحصص المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح كافة التزاماتها (IFAC, 2021)، ويوضح الجدول أدناه ضرورة ان يشمل بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية على كل من التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح اخطاء الفترات السابقة، رصيد الإيرادات والمصروفات الشاملة في بداية الفترة والتغيرات خلال الفترة اضافة الى التسوية بين القيمة الدفترية لكل بند من بنود بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية في بداية ونهاية الفترة.

جدول (8)

وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق *IPSAS 1* بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية

النسبة	التكرارات	بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية
36.1	30	يجب على المنشأة تقديم بيان بالتغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية

يصف جدول رقم (8) بيانات المتغير المستقل *IPSAS 1* المتعلقة في بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية بشكل مختصر، حيث تشير نتائج التحليل الى ان عدد البلديات التي التزمت بجميع بنود ومتطلبات بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية حسب معيار عرض القوائم المالية *IPSAS 1* هو 30 بلدية من نسبة 36.1% أما بالنسبة لباقي البلديات فأنها لم تلتزم بكافة متطلبات وبنود بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية (للتفاصيل انظر الملحق رقم ح).

2.7.1.7 الملاحظات والافصاح عن السياسات المحاسبية

تشمل الملاحظات على معلومات اضافية غير تلك المعلومات المعروضة في متن القوائم المالية وتقدم شرح وصفي او تحليلات للبنود الواردة في متن البيانات المالية اضافة الى عرضها للبنود التي تكون غير مؤهلة ليتم عرضها في متن القوائم، وتشمل السياسات المحاسبية على أساس او أسس القياس المستخدمة في اعداد البيانات المالية اضافة الى السياسات المحاسبية التي تساعد في فهم البيانات المالية (IFAC, 2021).

جدول (9)

وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق *IPSAS 1* " الملاحظات والافصاح عن السياسات المحاسبية

النسبة	التكرارات	الملاحظات والافصاح عن السياسات المحاسبية
		يجب أن تعرض الملاحظات معلومات حول:
81.9	68	<ul style="list-style-type: none">• أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة• الافصاح عن المعلومات التي لو يتم عرضها في القوائم المالية• الملاحظات
		يجب على المنشأة أن تصح في ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن:
81.9	68	<ul style="list-style-type: none">• اسس القياس• السياسات المحاسبية المستخدمة• الافصاح عن الاحكام

يصف هذا الجدول باختصار مدى التزام البلديات في عينة الدراسة بتقديم الملاحظات والإفصاح عن السياسات المحاسبية حسب معيار عرض القوائم المالية IPSAS 1، وتشير نتائج التحليل كما هو موضح في الجدول اعلاه الى ان 68 بلدية بنسبة 81.9 تلتزم بتقديم الملاحظات كما هو مطلوب في معيار عرض القوائم المالية اضافة الى قيامها بالإفصاح في ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن جميع البنود المطلوبة حسب IPSAS 1، و15 بلدية فقط لم تلتزم بتقديم الملاحظات والسياسات المحاسبية حسب IPSAS 1. (للتفاصيل انظر الملحق رقم ح).

2.7.1.8 المتغيرات التابعة

يشمل المتغير التابع على متغير رئيسي وهو جودة التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة والذي تم قياسه بمتغيراته الفرعية وهي: القابلية للفهم، الملاءمة، الموثوقية والقابلية للمقارنة والتي تمثل الخصائص النوعية للتقارير المالية حسب معيار عرض القوائم المالية IPSAS 1 والتي تشكل مواصفات تجعل من البيانات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة للمستخدمين (IFAC, 2014)، ويوضح الجدول رقم (10) البنود الفرعية لكل واحدة من المتغيرات التابعة.

جدول (10)

وصف بيانات المتغيرات التابعة

المتغير	البنود الفرعية	التكرارات	النسبة
القابلية للفهم	ايضاحات حول محتويات القوائم المالية	83	100
	شرح حول الانجازات السابقة	83	100
	وصف للتوقعات المستقبلية	83	100
الملاءمة	التوقيت المناسب لعرض الموازنات وعرض التقارير المالية	72	86.7
	والمحتوى القياسي (مدى الالتزام بالنموذج المعد من قبل وزارة الحكم المحلي)	72	86.7
	ارسال التقارير وفق بوابة الموازنات شهريا وسنوياً	72	86.7
	اصدار تقرير مدقق الحسابات ضمن الفترة المحددة من قبل وزارة الحكم المحلي	72	86.7
الموثوقية	هل يتم تدقيق البيانات المالية من قبل مدقق حسابات خارجي معتمد وفق الشروط الصادرة عن وزارة الحكم المحلي	75	90.4
	قبول الموازنات من قبل وزارة الحكم المحلي بدون تعديلات او بوجود تعديلات	72	86.7
	هل يتم طلب تعديلات متكررة على الموازنة خلال السنة	11	13.3
القابلية للمقارنة	مقارنة عرض محتويات القوائم المالية مع بنود هيكل الحسابات الموحد المعد من قبل وزارة الحكم المحلي	30	36.1
	هل يتم عرض البيانات المالية من سنة لأخرى بنفس المحتوى	30	36.1
	هل يتم عرض القوائم المالية ضمن التقرير لسنتين متعاقبتين	75	90.4

يوضح الجدول رقم 10 وصف لبيانات المتغير التابع "جودة التقارير المالية" والذي يتفرع منه 4 متغيرات فرعية وهي "القابلية للفهم، الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة"، فيما يتعلق بالمتغير التابع "القابلية للفهم" ففقد توصلت نتائج التحليل الى ان جميع البلديات تتوفر لديها ايضاحات حول محتويات القوائم المالية وشرح حول الانجازات السابقة اضافة الى توفر وصف للتوقعات المستقبلية وهذا يشير الى توفر خاصية القابلية للفهم في جميع التقارير المالية للبلديات عينة الدراسة وبنسبة 100%.

أما بالنسبة لمتغير الملاءمة فتشير نتائج التحليل الى ان 72 بلدية بنسبة 86.7 تقوم بعرض الموازنات والتقارير المالية في التوقيت المناسب وتلتزم بالنموذج المعد من قبل وزارة الحكم المحلي اضافة الى التزامها

بأرسال التقارير وفق بوابة الموازنات شهريا وسنوياً وتقوم بإصدار تقرير مدقق الحسابات ضمن الفترة المحددة من قبل وزارة الحكم المحلي.

وفيما يتعلق بمتغير الموثوقية فتشير نتائج التحليل الى ان 75 بلدية وبنسبة 90.4% تقوم بتدقيق بياناتها المالية من قبل مدقق حسابات خارجي معتمد وفق الشروط الصادرة عن هيئة الحكم المحلي، ويتم قبول الموازنات من قبل وزارة الحكم المحلي بدون تعديلات او بوجود تعديلات ل 72 بلدية بنسبة 86.7% وطلب تعديلات متكررة ل 11 بلدية بنسبة 13.3%. أما متغير القابلية للمقارنة فتشير نتائج التحليل الى ان 30 بلدية بنسبة 36.1% تلتزم بمقارنة عرض محتويات القوائم المالية مع بنود هيكل الحسابات الموحد المعد من قبل وزارة الحكم المحلي وتقوم بعرض البيانات المالية من سنة لأخرى بنفس المحتوى وتقوم 75 بلدية بعرض القوائم المالية لسنتين متعاقبتين ضمن التقرير بنسبة 90.4% .

2.8 اختبار الفرضيات

اختبار الفرضية الاولى:

والتي تنص على انه لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية القابلية للفهم للمعلومات في التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

لاختبار هذه الفرضية استخدمت الباحثة تحليل الانحدار لقياس أثر المتغير المستقل "IPSAS 1" على المتغير التابع "القابلية للفهم".

جدول (11)

اختبار أثر تطبيق المعيار IPSAS 1 على القابلية للفهم

نتيجة اختبار الفرضية		R2			قيمة الدلالة Sig				
بدون أثر	وجود أثر	بدون أثر	وجود أثر	بدون أثر	وجود أثر	بدون أثر	وجود أثر	المتغيرات	
المتغير	المتغير	المتغير	المتغير	المتغير	المتغير	المتغير	المتغير	الضابط	
المعدل	الرقابي	الضابط	المعدل	الرقابي	الضابط	المعدل	الرقابي	والمعدل	
		والمعدل			والمعدل				
			.205	.140	.059	.0000	.002	.027	متوسط تطبيق IPSAS 1

يشير الجدول 11 اعلاه الى نتائج التحليل لاختبار الفرضية الاولى التي تنص على انه (لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 "معياري عرض القوائم المالية" على خاصية القابلية للفهم للمعلومات في التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين) قبل ادخال أثر المتغير الضابط والمعدل، حيث توصلت نتائج التحليل الى ان قيمة R2 تساوي 0.059. وتعني هذه النسبة ان 0.059 من التغير في جودة التقارير المالية كان مرتبط بتطبيق IPSAS1، وبلغت قيمة الدلالة sig 0.027 وهي قيمة اقل من مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ وبالتالي فاننا نرفض الفرضية العدمية التي تشير الى عدم وجود اثر لتطبيق IPSAS 1 على القابلية للفهم ونقبل الفرضية البديلة.

وقد توصلت ايضاً النتائج الى ان التحليل قد تضمن ثلاثة بنود فقط من بنود المتغير المستقل IPSAS 1 والتي تبين ان لها أثر على المتغير التابع "القابلية للفهم" وهي الهيكل والمحتوى -فترة التقرير، بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية والإفصاح عن السياسات المحاسبية من اصل 14 بند واستبعد باقي البنود، وأشار التحليل الى ان قيمة الدلالة sig لهذه البنود الثلاثة كانت تساوي 0 وهي اقل من مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية التي تنص على عدم وجود أثر للمتغير المستقل "IPSAS 1" على لمتغير التابع "القابلية للفهم" ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر لتطبيق

معيار عرض القوائم المالية IPSAS 1 على خاصية القابلية للفهم للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين (للتفاصيل انظر الملحق رقم ط).

وعند اختبار الفرضية بوجود أثر المتغير الضابط "الأداء" فقد توصلت نتائج التحليل الى أن 140. من المتغير الحاصل في المتغير التابع يعود الى المتغير المستقل تطبيق IPSAS1، وقيمة الدلالة sig بلغت 0.002. وهي اقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية التي تشير الى عدم وجود أثر لتطبيق IPSAS 1 على القابلية للفهم ونقبل الفرضية البديلة.

اضافة الى ذلك فقد توصلت النتائج الى أن البنود الفرعية ل IPSAS 1 التي تؤثر على القابلية للفهم هي "مكونات القوائم المالية والهيكل والمحتوى -فترة التقرير وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية"، وبلغت قيمة الدلالة sig لبند مكونات القوائم المالية 0 وهي اقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تشير الى وجود أثر لتطبيق IPSAS 1 على خاصية القابلية للفهم بوجود أثر أداء البلدية كمتغير ضابط، أما بالنسبة لقيمة الدلالة sig لكل من الهيكل والمحتوى -فترة التقرير وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية فقد بلغت 1.00 لكل منهما وهي اكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فإننا نقبل الفرضية العدمية التي تشير الى عدم وجود أثر لتطبيق IPSAS 1 على خاصية القابلية للفهم بوجود المتغير الضابط "الاداء" (للتفاصيل انظر الملحق رقم ط).

وعند ادخال أثر المتغير المعدل "حجم البلدية" عند اختبار الفرضية الاولى فقد بلغت قيمة معامل التحديد R2 205. أي ان 205. من المتغير في جودة التقارير المالية مرتبط بتطبيق IPSAS1، وبلغت قيمة الدلالة sig 0.000. وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تشير الى وجود أثر لتطبيق IPSAS1 على خاصية القابلية للفهم للتقارير المالي للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

وقد تبين من خلال التحليل الى ان بنود المتغير المستقل التي يوجد لها أثر على المتغير التابع هي مكونات القوائم المالية والهيكل والمحتوى -فترة التقرير والهيكل والمحتوى- بيان المركز المالي، وكانت قيمة الدلالة sig كانت تساوي لبند مكونات القوائم المالية 0 وهي قيمة اقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل البديلة التي تشير لوجود أثر للمتغير المستقل على المتغير التابع بإدخال أثر المتغير المعدل، وبلغت قيمة الدلالة sig لكل من الهيكل والمحتوى -فترة التقرير والهيكل والمحتوى- بيان المركز المالي 1.00 وهي قيمة اكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لذلك فانه يتم قبول الفرضية العدمية التي تشير الى عدم وجود أثر لتطبيق IPSAS 1 على خاصية القابلية للفهم بإدخال أثر المتغير المعدل "حجم البلدية" (للتفاصيل انظر الملحق رقم ط)

اختبار الفرضية الثانية

والتي تنص على انه لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية الملاءمة للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

لاختبار هذه الفرضية استخدمت الباحثة تحليل الانحدار لقياس أثر المتغير المستقل "IPSAS 1" على المتغير التابع "الملاءمة". انظر الجدول (12) -الملحق م-.

يشير الجدول 12 الى نتائج التحليل لاختبار الفرضية الثانية التي تنص على انه (لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية الملاءمة للمعلومات في التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين قبل ادخال أثر المتغير الضابط والمعدل. حيث توصلت نتائج التحليل الى ان 0.007 من التغير الحاصل في المتغير التابع يعود الى المتغير المستقل وهي قيمة ارتباط ضعيفة، وبلغت قيمة الدلالة sig 460. وهي اكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فاننا نقبل الفرضية العدمية التي

تشير الى عدم وجود أثر لتطبيق IPSAS 1 على خاصية الملاءمة للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

وتشير نتائج التحليل الى وجود ثلاثة بنود فقط من بنود المتغير المستقل IPSAS 1 والتي تؤثر على المتغير التابع "الملاءمة" وهي الهيكل والمحتوى -فترة التقرير، بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية والإفصاح عن السياسات المحاسبية من أصل 14 بند واستبعد باقي البنود، وقد بلغت قيمة معامل التحديد (R2) 0.090. وهي قيمة معامل تحديد ضعيفة تعني ان 0.09 من التغير الحاصل في المتغير التابع "الملاءمة" حدث بسبب التغير الحاصل في المتغير المستقل "IPSAS1".

وتشير نتائج التحليل الى ان قيمة الدلالة sig لبند الهيكل والمحتوى -فترة التقرير تساوي 0.292 وهي اكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فإننا نقبل الفرضية العدمية التي تنص على عدم وجود أثر للمتغير المستقل IPSAS 1 "بند الهيكل والمحتوى -فترة التقرير" على المتغير التابع "الملاءمة"، أما بالنسبة لقيمة الدلالة sig لبند بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية تساوي 0.891 وهي اكبر من ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فإننا نقبل الفرضية العدمية التي تنص على عدم وجود أثر للمتغير المستقل على المتغير التابع ونرفض الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر للمتغير المستقل لتطبيق معيار عرض القوائم المالية IPSAS 1 "بند بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية" على المتغير التابع خاصية موثوقية المعلومات للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

وفيما يتعلق ببند الإفصاح عن السياسات المحاسبية فان قيمة الدلالة له sig تساوي 0.088 وهي أكبر من ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فإننا نقبل الفرضية العدمية التي تشير الى انه لا يوجد أثر للمتغير المستقل IPSAS1 "بند الإفصاح عن السياسات المحاسبية" على المتغير المستقل "الموثوقية" للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين (للتفاصيل انظر الملحق رقم ي).

وتشير النتائج في الجدول اعلاه عند ادخال أثر المتغير الضابط "الأداء" في اختبار أثر تطبيق IPSAS 1 على خاصية الملاءمة للتقارير المالية الى ان قيمة الدلالة sig بلغت 281. وهي اكبر مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فاننا نقبل الفرضية العدمية التي تشير الى انه لا يوجد لتطبيق IPSAS 1 على خاصية الملاءمة للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين بوجود اداء البلديات كمتغير ضابط. وكانت بنود المتغير المستقل "IPSAS 1" التي تؤثر على المتغير التابع "الملاءمة" هي مكونات البيانات المالية والهيكل والمحتوى -فترة التقرير وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، حيث بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) 0.096 وهي قيمة معامل تحديد ضعيفة، أما بالنسبة لمستوى الدلالة sig فقد بلغت قيمته لبنود المتغير المستقل الثلاثة 163. و332. و691. على التوالي وهي قيمة اكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فأنا نقبل الفرضية العدمية التي تشير الى انه لا يوجد أثر لتطبيق IPSAS 1 على خاصية الملاءمة للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين بوجود أثر المتغير الضابط "الأداء" (للتفاصيل انظر الملحق رقم ي).

وعند اضافة أثر المتغير المعدل "حجم البلدية" لاختبار الفرضية فإنه تبين أن قيمة sig تساوي 249. وهي قيمة اكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فأنا نقبل الفرضية العدمية التي تشير الى انه لا يوجد أثر لتطبيق IPSAS 1 على خاصية الملاءمة للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين بوجود حجم البلديات كمتغير معدل.

وتبين من التحليل ان بنود المتغير المستقل IPSAS 1 التي تؤثر على خاصية الملاءمة هي مكونات القوائم المالية والهيكل والمحتوى -فترة التقرير والهيكل والمحتوى-بيان المركز المالي، وكانت قيمة معامل التحديد (R^2) 0.095 وهي قيمة ضعيفة، وقيمة مستوى الدلالة sig قد بلغت 169. و279. و962. وهي اكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فإننا نقبل الفرضية العدمية التي تشير الى عدم وجود أثر لتطبيق

IPSAS 1 على خاصية الملاءمة للتقارير المالية بوجود أثر المتغير المعدل "حجم البلدية" (للتفاصيل انظر الملحق رقم ي).

اختبار الفرضية الثالثة

والتي تنص على انه لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على الموثوقية للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

لاختبار هذه الفرضية استخدمت الباحثة تحليل الانحدار لقياس أثر المتغير المستقل "IPSAS 1" على المتغير التابع "الموثوقية". أنظر الجدول (13) -الملحق م-

يشير الجدول 13 الى نتائج التحليل لاختبار الفرضية الثالثة التي تنص على انه (لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية الموثوقية للمعلومات في التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين) قبل ادخال أثر المتغير الضابط والمعدل. حيث توصلت نتائج التحليل الى ان قيمة R2 تساوي 249. وتعني هذه النسبة ان 249. من التغير في جودة التقارير المالية كان مرتبط بتطبيق IPSAS1 وهي قيمة ارتباط عالية، وبلغت قيمة الدلالة sig.002 وهي قيمة اقل من مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0.05)$ وبالتالي فاننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل البديلة التي تشير الى وجود أثر لتطبيق IPSAS 1 على خاصية الموثوقية للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

وتشير نتائج التحليل الى وجود ثلاثة بنود فقط من بنود المتغير المستقل IPSAS 1 والتي تؤثر على المتغير التابع "الموثوقية" وهي الهيكل والمحتوى -فترة التقرير، بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية والإفصاح عن السياسات المحاسبية من أصل 14 بند وتم استبعاد باقي البنود.

وتشير نتائج التحليل الى ان قيمة الدلالة Sig للبنود المتغير المستقل الثلاثة " الهيكل والمحتوى -فترة التقرير، بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية والإفصاح عن السياسات المحاسبية" تساوي 0.00 وهي اقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر للمتغير المستقل IPSAS 1 "بند الهيكل والمحتوى -فترة التقرير، بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية والإفصاح عن السياسات المحاسبية" على المتغير التابع "الموثوقية" للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين (للتفاصيل انظر الملحق رقم ق).

وعند اختبار الفرضية بوجود أثر للمتغير الضابط "الأداء" فقد توصلت نتائج التحليل الى أن قيمة R2 تساوي 0.152. وقيمة الدلالة sig قد بلغت 0.001. وهي اقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تشير الى وجود أثر لتطبيق IPSAS 1 على خاصية الموثوقية بوجود أثر أداء البلدية كمتغير ضابط.

وتوصل التحليل الى ان البنود الفرعية ل IPSAS 1 التي تؤثر على الموثوقية هي مكونات القوائم المالية والهيكل والمحتوى -فترة التقرير وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، وبلغت قيمة الدلالة sig للبنود الثلاثة تساوي 0.00 وهي اقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تشير الى وجود أثر لتطبيق IPSAS 1 على خاصية الموثوقية بوجود أثر أداء البلدية كمتغير ضابط (للتفاصيل انظر الملحق رقم ق).

وعند ادخال أثر المتغير المعدل "حجم البلدية" عند اختبار الفرضية فإنه تبين ان قيمة الدلالة sig قد بلغت 0.003. وهي اقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي نقبل الفرضية البديلة التي تشير الى وجود أثر لتطبيق IPSAS 1 على الموثوقية للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين بوجود المتغير المعدل "حجم البلدية".

ويشير التحليل الى ان بنود المتغير المستقل التي يوجد لها أثر على المتغير التابع هي مكونات القوائم المالية والهيكل والمحتوى -فترة التقرير والهيكل والمحتوى- بيان المركز المالي، وكانت قيمة الدلالة sig لبنود المتغير المستقل الثلاثة تساوي 0.00 وهي قيمة اقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل البديلة التي تشير لوجود أثر للمتغير لتطبيق IPSAS 1 على خاصية الموثوقية للتقارير المالية بإدخال أثر المتغير المعدل "حجم البلدية".

اختبار الفرضية الرابعة

والتي تنص على انه لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات في التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

لاختبار هذه الفرضية استخدمت الباحثة تحليل الانحدار لقياس أثر المتغير المستقل "IPSAS 1" على المتغير التابع "القابلية للمقارنة". أنظر الجدول (14) -الملحق م-

يوضح جدول رقم 14 نتائج التحليل لاختبار الفرضية الرابعة التي تنص على انه (لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات في التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين) قبل ادخال أثر المتغير الضابط والمعدل، حيث بينت النتائج ان قيمة R2 بلغت 0.949. وهي قيمة ارتباط عالية جدا بحيث تشير الى ان 94.9% من التغير في جودة التقارير المالية يعود الى تطبيق IPSAS1، وبلغت قيمة الدلالة sig .000 وهي اقل من مستوى الدلالة الاحصائية وبالتالي نقبل الفرضية البديلة التي تشير الى وجود أثر للمتغير المستقل على المتغير التابع.

وتشير نتائج التحليل الى ان ثلاثة بنود فقط من بنود المتغير المستقل IPSAS 1 هي التي أثرت على المتغير التابع "القابلية للمقارنة" وهي الهيكل والمحتوى -فترة التقرير، بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية والإفصاح عن السياسات المحاسبية من أصل 14 بند وتم استبعاد باقي البنود.

وتشير نتائج التحليل الى ان قيمة الدلالة Sig لبنود المتغير المستقل الثلاثة "الهيكل والمحتوى -فترة التقرير، بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية والإفصاح عن السياسات المحاسبية" تساوي 0.00 وهي اقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر للمتغير المستقل IPSAS 1 "بند الهيكل والمحتوى -فترة التقرير، بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية والإفصاح عن السياسات المحاسبية" على لمتغير التابع "القابلية للمقارنة" للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين (للتفاصيل انظر الملحق رقم ل).

وتشير نتائج التحليل الى انه عند اختبار الفرضية بإدخال أثر المتغير الضابط "الأداء" فقد توصلت نتائج التحليل الى أن البنود الفرعية ل IPSAS 1 التي تؤثر على القابلية للمقارنة هي مكونات القوائم المالية والهيكل والمحتوى -فترة التقرير وبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، وبلغت قيمة الدلالة sig للبنود الثلاثة تساوي 0.00 وهي اقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تشير الى وجود أثر لتطبيق IPSAS 1 على خاصية القابلية للمقارنة بوجود أثر أداء البلدية كمتغير ضابط.

وعند ادخال أثر المتغير المعدل "حجم البلدية" عند اختبار الفرضية فإنه تبين ان قيمة الدلالة الاحصائية تساوي 0.00. وان بنود المتغير المستقل التي يوجد لها أثر على المتغير التابع هي مكونات القوائم المالية والهيكل والمحتوى -فترة التقرير والهيكل والمحتوى -بيان المركز المالي، وكانت قيمة الدلالة sig لبنود المتغير المستقل الثلاثة تساوي 0.00 وهي قيمة اقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبالتالي نرفض الفرضية

العدمية ونقبل البديلة التي تشير لوجود أثر للمتغير لتطبيق IPSAS 1 على خاصية القابلية للمقارنة للتقارير المالية بإدخال أثر المتغير المعدل "حجم البلدية" (للتفاصيل انظر الملحق رقم ل)

الفصل الثالث

النتائج والتوصيات

3.1 نتائج الدراسة

توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج وهي:

أولاً: نتائج اختبار الفرضيات قبل ادخال المتغير الضابط والمعدل

1. توصلت نتيجة اختبار الفرضية الاولى الى وجود أثر لتطبيق IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية القابلية للفهم للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين، حيث كانت ثلاثة بنود من بنود المتغير المستقل IPSAS 1 هي التي تؤثر على المتغير التابع وهي "الهيكل والمحتوى -فترة التقرير وبيان التغيرات في صافي الاصول/ حقوق الملكية والافصاح عن السياسات المحاسبية"، حيث كانت قيمة الدلالة Sig لهذه البنود الثلاثة تساوي صفر بالتالي فانه يوجد أثر ذو دلالة احصائية لهذه البنود على خاصية القابلية للفهم للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين قبل ادخال أثر المتغير الضابط والمتغير المعدل.

2. توصلت نتائج اختبار الفرضية الثانية الى انه لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق IPSAS 1 بند الهيكل والمحتوى -فترة التقرير وبيان التغيرات في صافي الاصول/ حقوق الملكية والافصاح عن السياسات المحاسبية على خاصية الملاءمة للتقارير المالية للبلديات الكبية والمتوسطة في فلسطين قبل إدخال أثر المتغير الضابط والمعدل وتتعارض هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (السلمي وعبد الرحمن، 2022).

3. توصلت نتائج اختبار الفرضية الثالثة الى وجود أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية الموثوقية للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين، وكانت بنود المتغير المستقل IPSAS 1 بند "الهيكل والمحتوى -فترة التقرير، بيان التغيرات في صافي

الأصول/ حقوق الملكية والإفصاح عن السياسات المحاسبية " الثلاثة لها أثر على خاصية الموثوقية للقرارات المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين قبل ادخال أثر المتغير الضابط والمعدل ، وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراستي (السلمي وعبد الرحمن، 2022) و(السعيد، 2017).

4. تشير نتائج اختبار الفرضية الرابعة الى وجود أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية القابلية للمقارنة للقرارات المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين، وكانت بنود IPSAS 1 التي تؤثر على خاصية القابلية للمقارنة هي "بند الهيكل والمحتوى -فترة التقرير، بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية والإفصاح عن السياسات المحاسبية" قبل ادخال أثر المتغير الضابط والمعدل، والتي تتوافق مع نتيجة دراسة (Olayinka et al., 2016).

تشير نتائج التحليل قبل ادخال المتغير الضابط والمعدل الى ان بنود المتغير المستقل IPSAS 1 الفرعية التي تؤثر على جودة التقارير المالية المتمثلة في (القابلية للفهم، الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة) ثابتة ولم تتغير في اختبار الفرضيات الاربعة وهي (الهيكل والمحتوى -فترة التقرير، بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، الإفصاح عن السياسات المحاسبية)، ويمكن تفسير بند الهيكل والمحتوى -فترة التقرير في ان البلديات يجب ان تقدم بياناتها المالية بشكل سنوي وذلك لارتباطها بالموازنة السنوية للبلدية لذلك سيكون لها أثر على جودة التقارير المالية للبلديات، وفيما يتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية فيمكن تفسيره في اختلاف الاساس المحاسبي الذي يتم استخدامه من بلدية لأخرى وبالتالي فان الالتزام بالإفصاح عن السياسات المحاسبية يؤثر على جودة التقارير المالية اما بند التغيرات في صافي الاصول/ حقوق الملكية فان لها تأثير على جودة التقارير المالية لان البلديات في فلسطين لا تلتزم بتطبيق الفقرات الخاصة بقائمة التغيرات في صافي الاصول/ حقوق الملكية في معيار عرض القوائم المالية IPSAS1 وبالتالي فان التقارير المالية بحاجة لتوفر هذه البنود حتى تكون ذات جودة عالية.

ثانياً: نتائج اختبار الفرضيات بعد ادخال المتغير الضابط

1. توصلت نتائج التحليل عند اختبار الفرضية الاولى بإدخال أثر المتغير الضابط "أداء البلدية" الى انه يوجد أثر لتطبيق IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية القابلية للفهم للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

أ. توصلت النتائج الى ان بنود IPSAS 1 التي تؤثر على المتغير المستقل هي "مكونات القوائم المالية، الهيكل والمحتوى -فترة التقرير وبيان التغيرات في صافي الاصول/حقوق الملكية" وكانت نتائج تأثير كل من هذه البنود كما يلي:

- يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق IPSAS 1 بند مكونات القوائم المالية على خاصية القابلية للفهم للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.
- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق IPSAS 1 بند الهيكل والمحتوى -فترة التقرير وبيان التغيرات في صافي الاصول/حقوق الملكية على خاصية القابلية للفهم للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

2. توصلت نتيجة اختبار الفرضية الثانية عند ادخال أثر المتغير الضابط "الاداء" الى انه لا يوجد أثر لتطبيق IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية الملاءمة للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين، وكانت بنود المتغير المستقل IPSAS 1 التي وجد لها أثر على المتغير التابع "الملاءمة" هي "مكونات القوائم المالية، الهيكل والمحتوى -فترة التقرير وبيان التغيرات في صافي الاصول/ حقوق الملكية" وكانت نتيجة التحليل انه لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لهذه البنود الثلاثة على خاصية الملاءمة للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

3. توصلت نتيجة اختبار الفرضية الثالثة عند ادخال أثر المتغير الضابط "اداء البلدية" الى وجود أثر لتطبيق IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية الموثوقية للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين، وكانت بنود IPSAS 1 التي تؤثر على خاصية الموثوقية هي "مكونات القوائم

المالية والهيكل والمحتوى -فترة التقرير وبيان التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية" على خاصية الموثوقية للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

4. توصلت النتائج الى وجود أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق IPSAS 1 "مكونات القوائم المالية والهيكل والمحتوى -فترة التقرير وبيان التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية" على خاصية القابلية للمقارنة للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين مع ادخال أثر المتغير الضابط "الاداء".

اظهرت نتائج التحليل عند ادخال المتغير الضابط "اداء البلدية" لاختبار فرضيات الدراسة فقد تم استبعاد بند الافصاح عن السياسات المحاسبية في نتائجها وازضافة بند مكونات القوائم المالية ويعود ذلك الى انه عند تقييم اداء البلديات لا يتم التركيز على مدى توفر الافصاح عن السياسات المحاسبية انما تركز على مدى توفر قوائم مالية مدققة وموحدة في البلديات اضافة الى نتائج اعمال البلديات التي تظهر في قوائمها المالية، لذلك فانه بوجود الاداء كمتغير ضابط سيكون لمكونات القوائم المالية تأثير على جودة التقارير المالية.

ثالثا: نتائج اختبار الفرضيات بعد ادخال المتغير المعدل

1. عند إدخال أثر المتغير المعدل "حجم البلدية" فقد توصلت نتائج التحليل الى وجود أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق IPSAS 1 "معيار عرض القوائم المالية" على خاصية القابلية للفهم للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

أ. توصلت النتائج الى ان بنود IPSAS 1 التي تؤثر على المتغير التابع "القابلية للفهم" هي "مكونات القوائم المالية، الهيكل والمحتوى -فترة التقرير والهيكل والمحتوى -بيان المركز المالي" وكانت نتائج تأثير كل من هذه البنود كما يلي:

• يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق IPSAS 1 بند مكونات القوائم المالية على خاصية القابلية للفهم للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.

- لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق IPSAS 1 بند الهيكل والمحتوى -فترة التقرير والهيكل والمحتوى -بيان المركز المالي على خاصية القابلية للفهم للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.
 - 2. عند ادخال أثر المتغير المعدل "حجم البلدية" فقد توصلت نتيجة التحليل الى انه لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق IPSAS 1 بند "مكونات القوائم المالية، الهيكل والمحتوى -فترة التقرير والهيكل والمحتوى -بيان المركز المالي" على خاصية الملاءمة للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.
 - 3. عند ادخال أثر المتغير المعدل "حجم البلدية" فقد توصلت نتائج التحليل الى وجود أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق IPSAS 1 "مكونات القوائم المالية، الهيكل والمحتوى -فترة التقرير والهيكل والمحتوى -بيان المركز المالي" على موثوقية التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.
 - 4. توصلت نتائج اختبار الفرضية الرابعة عند ادخال أثر المتغير المعدل "حجم البلدية" الى وجود أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق IPSAS 1 "مكونات القوائم المالية، الهيكل والمحتوى -فترة التقرير والهيكل والمحتوى -بيان المركز المالي" على خاصية القابلية للمقارنة للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين.
- تشير النتائج انه عند ادخال المتغير المعدل "حجم البلدية" فقد توصلت النتائج الى ان بند والهيكل والمحتوى -بيان المركز المالي من بنود المتغير المسنقل IPSAS 1 أصبح يؤثر على جودة التقارير المالية ويشير هذا الى انه عند ادخال حجم البلدية كمتغير معدّل فان جودة التقارير المالية ستتأثر بهيكل ومحتوى بيان المركز المالي من حيث مدى تحديد ووضوح مكونات بيان المركز وتمييزها عن غيرها وما إذا كانت هذه البيانات تغطي جميع أنشطة هذه الهيئة.

3.2 التوصيات

في ضوء ما توصلت له هذه الدراسة من نتائج فإنها توصي فيما يلي:

1. ضرورة تبني تطبيق معيار عرض القوائم المالية IPSAS 1 من قبل صندوق تطوير واقرض الهيئات المحلية وإلزام البلديات بتطبيقه لما له من أثر ايجابي على تحسين جودة التقارير المالية وربط ذلك بنظام التقييم السنوي للهيئات المحلية.
2. تشجيع البلديات على الاهتمام بالتطبيق الصحيح لبنود ومكونات معيار عرض القوائم المالية وباقي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لما لذلك من منافع في تحسين اداء البلدية ورفع جودة تقاريرها المالية وتحسين في كفاءتها.
3. البحث في المعوقات التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في البلديات الفلسطينية.
4. حث الجهات الحكومية على عقد دورات وندوات توعوية حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ورفع كفاءة العاملين في البلديات وفي القطاع العام وتدريبهم على كيفية تطبيقها في المؤسسات الحكومية.
5. تشجيع المؤسسات الحكومية الاخرى في فلسطين على تبني تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومعيار عرض القوائم المالية بشكل خاص لما لتطبيقها من تحسين لجودة التقارير المالية.
6. اجراء دراسات جديدة تقيس أثر تطبيق معيار عرض القوائم المالية IPSAS 1 على متغيرات اخرى مثل الرقابة على المال العام وتقييم الاداء في البلديات الفلسطينية.
7. اجراء دراسات جديدة تقيس أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS على جودة التقارير المالية في البلديات او في مؤسسة حكومية اخرى مثل وزارة المالية.

3.3 محددات الدراسة

1. عدم توفر دراسات سابقة كافية خاصة بموضوع الدراسة.
2. صعوبة الحصول على البيانات الخاصة بالدراسة.
3. عدم توفر البيانات الخاصة بالدراسة للسنوات الاخيرة بعد عام 2019.

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الاختصار
IFAC	International Federation of Accountants
NPM	New Public Management
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IAS	International Accounting Standards

قائمة المصادر والمراجع

المراجع العربية

الاتحاد الدولي للمحاسبين .(2014). إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام طبعة عام 2014 الجزء الأول www.ipsasb.org .

الاتحاد الدولي للمحاسبين .(2021). إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام طبعة عام 2021 الجزء الأول <https://2u.pw/jfZomt> .

الاجودي، زيد و الخرسان ، محمد.(2016). دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات الاقتصادية والأجهزة الحكومية "بحث تطبيقي في محافظة ذي قار ."
<https://2u.pw/AWrYiw>

الأسكاف، ملهم و شهيد، رزان .(2018). قياس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية (دراسة تطبيقية على سوق دمشق للأوراق المالية .(مجلة جامعة القدس المفتوحة للابحاث والدراسات . 44(2), 248–264. <https://2u.pw/71JQ3h> ,

الأعرج، حسن .(2007). كيف تتميز إدارة البلديات كمؤسسة عامة عن بقية المؤسسات سواء في القطاع العام او الخاص <https://2u.pw/kPZ8nO> .

الخطيب، محمود .(2021). الدور الوسيط للأداء المالي والتشغيلي في العلاقة بين استخدام تقنيات البيانات الضخمة وجودة التقارير المالية :دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية (دراسة تطبيقية .(المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية .182–223. 12(2) , <https://doi.org/10.21608/jces.2021.188632>

السعبري، ابراهيم و جواد، مروة . (2020). المحاسبة عن نشاطات الاعمال في الوحدات الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أنموذج مقترح للتطبيق في (مديريات بلديات النجف الاشرف). مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية . 12(2), 213–190 .

<https://2u.pw/H95Unq>

السعيد، احمد . (2017). أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية ipsas في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية . 16, 335–348 .

<http://search.mandumah.com/Record/880181>

السلمي، شعله و عبد الحمين، نجلاء . (2022). أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية السعودية (دراسة ميدانية). (المجلة العربية للآداب والدراسات الإنسانية، 6(24) ،

227–270. <https://doi.org/10.21608/ajahs.2022.266191>

العزاوي، فيصل و جهاد، اسعد . (2018). العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي التقليدي في العراق والنظام الإلكتروني بين النظرية والتطبيق (/بحث تطبيقي في جامعة ديالى ٢٠١٨ .) مجلة دراسات محاسبية

ومالية . 1–26 . <https://2u.pw/r2GaVn> ,

الوشاح ، محمود ، النابلسي ، زينب و العدوس ، مراد . (2018). تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام ودوره في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية مجلة الجامعة

الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية . 26(4), 183–205. <https://2u.pw/IFREnT> ,

الوقائع الفلسطينية . (1998). الوقائع الفلسطينية الجريدة الرسمية للسلطة الوطنية الفلسطينية العدد الخامس

والعشرون https://info.wafa.ps/userfiles/server/pdf/fact_25.pdf .

الوقائع الفلسطينية . (2005). الوقائع الفلسطينية الجريدة الرسمية للسلطة الوطنية الفلسطينية العدد التاسع

والخمسون https://info.wafa.ps/userfiles/server/pdf/fact_59.pdf .

امعرف، سعاد ، شعيتير ،فتحية و زوبي ،علي .(2022). إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام . IPSAS آفاق اقتصادية .8(15) ,

<https://2u.pw/sNwBwd>

إيمان،عبدوس .(2018). اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .(IPSAS)المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال .308–326, 5(3) ,

<http://search.mandumah.com/Record/944570>

براهمة ،كنزة و بوراس، احمد .(2021). أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS على جودة المعلومات المالية (دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين .(مجلة العلوم الانسانية لجامعة أم البواقي ,

8(2), 1112–9255. <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/161795>

بن يوسف،خلف الله و قويدر، معاش .(2017). متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام . IPSASمجلة الحقوق والعلوم الإنسانية .294–274, 10 ,

<http://search.mandumah.com/Record/837063>

بوليفة ،نور الهدى .(2015). واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام-147-M.E-147-147. <https://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-147-147-147> .

1.pdf

توفيق،لخنش .(2019). واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري وآفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع

<https://2u.pw/59hnhB> (IPSAS). العام

حجو ،محمد و العشي ، محمد .(2021). إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين (دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية .(مجلة

<https://2u.pw/5VHBEEn> , 29(4), 27–58. الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية

خضر، مجد (2016). الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. موضوع . <https://2u.pw/7HfSiT>

ربايعة، عماد (2018). مدى التزام البلديات الفلسطينية بتطبيق اجراءات الرقابة والتدقيق الداخلي تقييم

التجربة العملية للبلديات المشمولة ببرنامج الرقابة والتدقيق الداخلي ضمن تطبيق دليل اجراءات

توجيهي للرقابة الداخلية في الهيئات الحكم المحلي . <https://2u.pw/SwMZrE>

زغوان، احمد ، كرثيو ، زين و مراد، يوسف (2019). الرقابة المالية القبلية والبعدية على ميزانية البلدية في

ظل التوجه للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS دراسة عينة في ولاية الوادي .

<https://2u.pw/adgGoS>

زكري، محمد و امعرف ،سعاد (2019). أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتعزيز خصائص

المعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية لشركات النفط الليبية دراسات في مجلة المحاسبة ، 2018،

314–356. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3483466

زيدو، لطيف، قيطيم، حسان و عيسى ،ريم (2007). امكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية على مؤسسات

القطاع العام المندمجة (دراسة ميدانية على المؤسسة العامة للتجارة الخارجية *Legal Sciences*).

Series, 29(1), 157–176. <http://search.mandumah.com/Record/112842>

سهى، عريان (2018). مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية

وفق أساس الاستحقاق المعدل.

صندوق تطوير وإقراض البلديات (2020). دليل السياسات والجراءات المحاسبية لبلدية فلسطينية كبيرة

<https://2u.pw/sWpKrb> . اساس الاستحقاق المحاسبي

صندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية (د.ت) (نشأة الصندوق .صندوق تطوير وإقراض البلديات .استرجع

في 24 ديسمبر ، 2022 من <https://2u.pw/YwG00o>

عليان، خالد. (2018). *الآثار المتوقعة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على النظام المحاسبي*

<https://2u.pw/fvBVPc> . *الحكومي في الأردن: دراسة حالة وزارة الأوقاف* .

عيد، سالم. (2018). *اثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم " 15 الايراد من العقود مع العملاء "* على

جودة التقارير المالية .المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية . 119–220, 9(2) ,

<https://doi.org/10.21608/JCES.2018.51390>

محمود، عمرو. (2016). *أثر حجم منشأة المحاسبة والمراجعة والخصائص التشغيلية للشركات على جودة*

التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .مجلة البحوث المحاسبية ,

<http://search.mandumah.com/Record/1297445> , 1, 426–379.

مرعي، احمد. (2019). *أثر تفعيل تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية "IPSAS" في النظام المحاسبي*

<https://2u.pw/qdMEiU> , 513–536. *الفكر المحاسبي* .

نويجي، حازم. (2018). *أثر الخصائص التشغيلية للشركات على جودة تقاريرها المالية دراسة تطبيقية على*

الشركات العائلية المقيدة بالبورصة المصرية .*الفكر المحاسبي* . 1441–1501, 22(2) ,

<https://doi.org/10.21608/atasu.2018.39588>

وشاح، محمود. (2008). *الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني: دراسة ميدانية* .

<http://search.mandumah.com/Record/542289>

وكالة وفا. (2021). *الحكم المحلي: المرحلة الأولى لانتخابات الهيئات المحلية تبدأ في كانون الأول المقبل* .

<https://www.wafa.ps/Pages/Details/32986> وكالة وفا

- Abang'a, A. (2017). *Determinants of quality of financial reporting among semi - autonomous government agencies in Kenya*. <https://su-plus.strathmore.edu/bitstream/handle/11071/5581/Determinants%20of%20quality%20of%20financial%20reporting%20among%20semi%20autonomous%20government%20agencies%20in%20Kenya.pdf?sequence=3&isAllowed=y>
- Ademola, A. O., Ben-Caleb, E., Madugba, J. U., Adegboyegun, A. E., & Eluyela, D. F. (2020). International public sector accounting standards (IPSAS) adoption and implementation in Nigerian public sector. *International Journal of Financial Research*, 11(1), 434–444. <https://doi.org/10.5430/IJFR.V11N1P434>
- Alshujairi, M. (2014). Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq. *Research Journal of Finance and Accounting* *Www.Iiste.Org* ISSN, 5(24), 2222–2847. <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.662.3030&rep=rep1&type=pdf>
- Altaji, F. S., & Alokdeh, S. K. (2019). The impact of the implementation of international financial reporting standards no.15 on improving the quality of accounting information. *Management Science Letters*, 9(Special Issue 13), 2369–2382. <https://doi.org/10.5267/j.msl.2019.7.018>
- AUGUSTO, S. (2018). *The impact of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) on financial reporting quality in public sector: Case study Rushinga Rural District Council*. <https://cris.library.msu.ac.zw//handle/11408/3096>
- Bellanca, S., & Vandernoot, J. (2014). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member

- States. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(3), 257–269. http://www.ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/2011/eu_annual_accounts_2011_en.pdf.
- Christiaens, J., & Reyniers, B. (2009). *Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study*. <https://biblio.ugent.be/publication/987306/file/1116466>
- Chytis, E., Georgopoulos, I., Tasios, S., & Vrodou, I. (2020). Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece. *European Research Studies Journal*, XXIII(4), 165–184. <https://2u.pw/mBidMU>
- Deloitte. (2015). *PBE Standards disclosure checklist (Tier 1 and 2 entities) For reporting periods ending 30 june 2015*. <https://2u.pw/6jQFz3>
- Ilie, E., & Miose, N.-M. (2012). IPSAS and the Application of These Standards in the Romania. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62, 35–39. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.09.008>
- Kythreotis, A. (2014). MEASUREMENT OF FINANCIAL REPORTING QUALITY BASED ON IFRS CONCEPTUAL FRAMEWORK'S FUNDAMENTAL QUALITATIVE CHARACTERISTICS. *European Journal of Accounting, Finance & Business*, 2(3), 4–29. <https://ideas.repec.org/a/scm/ejafbu/v2y2014i3p4-29.html>
- Municipal Development & Lending Fund. (2019). *Municipalities Allocation and Ranking - MDP3 - Cycle 2 (2019)*. <https://2u.pw/c6K6ZL>
- Mustapha, M., Ismail, K., & Ahmad, H. (2017). Contingency for Financial Reporting Quality in the Public Sector under Cash-Basis IPSAS: a Conceptual Approach. *Governance and Sustainability of Global Business Economics*, 374–381. <https://2u.pw/3dKmkkn>

- OECD. (2017). Quality of governments' financial reporting. *Government at a Glance 2017*, OECD Publishing,. <https://2u.pw/129Wnh>
- Olayinka, E., Uchenna, O., Nwanneka J, M., & Olaoye, O. (2016). INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS (IPSAS) ADOPTION AND QUALITY OF FINANCIAL REPORTING IN THE NIGERIAN PUBLIC SECTOR. *ESUT Journal of Accountancy*, 7(2), 22–30. <https://2u.pw/CoTMTF>
- Opanyi, R. O. (2016). The Effect of Adoption of International Public Sector Accounting Standards on Quality of Financial Reports in Public Sector in Kenya. *European Scientific Journal, ESJ*, 12(28), 161. <https://doi.org/10.19044/esj.2016.v12n28p161>
- Sharba, A., & AL Baldawi, S. (2020). Ipsas in the municipal sector of iraq and its importance of optimal use of general funds in provision of services. *Utopiay Praxis Latinoamericana*, 25(Extra1), 420–430. <https://2u.pw/82YwIv>
- Takhtaei, N., & Mousavi, Z. (2012). Disclosure Quality and Firm's Characteristics: Evidence from Iran. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 4(2), 290–300. <https://doi.org/10.5296/ajfa.v4i2.1690>
- Vasicek, D., Vasicek, V., & Roje, G. (2010). Accounting regulation and IPSAS implementation: efforts of transition countries toward IPSAS compliance. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 6(12), 1548–6583. <https://www.researchgate.net/publication/225292785>
- Wang, Z., & Miraj, J. (2018). Adoption of International Public Sector Accounting Standards in public sector of developing economies -analysis of five South Asian Countries. *Research in World Economy*, 9(2), 44–51. <https://doi.org/10.5430/RWE.V9N2P44>

الملاحق

ملحق (أ)

قائمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

1. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 1" عرض البيانات المالية.
2. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 2" بيان التدفق النقدي.
3. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 3" السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء.
4. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 4" آثار التغييرات في اسعار الصرف الاجنبي.
5. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 5" تكاليف الاقراض.
6. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 6" البيانات المالية الموحدة والمنفصلة.
7. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 7" الاستثمارات في المنشآت الزميلة.
8. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 8" الحصص في المشاريع المشتركة.
9. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 9" الايراد من المعاملات التبادلية.
10. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 10" التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.
11. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 11" عقود الإنشاء.
12. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 12" المخزون.
13. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 13" عقود الايجار.
14. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 14" الأحداث بعد تاريخ اعداد التقرير.
15. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 15" الأدوات المالية: الافصاح والعرض.

16. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 16" العقارات الاستثمارية.
17. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 17" الممتلكات والمصانع والمعدات.
18. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 18" تقديم التقارير حول القطاعات.
19. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 19" المخصصات، الالتزامات والاصول المحتملة.
20. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 20" الإفصاحان عن الاطراف ذات العلاقة.
21. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 21" انخفاض قيمة الاصول الغير مولدة للنقد.
22. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 22" الافصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام.
23. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 23" الايراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب التحويلات).
24. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 24" عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.
25. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 25" منافع الموظفين.
26. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 26" انخفاض قيمة الاصول المولدة للنقد.
27. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 27" الزراعة.
28. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 28" الادوات المالية: العرض.
29. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 29" الادوات المالية: الاعتراف والقياس.
30. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 30" الإفصاحان.
31. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 31" الاصول الغير ملموسة.
32. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 32" ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح.
33. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 33" تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على اساس الاستحقاق للمرة الاولى.

34. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 34" البيانات المالية المنفصلة.
35. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 35" البيانات المالية الموحدة.
36. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 36" الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.
37. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 37" الترتيبات المشتركة.
38. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 38" الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى.
39. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 39" منافع الموظفين.
40. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 40" عمليات اندماج الاعمال في القطاع العام.
41. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 41" الأدوات المالية.
42. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "IPSAS 42" المنافع الاجتماعية.

ملحق (ب)

جدول اسماء البلديات عينة الدراسة

الرقم	اسم البلدية	المحافظة
1	عطارة	رام الله والبيرة
2	المزرعة الشرقية	رام الله والبيرة
3	ببرزيت	رام الله والبيرة
4	نعلين	رام الله والبيرة
5	بني زيد الشرقية	رام الله والبيرة
6	بلدية سنجل	رام الله والبيرة
7	بلدية دير دنوان	رام الله والبيرة
8	بلدية سلواد	رام الله والبيرة
9	بلدية بيت لقيا	رام الله والبيرة
10	بلدية بيتونيا	رام الله والبيرة
11	بلدية رام الله	رام الله والبيرة
12	بلدية البيرة	رام الله والبيرة
13	بلدية روابي	رام الله والبيرة
14	بلدية بيت حنينا	القدس
15	بلدية كفر عقب	القدس
16	بلدية عناتا	القدس
17	بلدية ابو ديس	القدس
18	بلدية بير نبالا	القدس
19	بلدية بيت سوريك	القدس
20	بلدية بدو	القدس
21	بلدية العيزرية	القدس
22	بلدية الرام	القدس
23	بلدية نابلس	نابلس
24	بلدية بيت فوريك	نابلس
25	بلدية بيتا	نابلس
26	بلدية عقربا	نابلس

نابلس	بلدية عصيرة الشمالية	27
نابلس	بلدية قبلان	28
نابلس	بلدية حوارة	29
نابلس	سبسطية	30
سلفيت	دير بلوط	31
سلفيت	بروقين	32
سلفيت	كفل حارس	33
سلفيت	قراوة بني حسان	34
سلفيت	الزاوية	35
سلفيت	بلدية بديا	36
سلفيت	بلدية سلفيت	37
طولكرم	بلدية طولكرم	38
طولكرم	بلدية عتيل	39
طولكرم	بلدية دير الغصون	40
طولكرم	بلدية عنبتا	41
طولكرم	بلدية علار	42
طولكرم	بلدية بيت ليد	43
طولكرم	كفر اللبد	44
طولكرم	باقة الشرقية	45
طولكرم	زيتا	46
جنين	بلدية عجة	47
جنين	بلدية برطعة	48
جنين	بلدية كفر دان	49
جنين	بلدية جنين	50
جنين	بلدية قباطية	51
جنين	بلدية اليامون	52
جنين	بلدية يعبد	53
جنين	بلدية عرابة	54
جنين	بلدية سيلة الحارثية	55
جنين	بلدية كفر راعي	56

جنين	بلدية برقين	57
جنين	الزبادة	58
الخليل	بلدية الكرمل	59
الخليل	بلدية الخليل	60
الخليل	بلدية يطا	61
الخليل	بلدية دورا	62
الخليل	بلدية الظاهرية	63
الخليل	بلدية حلحول	64
الخليل	بلدية سعير	65
الخليل	بلدية بيت اولا	66
الخليل	بلدية تفوح	67
الخليل	بلدية الشيوخ	68
الخليل	بلدية خاراس	69
الخليل	بلدية السموع	70
قليلية	بلدية قليلية	71
قليلية	بلدية عزون	72
بيت لحم	بلدية زعترة	73
بيت لحم	بلدية الدوحة	74
بيت لحم	بلدية الخضر	75
بيت لحم	بلدية العبيدية	76
بيت لحم	بلدية بيت جالا	77
بيت لحم	بلدية بيت ساحور	78
بيت لحم	بلدية بيت لحم	79
اريجا	بلدية اريحا	80
طوباس	بلدية عقابا	81
طوباس	بلدية طمون	82
طوباس	بلدية طوباس	83

ملحق (ج)

قائمة التحقق الخاصة بالمتغير المستقل "تطبيق 1 IPSAS"

2. الهيكل والمحتوى		1. مكونات القوائم المالية									وصف المتطلبات / ينطبق / لا ينطبق	يمتثل = 1 / لا ينطبق = 0
2.2 الهيكل والمحتوى - فترة التقرير	1.2 الهيكل والمحتوى-تحديد البيانات المالية	تتكون المجموعة الكاملة من البيانات المالية من:										
يجب تقديم البيانات المالية سنويا على الأقل .	<p>(ت) تاريخ الإبلاغ أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية ، أيهما يناسب ذلك الممكن من البيانات المالية ؛</p> <p>(ب) ما إذا كانت البيانات المالية تغطي جميع أنشطة الهيئة ؛</p>	يجب تحديد البيانات المالية بوضوح وتمييزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة.	يجب تحديد كل مكون من مكونات البيانات المالية بوضوح.	الإيضاحات ، وتشمل ملخصاً لأهم السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية الأخرى	(ج) يتم عرض مقارنة بين الموازنة والاداء الفعلي	(ث) بيان التدفق النقدي	(ت) بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية	(ب) بيان شامل للإيرادات والمصروفات	(أ) بيان المركز المالي			

2. الهيكل والمحتوى

2.3 الهيكل والمحتوى - بيان المركز المالي

<p>يجب أن يشتمل وجه بيان المركز المالي أيضًا على ما يلي:</p>												<p>أيا كانت طريقة العرض المتبعة ، لكل بند من بنود الأصول والالتزامات التي تضم المبالغ المتوقع استردادها أو تسويتها (أ) ما لا يزيد عن اثني عشر شهرًا بعد تاريخ التقرير ، و(ب) أكثر من اثني عشر شهرًا بعد تاريخ التقرير ، يجب على المنشأة الإفصاح عن المبلغ المتوقع استرداده أو تسويته بعد أكثر من اثني عشر شهرًا.</p>	<p>يجب على الهيئة عرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة حسب مبدأ السيولة</p>	<p>يجب على الهيئة عرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة حسب مبدأ السيولة</p>
<p>كحد أدنى ، يجب أن يتضمن وجه بيان المركز المالي البنود التي تعرض المبالغ التالية: هل يوجد لدى البلدية تسجيل وتقييم للأصول الثابتة؟</p>														
(ب)	(أ) إجمالي	صافي	المطلوبات	الذمم الدائنة بموجب المعاملات التبادلية	الضرائب والتحويلات المستحقة الدفع ؛	النقد والنقد المعادل	المخزونات	الاستثمارات المحسوبة باستخدام طريقة حقوق الملكية	الأصول غير الملموسة	الأصول غير الملموسة	الاستثمار العقاري	الممتلكات والمنشآت والمعدات	المتداولة والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة كتصنيفات منفصلة في صلب بيان المركز المالي	
المطلوبات المدرجة في مجموعات الاستبعاد والمصنفة على أنها محتفظ بها للبيع	الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع والأصول المدرجة في مجموعات الاستبعاد المصنفة كاحتفظ بها للبيع	الأصول الملكية	المالية											

2. الهيكل والمحتوى						
2.3 الهيكل والمحتوى - بيان المركز المالي						
2.3.1 المعلومات التي يجب عرضها إما على وجه بيان المركز المالي أو في الملاحظات						
يتم تصنيف مكونات صافي الأصول / حقوق الملكية حسب التقييد (مقيدة وغير مقيدة)	يتم تصنيف المخصصات إلى مخصصات استحقاقات الموظفين وبنود أخرى	يتم تصنيف الضرائب والتحويلات المستحقة الدفع إلى المبالغ المستردة الضريبية والتحويلات المستحقة الدفع	يتم تصنيف المخزون فرعياً وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام رقم 12 للمخزون في تصنيفات مثل البضائع ، ومستلزمات الإنتاج ، والمواد ، والعمل الجاري ، والسلع التامة الصنع	يتم تصنيف الذمم المدينة إلى مبالغ مستحقة القبض من رسوم المستخدم والضرائب والإيرادات غير التبادلية الأخرى والذمم المدينة من الأطراف ذات الصلة والمدفوعات المسبقة والمبالغ الأخرى	يتم تصنيف بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات إلى فئات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 17	يجب على المنشأة أن تفصح ، إما في صلب بيان المركز المالي أو في الإيضاحات ، عن المزيد من التصنيفات الفرعية للبنود المعروضة ، والمصنفة بطريقة مناسبة لعمليات الهيئة المحلية.

3. بيان شامل للإيرادات والمصروفات													
كحد أدنى ، يجب أن يشتمل قسم الفائض أو العجز في بيان الإيرادات والمصروفات الشامل على بنود متسلسلة تعرض المبالغ التالية للفترة										يجب أن يعرض بيان الإيرادات والمصروفات الشامل ، بالإضافة إلى الفائض أو العجز وأقسام الإيرادات والمصروفات الشاملة الأخرى:			
للامتثال للفقرة السابقة أعلاه ، يجب على الخدمات الأخرى، وصف طبيعة الخدمات الأخرى.	جميع الخدمات الأخرى التي تم أدائها خلال الفترة المشمولة بالتقرير .	تدقيق أو مراجعة البيانات المالية	يجب على الكيان الإفصاح عن الرسوم لكل مدقق أو مراجع ، بما في ذلك أي شركة شبكية ، بشكل منفصل عن:	يجب على الكيانات التي تصنف المصاريف حسب الوظيفة الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات ، بما في ذلك مصروفات الاستهلاك والإطفاء ومصاريف مزاياب الموظفين.	الفائض أو العجز	مبلغ واحد يشتمل على إجمالي العمليات المتوقعة	مصروف الضريبة	تكاليف التمويل	الإيرادات	يجب عرض البنود الإضافية والعناوين والمجاميع الفرعية في وجه بيان (بيانات) الإيرادات والمصروفات الشاملة عندما يكون هذا العرض ذا صلة بفهم الأداء المالي للهيئة.	الإيرادات والمصروفات الشاملة للفترة ، والتي تمثل إجمالي الفائض أو العجز والإيرادات والمصروفات الشاملة الأخرى.	إجمالي الإيرادات والمصروفات الشاملة الأخرى	الفائض أو العجز

4. عرض بيان التدفق النقدي			
4.1 تقرير التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	4.2 تقرير التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل	4.3 الإبلاغ عن التدفقات النقدية على أساس الصافي	
يجب على المنشأة الإبلاغ عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام إما:		يمكن الإبلاغ عن التدفقات النقدية الناشئة عن أنشطة التشغيل أو الاستثمار أو التمويل التالية على أساس الصافي:	
ب) (الطريقة غير المباشرة ، التي يتم بموجبها تعديل الفائض أو العجز لتأثيرات المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية ، وأي تأجيلات أو مستحقات للإيصالات أو المدفوعات النقدية التشغيلية السابقة أو المستقبلية ، وينود الإيرادات أو المصروفات المرتبطة بالاستثمار أو تمويل التدفقات النقدية.	ب) (الطريقة غير المباشرة ، التي يتم بموجبها تعديل الفائض أو العجز لتأثيرات المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية ، وأي تأجيلات أو مستحقات للإيصالات أو المدفوعات النقدية التشغيلية السابقة أو المستقبلية ، وينود الإيرادات أو المصروفات المرتبطة بالاستثمار أو تمويل التدفقات النقدية.	أ) (المقبوضات النقدية التي تم تحصيلها والمدفوعات التي تتم نيابة عن العملاء أو دافعي الضرائب أو المستفيدين عندما تعكس التدفقات النقدية أنشطة الطرف الآخر بدلاً من أنشطة الكيان ؛ و	ب) (المقبوضات والمدفوعات النقدية للعناصر التي يكون فيها معدل الدوران سريعاً ، والمبالغ كبيرة ، وأجال الاستحقاق قصيرة.
يجب على الكيانات التي تقدم تقارير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة أن تقدم تسوية للفائض / العجز من الأنشطة العادية مع صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية. يمكن تقديم هذه التسوية كجزء من بيان التدفقات النقدية أو في الملاحظات على البيانات المالية.	يجب على المنشأة إعداد تقرير منفصل عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية الناشئة عن أنشطة الاستثمار والتمويل .		

5. بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية			4. عرض بيان التدفق النقدي			
يجب على المنشأة تقديم بيان بالتغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية			4.4 التدفقات النقدية للعمليات الأجنبية	4.3 الإبلاغ عن التدفقات النقدية على أساس الصافي		
				يمكن الإبلاغ عن التدفقات النقدية الناشئة عن كل من الأنشطة التالية لمؤسسة مالية على أساس الصافي:		
إلى الحد الذي يتم فيه الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات صافي الأصول / حقوق الملكية ، التسوية بين القيمة الدفترية لكل مكون من مكونات صافي الأصول / حقوق الملكية في بداية ونهاية الفترة ، مع الإفصاح بشكل منفصل عن كل تغيير .	رصيد الإيرادات والمصروفات الشاملة المتراكمة في بداية الفترة ، وفي تاريخ التقرير ، والتغيرات خلال الفترة	بالنسبة لكل عنصر من عناصر صافي الأصول/حقوق الملكية التي تم الكشف عنها بشكل منفصل، تم الاعتراف بأثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصويبات الأخطاء وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	يتم عرض المكاسب والخسائر غير المحققة الناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية بشكل منفصل عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ، وتتضمن الفروق ، إن وجدت ، في حالة الإبلاغ عن تلك التدفقات النقدية بأسعار الصرف في نهاية الفترة.	(ج) السلف والقروض النقدية الممنوحة للعملاء وسداد تلك السلف والقروض .	(ب) إيداع الودائع لدى المؤسسات المالية الأخرى وسحبها منها ؛ و	أ (المقبوضات والمدفوعات النقدية لقبول وسداد الودائع بتاريخ استحقاق محدد ؛

7. الإفصاح عن السياسات المحاسبية			6. الملاحظات		
يجب على المنشأة أن تفصح في ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن:			يجب أن تعرض الملاحظات:		
يجب على الهيئة المحلية أن تفصح ، في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو الملاحظات الأخرى ، عن الأحكام ، بصرف النظر عن تلك التي تنطوي على تقديرات اتخذتها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للهيئة المحلية التي لها التأثير الأكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية .	السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة ذات الصلة بفهم البيانات المالية.	أساس (أو أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية	تقديم الملاحظات، قدر الإمكان بطريقة منهجية. يجب أن تتم الإشارة الى كل بند في ظاهر بيان المركز المالي، وبيان الإيرادات والمصروفات الشاملة، وبيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية، وبيان التدفق النقدي إلى أي معلومات ذات صلة في الملاحظات.	الإفصاح عن المعلومات المطلوبة التي لم يتم عرضها في ظاهر بيان المركز المالي ، أو بيان الإيرادات والمصروفات الشامل ، أو بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية ، أو بيان التدفقات النقدية	معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة

ملحق (د)

قائمة التحقق الخاصة بالمتغير التابع "جودة التقارير المالية"

رابعاً: القابلية للمقارنة			ثالثاً: الوقية			ثانياً: الملاءمة			أولاً: القابلية للفهم			تصنيف الوزارة	تصنيف الأداء	وصف المتطلبات /ينطبق او لا ينطبق
هل تتوفر الخصائص التالية في التقارير المالية للبلدية:			هل تتوفر الخصائص التالية في التقارير المالية للبلدية:			هل تتوفر الخصائص التالية في التقارير المالية للبلدية:			هل تتوفر الخصائص التالية في التقارير المالية للبلدية:					
هل يتم عرض القوائم المالية ضمن التقرير لسنتين متعاقبتين إذا تم التدقيق فإنه يكون لسنتين	هل يتم عرض البيانات المالية من سنة لأخرى بنفس المحتوى. إذا تم تطبيق IFMIS فإنه يتم العرض بنفس المحتوى	مقارنة عرض محتويات القوائم المالية مع بنود هيكل الحسابات الموحد المعد من قبل وزارة الحكم المحلي إذا تم تطبيق IFMIS إذا هيكل الموازنات الموحد مطبق	هل يتم طلب تعديلات متكررة على الموازنة خلال السنة اذ لم يتم المصادقة على الموازنة يوجد تعديلات إذا تمت المصادقة لا يوجد تعديلات	قبول الموازنات من قبل وزارة الحكم المحلي بدون تعديلات او بوجود تعديلات المصادقة على الموازنة من قبل الحكم المحلي	هل يتم تدقيق البيانات المالية من قبل مدقق حسابات خارجي معتمد وفق الشروط الصادرة عن هيئة الحكم المحلي هل يوجد مدقق خارجي	اصدار تقرير مدقق الحسابات ضمن الفترة المحددة من قبل وزارة الحكم المحلي تسليم الموازنة للحكم المحلي والمصادقة عليها اذاً فان تقرير المدقق صدر في الفترة المحددة	ارسال التقارير وفق بوابية الموازنات شهريا وسنوياً تسليم الموازنة للحكم المحلي والمصادقة عليها	والمحتوى القياسي (مدى الالتزام بالنموذج المعد من قبل الحكم المحلي) تسليم الموازنة للحكم المحلي والمصادقة عليها (بالنموذج)	التوقيت المناسب لعرض الموازنات وعرض التقارير المالية تسليم الموازنة للحكم المحلي والمصادقة عليها	وصف للتوقعات المستقبلية إذا كان لدى البلدية خطة تنمية إستراتيجية، هل تم نشرها أو تم إعلام المواطنين بفحواها؟	شرح حول الإنجازات السابقة هل تم تسليم بيانات الميزانية المنفذة للسنة المالية السابقة إلى وزارة الحكم المحلي في الموعد المحدد؟	إيضاحات حول محتويات القوائم المالية إذا كان التقرير تام		

ملحق (هـ)

وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 "الهيكل والمحتوى"

النسبة	التكرارات	البند الفرعية	الهيكل والمحتوى
81.9	68	يجب تحديد البيانات المالية بوضوح وتمييزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة	تحديد البيانات المالية
81.9	68	يجب تحديد كل مكون من مكونات البيانات المالية بوضوح.	
36.1	30	ما إذا كانت البيانات المالية تغطي جميع أنشطة الهيئة	
100	83	تاريخ الإبلاغ أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية، أيهما يناسب ذلك المكون من البيانات المالية	
90.4	75	يجب تقديم البيانات المالية سنويًا على الأقل.	فترة التقرير
81.9	68	يجب على الهيئة عرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة كتصنيفات منفصلة في صلب بيان المركز المالي	بيان المركز المالي
36.1	30	يتم عرض الأصول والالتزامات المتداولة حسب مبدأ السيولة	
81.9	68	أيًا كانت طريقة العرض المتبعة، لكل بند من بنود الأصول والالتزامات التي تضم المبالغ المتوقع استردادها أو تسويتها (أ) ما لا يزيد عن اثني عشر شهرًا بعد تاريخ التقرير، و(ب) أكثر من اثني عشر شهرًا بعد تاريخ التقرير، يجب على المنشأة الإفصاح عن المبلغ المتوقع استرداده أو تسويته بعد أكثر من اثني عشر شهرًا.	
100	83	الممتلكات والمنشآت والمعدات	
100	83	الاستثمار العقاري	
100	83	الأصول غير الملموسة	
100	83	الأصول المالية	
36.1	30	الاستثمارات المحسوبة باستخدام طريقة حقوق الملكية	
36.1	30	المخزونات	
36.1	30	النقد والنقد المعادل	
36.1	30	الضرائب والتحويلات المستحقة الدفع	
36.1	30	الذمم الدائنة بموجب المعاملات التبادلية	
36.1	30	المطلوبات المالية	
36.1	30	صافي الأصول / حقوق الملكية	

36.1	30	أن يشتمل وجه بيان المركز المالي أيضًا على إجمالي الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع والأصول المدرجة في مجموعات الاستبعاد المصنفة كمحتفظ بها للبيع	المعلومات التي يجب عرضها إما على وجه بيان المركز المالي أو في الملاحظات
36.1	30	أن يشتمل وجه بيان المركز المالي أيضًا على المطلوبات المدرجة في مجموعات الاستبعاد والمصنفة على أنها محتفظ بها للبيع	
36.1	30	يجب على المنشأة أن تفصح، إما في صلب بيان المركز المالي أو في الإيضاحات، عن المزيد من التصنيفات الفرعية للبنود المعروضة، والمصنفة بطريقة مناسبة لعمليات الهيئة المحلية.	
36.1	30	يتم تصنيف بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات إلى فئات وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 17 (الممتلكات والمصانع والمعدات)	
36.1	30	يتم تصنيف الذمم المدينة إلى مبالغ مستحقة القبض من رسوم المستخدم والضرائب والإيرادات غير التبادلية الأخرى والذمم المدينة من الأطراف ذات الصلة والمدفوعات المسبقة والمبالغ الأخرى	
36.1	30	يتم تصنيف المخزون فرعياً وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام رقم 12 للمخزون في تصنيفات مثل البضائع، ومستلزمات الإنتاج، والمواد، والعمل الجاري، والسلع التامة الصنع	
36.1	30	يتم تصنيف الضرائب والتحويلات المستحقة الدفع إلى المبالغ المستردة الضريبية والتحويلات المستحقة الدفع	
36.1	30	يتم تصنيف المخصصات إلى مخصصات استحقاقات الموظفين وبنود أخرى	
36.1	30	يتم تصنيف مكونات صافي الأصول / حقوق الملكية حسب التقييد (مقيدة وغير مقيدة)	

ملحق (و)

وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 "بيان شامل للإيرادات والمصروفات "

النسبة	التكرارات	البنود الفرعية	بيان شامل للإيرادات والمصروفات
36.1	30	الفائض أو العجز	مكونات بيان شامل للإيرادات والمصروفات
36.1	30	إجمالي الإيرادات والمصروفات الشاملة الأخرى	
36.1	30	الإيرادات والمصروفات الشاملة للفترة، والتي تمثل إجمالي الفائض أو العجز والإيرادات والمصروفات الشاملة الأخرى.	
36.1	30	يجب عرض البنود الإضافية والعناوين والمجاميع الفرعية في وجه بيان (بيانات) الإيرادات والمصروفات الشاملة عندما يكون هذا العرض ذا صلة بفهم الأداء المالي للهيئة.	
36.1	30	الإيرادات	المعلومات التي يجب عرضها في صدر بيان شامل للإيرادات والمصاريف
36.1	30	تكاليف التمويل	
36.1	30	مصروف الضريبة	
36.1	30	مبلغ واحد يشتمل على إجمالي العمليات المتوقعة	
36.1	30	الفائض أو العجز	
36.1	30	يجب على الكيانات التي تصنف المصاريف حسب الوظيفة الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات، بما في ذلك مصروفات الاهتلاك والإطفاء ومصاريف مزايا الموظفين.	
		يجب على الكيان الإفصاح عن الرسوم لكل مدقق أو مراجع بشكل منفصل عن:	
36.1	30	تدقيق أو مراجعة البيانات المالية	
36.1	30	الإفصاح عن جميع الخدمات الأخرى التي تم أدائها خلال الفترة المشمولة بالتقرير.	
36.1	30	للامتثال للفقرة السابقة أعلاه (الإفصاح عن جميع الخدمات الأخرى التي تم أدائها خلال الفترة المشمولة بالتقرير)، يجب على الخدمات الأخرى، وصف طبيعة الخدمات الأخرى.	

ملحق (ز)

وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 "عرض بيان التدفق النقدي"

النسبة	التكرارات	البند الفرعية	عرض بيان التدفق النقدي
36.1	30	يجب أن يعرض بيان التدفقات النقدية التدفقات النقدية خلال الفترة المصنفة حسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.	تقرير التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
36.1	30	يجب على المنشأة الإبلاغ عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام إما: الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة	
36.1	30	يجب على الكيانات التي تقدم تقارير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة أن تقدم تسوية للفائض / العجز من الأنشطة العادية مع صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية. يمكن تقديم هذه التسوية كجزء من بيان التدفقات النقدية أو في الملاحظات على البيانات المالية.	
36.1	30	يجب على المنشأة إعداد تقرير منفصل عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية الناشئة عن أنشطة الاستثمار والتمويل.	تقرير التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل
36.1	30	(أ) المقبوضات النقدية التي تم تحصيلها والمدفوعات التي تتم نيابة عن العملاء أو دافعي الضرائب أو المستفيدين عندما تعكس التدفقات النقدية أنشطة الطرف الآخر بدلاً من أنشطة الكيان	الإبلاغ عن التدفقات النقدية على أساس الصافي "يمكن الإبلاغ عن التدفقات النقدية الناشئة عن أنشطة التشغيل أو الاستثمار أو التمويل التالية على أساس الصافي":
36.1	30	(ب) المقبوضات والمدفوعات النقدية للعناصر التي يكون فيها معدل الدوران سريعاً، والمبالغ كبيرة، وأجال الاستحقاق قصيرة.	
36.1	30	(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية لقبول وصداد الودائع بتاريخ استحقاق محدد؛	الإبلاغ عن التدفقات النقدية على أساس الصافي "
36.1	30	(ب) إيداع الودائع لدى المؤسسات المالية الأخرى وسحبها منها	يمكن الإبلاغ عن التدفقات النقدية الناشئة عن كل من الأنشطة التالية لمؤسسة مالية على أساس الصافي":
36.1	30	(ج) السلف والقروض النقدية الممنوحة للعملاء وصداد تلك السلف والقروض.	
36.1	30	يتم عرض المكاسب والخسائر غير المحققة الناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية بشكل منفصل عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وتتضمن الفروق، إن وجدت، في حالة الإبلاغ عن تلك التدفقات النقدية بأسعار الصرف في نهاية الفترة.	التدفقات النقدية للعملات الأجنبية

ملحق (ح)

وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية

النسبة	التكرارات	البند الفرعية	بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية
36.1	30	بالنسبة لكل عنصر من عناصر صافي الأصول/حقوق الملكية التي تم الكشف عنها بشكل منفصل، تم الاعتراف بآثار التغييرات في السياسات المحاسبية وتصويبات الأخطاء وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	يجب على المنشأة تقديم بيان بالتغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية
36.1	30	رصيد الإيرادات والمصروفات الشاملة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ التقرير، والتغيرات خلال الفترة	
36.1	30	إلى الحد الذي يتم فيه الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات صافي الأصول / حقوق الملكية، التسوية بين القيمة الدفترية لكل مكون من مكونات صافي الأصول / حقوق الملكية في بداية ونهاية الفترة، مع الإفصاح بشكل منفصل عن كل تغيير.	

ملحق (ط)

وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 " الملاحظات والافصاح عن السياسات المحاسبية

النسبة	التكرارات	البند الفرعية	الملاحظات والافصاح عن السياسات المحاسبية
81.9	68	معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة	يجب أن تعرض الملاحظات:
81.9	68	الإفصاح عن المعلومات المطلوبة التي لم يتم عرضها في ظاهر بيان المركز المالي، أو بيان الإيرادات والمصروفات الشامل، أو بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية، أو بيان التدفقات النقدية	
81.9	68	تقديم الملاحظات، قدر الإمكان بطريقة منهجية. يجب أن تتم الإشارة الى كل بند في ظاهر بيان المركز المالي، وبيان الإيرادات والمصروفات الشاملة، وبيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية، وبيان التدفق النقدي إلى أي معلومات ذات صلة في الملاحظات.	
81.9	68	أساس (أو أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية	يجب على المنشأة أن تفصح في ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن:
81.9	68	السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة ذات الصلة بفهم البيانات المالية.	
81.9	68	يجب على الهيئة المحلية أن تفصح، في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو الملاحظات الأخرى، عن الأحكام، بصرف النظر عن تلك التي تنطوي على تقديرات اتخذتها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للهيئة المحلية التي لها التأثير الأكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية.	

ملحق (ي)

اختبار أثر بنود المعيار 1 IPSAS على القابلية للفهم

نتيجة اختبار الفرضية			قيمة الدلالة Sig			قيمة معامل التحديد R2	قيمة معامل التحديد R2	قيمة معامل التحديد R2	محتواه في النموذج (نعم لا)	محتواه في النموذج (نعم لا)	محتواه في النموذج (نعم لا)	المتغيرات
يوجد أثر المتغير المعدل	يوجد أثر المتغير الرقابي	بدون أثر المتغير والضابط والمعدل	يوجد أثر المتغير المعدل	يوجد أثر المتغير الرقابي	بدون أثر المتغير والضابط والمعدل							
يوجد أثر	يوجد أثر	مستبعد	0	0	0	1.00	1.000	1.000	نعم	نعم	لا	مكونات القوائم المالية
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	الهيكل والمحتوى - تحديد البيانات المالية
لا يوجد أثر	لا يوجد أثر	يوجد أثر	1.00	1.00	0				نعم	نعم	نعم	الهيكل والمحتوى - فترة التقرير
لا يوجد أثر	مستبعد	مستبعد	1.00						نعم	لا	لا	الهيكل والمحتوى - بيان المركز المالي
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	المعلومات التي يجب عرضها إما على وجه بيان المركز المالي أو في الملاحظات
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	بيان شامل للإيرادات والمصروفات

مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	مكونات قسم الفائض والعجز
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	تقرير التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	قرير التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	الإبلاغ عن التدفقات النقدية على أساس الصافي
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	التدفقات النقدية للعملات الأجنبية
مستبعد	لا يوجد أثر	يوجد أثر		1.00	0				لا	نعم	نعم	بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	الملاحظات
مستبعد	مستبعد	يوجد أثر			0				لا	لا	نعم	الإفصاح عن السياسات المحاسبية

ملحق (ق)

اختبار أثر بنود المعيار 1 IPSAS على الملاءمة

نتيجة اختبار الفرضية			قيمة الدلالة Sig			قيمة معامل التحديد R2	قيمة معامل التحديد R2	قيمة معامل التحديد R2	محتواه في النموذج (نعم لا)	محتواه في النموذج (نعم لا)	محتواه في النموذج (نعم لا)	المتغيرات
بوجود أثر المتغير المعدل	بوجود أثر المتغير الضابط	بدون أثر المتغير الضابط والمعدل	بوجود أثر المتغير المعدل	بوجود أثر المتغير الضابط	بدون أثر المتغير الضابط والمعدل							
لا يوجد	لا يوجد	مستبعد	.169	.163		.095	.096	.090	نعم	نعم	لا	مكونات القوائم المالية
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	الهيكل والمحتوى - تحديد البيانات المالية
لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد	.279	.332	.292				نعم	نعم	نعم	الهيكل والمحتوى - فترة التقرير
لا يوجد	مستبعد	مستبعد	.962						نعم	لا	لا	الهيكل والمحتوى - بيان المركز المالي
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	المعلومات التي يجب عرضها إما على وجه بيان المركز المالي أو في الملاحظات
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	بيان شامل للإيرادات والمصروفات
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	قسم الفائض والعجز
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	تقرير التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	قرير التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	الإبلاغ عن التدفقات النقدية على أساس الصافي
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	التدفقات النقدية للعمليات الأجنبية
مستبعد	لا يوجد إثر	لا يوجد إثر		.691	.891				لا	نعم	نعم	بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	الملاحظات
مستبعد	مستبعد	لا يوجد إثر			.088				لا	لا	نعم	الإفصاح عن السياسات المحاسبية

ملحق (ل)

اختبار أثر بنود المعيار 1 IPSAS على الموثوقية

نتيجة اختبار الفرضية			قيمة الدلالة Sig			قيمة معامل التحديد R2	قيمة معامل التحديد R2	قيمة معامل التحديد R2	محتواه في النموذج (نعم لا)	محتواه في النموذج (نعم لا)	محتواه في النموذج (نعم لا)	المتغيرات
يوجد أثر المتغير المعدل	يوجد أثر المتغير الضابط	بدون أثر المتغير الضابط والمعدل	يوجد أثر المتغير المعدل	يوجد أثر المتغير الضابط	بدون	يوجد أثر المتغير المعدل	يوجد أثر المتغير الضابط	بدون أثر المتغير الضابط والمعدل	يوجد أثر المتغير المعدل	يوجد أثر المتغير الضابط	يوجد أثر المتغير الضابط والمعدل	
يوجد أثر	يوجد أثر	مستبعد	0	0		1.000	1.000		نعم	نعم	لا	مكونات القوائم المالية
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	الهيكل والمحتوى - تحديد البيانات المالية
يوجد أثر	يوجد أثر	يوجد أثر	0	0	0				نعم	نعم	نعم	الهيكل والمحتوى - فترة التقرير
يوجد أثر	مستبعد	مستبعد	0						نعم	لا	لا	الهيكل والمحتوى - بيان المركز المالي
مستبعد	مستبعد	مستبعد						1.000	لا	لا	لا	المعلومات التي يجب عرضها إما على وجه بيان المركز المالي أو في الملاحظات
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	بيان شامل للإيرادات والمصروفات
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	قسم الفائض والعجز
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	تقرير التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	قرير التدفقات النقدية من أنشطة

											الاستثمار والتمويل	
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	الإبلاغ عن التدفقات النقدية على أساس الصافي
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	التدفقات النقدية للعملات الأجنبية
مستبعد	يوجد أثر	يوجد أثر		0	0				لا	نعم	نعم	بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	الملاحظات
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	نعم	الإفصاح عن السياسات المحاسبية

ملحق (م)

اختبار أثر بنود المعيار 1 IPSAS على القابلية للمقارنة

نتيجة اختبار الفرضية			قيمة الدلالة Sig			قيمة معامل التحديد R2	قيمة معامل التحديد R2	قيمة معامل التحديد R2	محتواه في النموذج (نعم لا)	محتواه في النموذج (نعم لا)	محتواه في النموذج (نعم لا)	المتغيرات
بوجود أثر المتغير المعدل	بوجود أثر المتغير الضابط	بدون أثر المتغير والمعدل	بوجود أثر المتغير المعدل	بوجود أثر المتغير الضابط	بدون أثر المتغير والمعدل							
يوجد أثر	يوجد أثر	مستبعد	0	0		1.000	1.000	1.000	نعم	نعم	لا	مكونات القوائم المالية
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	الهيكل والمحتوى-تحديد البيانات المالية
يوجد أثر	يوجد أثر	يوجد أثر	0	0	0				نعم	نعم	نعم	الهيكل والمحتوى - فترة التقرير
يوجد أثر	مستبعد	مستبعد	0						نعم	لا	لا	الهيكل والمحتوى - بيان المركز المالي
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	المعلومات التي يجب عرضها إما على وجه بيان المركز المالي أو في الملاحظات
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	بيان شامل للإيرادات والمصروفات
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	قسم الفائض والعجز
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	تقرير التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	قرير التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	الإبلاغ عن التدفقات النقدية على أساس الصافي
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	التدفقات النقدية للعملة الأجنبية

مستبعد	يوجد أثر	يوجد أثر		0	0				لا	نعم	نعم	بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية
مستبعد	مستبعد	مستبعد							لا	لا	لا	الملاحظات
مستبعد	مستبعد	يوجد أثر			0				لا	لا	نعم	الإفصاح عن السياسات المحاسبية

ملحق (ن)

الجدول

جدول (1)

متغيرات الدراسة

المتغير	نوع المتغير	تعريف المتغير	البيّة القياس	مصدر الحصول على المتغير
الالتزام بمتطلبات IPSAS I "معيّار عرض القوائم المالية"	مستقل	درجة توافق محتويات القوائم المالية مع متطلبات المعيار	مقارنة محتويات التقارير المالية المعدة من قبل البلديات عينة الدراسة مع البنود الواردة في قائمة التحقق والمتمثلة في: • مكونات القوائم المالية • الهيكل والمحتوى • بيان شامل الإيرادات والمصروفات • عرض بيان التدفق النقدي • بيان التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية • الملاحظات • الإفصاح عن السياسات المحاسبية وذلك من خلال الرجوع الى بيانات تصنيف البلديات الصادرة عن صندوق تطوير واقتراض الهيئات المحلية للعام 2019 والتأكد من توفر البنود التالية لكل بلدية: ب. هل يتم تدقيق البيانات المالية للبلديات. ت. هل تقرير المدقق الخارجي للبلديات تاماً. ث. هل يوجد لدى البلدية نظام مالي محوّسب موحد IFMIS.	(Ademola et al., 2020) (Schmidhuber & Hilgers, 2019) (Sharba & al Baldawi, 2020) (IFAC, 2014) (حجو والعشي، 2021)
جودة التقارير المالية	تابع	ما تتصف به معلومات التقارير المالية من مصدقية وموثوقية وما تحققه من منافع لمستخدميها اضافة الى خلوها من التضليل والتحريف واعدادها بما يتوافق مع المعايير المهنية والقانونية التي تساعد على تحقيق الهدف من استعمالها	مدى توفر الخصائص الدالة على جودة التقارير المالية في التقارير المالية المعدة من قبل البلديات والمتمثلة في: • القابلية للفهم • الملاءمة • الموثوقية • القابلية للمقارنة	(براهمة وبوراس، 2021) (زكري وامعرف ، 2019) (عليان، 2018) (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014) (Altaji & Alokdeh, 2019) (Olayinka et al.,) (2016a)

(IFAC, 2014)	<p>هي أحد الخصائص قياس مدى توفر الخصائص الدالة على خاصية النوعية الرئيسية التي القابلة للفهم من خلال الرجوع الى التصنيف تساهم في جعل الصادر عن صندوق تطوير واقراض الهيئات المعلومات الواردة في المحلية للعام 2019 والتأكد من توفر المعلومات التقارير المالية ذات التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> • فائدة للمستخدمين احتواء التقارير المالية على ايضاحات وتمكنهم من استيعاب حول محتويات القوائم المالية وذلك من معناها وتكون خلال التأكد من ان تقرير المدقق الخارجي المعلومات قابلة للفهم تام. • عنما يتوقع من احتواء التقارير المالية على شرح حول المستخدمين إدراك الانجازات السابقة وذلك من خلال التأكد معناها على نحو من تسليم البلدية بيانات الميزانية المنفذة معقول للسنة المالية السابقة إلى وزارة الحكم المحلي. • احتواء التقارير المالية على وصف للتوقعات المستقبلية وذلك من خلال التأكد إذا ما كان لدى البلدية خطط تنمية. 	تابع	القابلة للفهم
(Kythreotis, 2014) (Altaji & Alokdeh, 2019) (براهمة وبوراس، 2021) (خضر، 2016) (IFAC, 2014)	<p>هي أحد الخصائص تم قياس متغير الملاءمة من خلال التحقق من النوعية الأساسية توفر الخصائص الفرعية للملائمة في التقارير للمقارير المالية، وتبين المالية من خلال الرجوع الى التصنيف خاصة الملاءمة تطابق الصادر عن صندوق تطوير واقراض الهيئات المعلومات المحاسبية المحلية للعام 2019 والتأكد من توفر مع الوظيفة المطلوبة المعلومات التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> • منها بحيث تكون قادرة التوقيت المناسب لعرض الموازنات على التأثير على النتيجة وعرض التقارير المالية والمحتوى القياسي النهائية للأعمال (مدى الالتزام بالنموذج المعد من قبل الادارية الحكم المحلي). • ارسال التقارير وفق بوابة الموازنات شهريا وسنوياً. • اصدار تقرير مدقق الحسابات ضمن الفترة المحددة من قبل وزارة الحكم المحلي وذلك من خلال التأكد من انه تم المصادقة على موازنة البلدية من قبل وزارة الحكم المحلي ففي حال المصادقة عليها فان الخصائص السابقة قد توفرت. 	تابع	الملاءمة
(Kythreotis, 2014) (Olayinka et al., 2016a) (السعيد، 2017) (عيد، 2018)	<p>تعد خاصية الموثوقية قياس مدى توفر الخصائص الدالة على أحد الخصائص خاصة الموثوقية من خلال فحص مدى توفر النوعية الاساسية البنود التالية في التقارير المالية من خلال للمعلومات المحاسبية الرجوع الى التصنيف الصادر عن صندوق التي بتوفرها يتحقق</p>	تابع	الموثوقية

<p>(الاسكاف وشهيد، 2018) (السلمي وعبد الرحمن، 2022) (IFAC, 2014)</p>	<p>تطوير واقراض الهيئات المحلية للعام 2019 والتأكد من توفر المعلومات التالية: • تدقيق البيانات المالية من قبل مدقق حسابات خارجي معتمد وفق الشروط الصادرة عن هيئة الحكم المحلي قبول الموازنات من قبل وزارة الحكم المحلي بدون تعديلات او بوجود تعديلات وذلك من خلال التأكد من المصادقة على موازنات البلديات من قبل الحكم المحلي. • طلب تعديلات متكررة على الموازنة خلال السنة وذلك بالرجوع الى بند المصادقة على الموازنات الخاصة بالبلديات بحيث انه إذا تم المصادقة على الموازنة فانه لا يوجد تعديلات ووفي حال عدم المصادقة على موازنة البلدية فانه تم طلب تعديلات.</p>	<p>درجة من الاطمئنان والامان في التقارير المالية والتي تأكد بان التقارير المالية تم اعدادها وفق الاسس والمبادئ المحاسبية المتفق عليها</p>	
<p>(Olayinka et al., 2016) (عيد، 2018) (IFAC, 2014)</p>	<p>قياس مدى توفر الخصائص الدالة على خاصية القابلية للمقارنة من خلال الرجوع الى التصنيف الصادر عن صندوق تطوير واقراض الهيئات المحلية للعام 2019 والتأكد من توفر المعلومات التالية: • مقارنة عرض محتويات القوائم المالية مع بنود هيكل الحسابات الموحد المعد من قبل وزارة الحكم المحلي وعرض البيانات المالية من سنة لأخرى بنفس المحتوى، وذلك من خلال التأكد من تطبيق البلدية لنظام مالي محوسب موحد IFMIS. • عرض القوائم المالية ضمن التقرير لسنتين متعاقبتين وذلك من خلال التأكد من انه تم تدقيق البيانات المالية للبلدية بحيث انه إذا تم التدقيق فان التقرير المالي سيعرض البيانات لسنتين متعاقبتين.</p>	<p>هي القدرة على استخدام القوائم المالية لنفس الشركة لفترة معينة ومقارنتها مع القوائم المالية لشركات أخرى او لفترات سابقة لنفس الشركة ولتحقيق هذه الخاصية فان المعايير المحاسبية الدولية تتطلب ان يتم الافصاح عن معلومات مقارنة تتعلق بالفترة الماضية للقوائم المالية ويجب ان تتم المقارنة في ضوء ثبات الاساليب والمبادئ والطرق المستخدمة لإعداد التقارير المالية</p>	<p>القابلية للمقارنة</p>
<p>(وكالة وفا، 2021)</p>	<p>تصنيف البلديات الى: • بلديات (أ): البلديات التي تتواجد في مراكز المحافظات • بلديات (ب): البلديات التي يتجاوز عدد سكانها 15 ألف مواطن</p>	<p>تشير الى تصنيف البلديات حسب حجمها والصادر عن وزارة الحكم المحلي الى بلديات (أ، ب، ج) وبلديات المجالس القروية استناداً الى</p>	<p>معدل حجم البلدية</p>

مجموعة معايير وهي عدد السكان ومراكز المحافظات	مجموعه معايير وهي عدد السكان ومراكز المحافظات	اداء البلدية	ضابط	هو تصنيف خاص ببلديات يستند الى مدى التزام البلديات بمؤشرات الاداء الصادرة عن صندوق التطوير واقرض الهيئات المحلية والتي يبلغ عددها 21 مؤشر.	يتم قياس الاداء من خلال قياس مدى التزام (ربايعة، 2018) البلدية بمؤشرات الاداء الصادرة عن صندوق البلديات، حيث تم توزيع المؤشرات على عدة مراتب وهي: • (مرتبة A: 6 مؤشرات) • (مرتبة B: 6 مؤشرات) • (مرتبة C: 6 مؤشرات) • (مرتبة D: 3 مؤشرات) ومراتب فرعية وهي: A++,A+,A,B++,B+,B,C++,C+,C) (,D) ويتم تصنيف كل بلدية حسب مدى التزامها بالمؤشرات في كل مرتبة.
---	---	--------------	------	--	--

جدول (12)

اختبار أثر تطبيق المعيار IPSAS 1 على الملاءمة

نتيجة اختبار الفرضية			R2			قيمة الدلالة Sig			المتغيرات
بوجود أثر المتغير المعدل	بوجود أثر المتغير الرقابي	بدون أثر المتغير الضابط والمعدل	بوجود أثر المتغير المعدل	بوجود أثر المتغير الرقابي	بدون أثر المتغير الضابط والمعدل	بوجود أثر المتغير المعدل	بوجود أثر المتغير الرقابي	بدون أثر المتغير الضابط والمعدل	
لا يوجد أثر	لا يوجد أثر	لا يوجد أثر	.034	.031	.007	.249	.281	.460	متوسط تطبيق IPSAS 1

جدول (13)

اختبار أثر تطبيق المعيار IPSAS 1 على الموثوقية

نتيجة اختبار الفرضية			R2			قيمة الدلالة Sig			المتغيرات
بوجود أثر المتغير المعدل	بوجود أثر المتغير الرقابي	بدون أثر المتغير الضابط والمعدل	بوجود أثر المتغير المعدل	بوجود أثر المتغير الرقابي	بدون أثر المتغير الضابط والمعدل	بوجود أثر المتغير المعدل	بوجود أثر المتغير الرقابي	بدون أثر المتغير الضابط والمعدل	
يوجد أثر	يوجد أثر	يوجد أثر	.133	.152	.249	.003	.001	.002	متوسط تطبيق IPSAS 1

جدول (14)

اختبار أثر بنود المعيار IPSAS 1 على القابلية للمقارنة

نتيجة اختبار الفرضية			R2			قيمة الدلالة Sig			المتغيرات
يوجد أثر المتغير المعدل	يوجد أثر المتغير الرقابي	بدون أثر المتغير الضابط والمعدل	يوجد أثر المتغير المعدل	يوجد أثر المتغير الرقابي	بدون أثر المتغير الضابط والمعدل	يوجد أثر المتغير المعدل	يوجد أثر المتغير الضابط	بدون أثر المتغير والمعدل	
يوجد أثر	يوجد أثر	يوجد أثر	.952	.949	.948	.000	.000	.000	متوسط تطبيق IPSAS 1



An- Najah National University
Faculty of Graduate Studies

**THE IMPACT OF IMPLEMENTING INTERNATIONAL
PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARD (IPSAS 1)
(PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS) ON
THE REPORTING QUALITY FOR BIG AND MEDIUM
SIZE PALESTINIAN MUNICIPALITIES**

By

Hadeel Jamal Nayfeh

Supervisors

Dr. Ghassan Da'as

Dr. Muiz Abu Alia

**This Thesis is submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of
Master Accounting, Faculty of Graduate Studies, An-Najah National University, Nablus,
Palestine.**

2023

THE IMPACT OF IMPLEMENTING INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARD (IPSAS 1) (PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS) ON THE REPORTING QUALITY FOR BIG AND MEDIUM-SIZED PALESTINIAN MUNICIPALITIES

By
Hadeel Jamal Nayfeh
Supervisors
Dr. Ghassan Da'as
Dr. Muiz Abu Alia

Abstract

The main objective of the study is to determine the impact of implementing International Public Sector Accounting Standard (IPSAS 1) (presentation of financial statements) on the reporting quality for Big and medium-sized Palestinian municipalities as represented by understandability, appropriateness, reliability, and comparability. Also tested were a moderating variable (municipality size) and a control variable (municipality performance). The study was implemented on 83 Big and medium municipalities out of 158 Palestinian municipalities, which were classified as A and B municipalities by the Municipal Development and Lending Fund for performance indicators of 2019, and the Ministry of Local Government (MoLG). The implementation of IPSAS 1 was measured by using a checklist published by Deloitte that was modified in line with the study objectives, while the variables of reporting quality were measured by preparing a checklist to verify if the qualitative characteristics are available in municipalities' financial reports. Correlation and regression analysis are used to test the impact of independent variables on the dependent variables.

The results showed that there is a significant impact of applying IPSAS 1 on three of the qualitative characteristics of reporting quality, including understandability, reliability, and comparability, while it was found that there is no impact of applying IPSAS 1 (the presentation of financial statements) on the appropriateness of the reporting quality for big and medium-sized Palestinian municipalities. The study also presented a set of recommendations, including adopting IPSAS 1 by the Municipal Development and Lending Fund and obliging the municipalities to apply it because of its positive impact

on improving the reporting quality and presenting the obstacles that face the implementation of IPSAS in Palestinian municipalities.

Keywords: IPSAS1, Palestinian Municipalities, understandability, reliability, comparability, appropriateness of the reporting quality