

The Impact of Implementing IPSAS 1 Presentation of Financial Statements on The Reporting Quality of Large and Medium-Sized Palestinian Municipalities

Ghassan Daas^{1,*}, Muiz Abu Alia¹ & Hadeel Jamal Nayfa²

Received: 1st Feb. 2024, Accepted: 11th Feb. 2025, Published: xxxx, DOI:xxxx

Accepted Manuscript, In press

Abstract: Purpose: The main objective of the study is to identify the impact of implementing the International Public Sector Accounting Standard (IPSAS 1) Presentation of Financial Statements on the reporting quality of large and medium-sized Palestinian municipalities on the reporting quality represented by the characteristics of understandability, relevance, reliability, and comparability. The study also estimated whether this impact is moderated by municipality size. **Design, Methodology, and Approach:** The study included 83 municipalities, representing more than half of the Palestinian municipalities. Two checklists were used, the first was used to measure the municipalities' compliance with the requirements of the standard, as it was developed based on the checklists issued by Deloitte and modified in line with the objectives of the study. The second checklist was used to verify the availability of qualitative characteristics in municipal reports and financial statements. Data were obtained from the Municipal Development and Lending Fund database for the annual evaluation of municipalities within the indicators used by Municipal Development and Lending Fund to determine the annual grant to municipalities. Descriptive statistics, and regression analysis were used to test the impact of study variables and the availability of characteristics. **Findings:** The results showed a statistically significant effect of compliance with IPSAS 1 requirements on understandability, reliability and comparability characteristics, while there was no effect of applying IPSAS 1 on the relevance of financial reports for large and medium-sized municipalities in Palestine. There is a weakness in presenting the content of financial statements, especially with regard to the comprehensive statement of revenues and expenses, the statement of cash flows, the changes in net assets, the presentation of notes and accounting policies used in preparing financial statements. **Recommendations:** The study recommended that all municipalities should be obligated to apply the "Standard for Presenting Financial Statements" IPSAS 1, especially those related to performance and content, especially with regard to the comprehensive statement of revenues and expenses, the statement of cash flows, the changes in net assets, the presentation of notes and accounting policies used in preparing financial statements, due to its positive impact on improving the quality of financial reports, and monitoring municipalities' compliance with the requirements of this standard.

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

أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم (1) IPSAS 1 عرض القوائم المالية على جودة التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة الحجم في فلسطين

غسان دعاس^{1,*}، و معز أبو عليا¹، و هديل جمال نايفه²
تاريخ التسليم: (2024/2/1)، تاريخ القبول: (2025/2/11)، تاريخ النشر: xxxx

المخلص: الهدف: هدف هذا البحث الى تحديد أثر تطبيق المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS 1) عرض القوائم المالية على جودة التقارير المالية (القابلية للفهم، والملاءمة، والموثوقية، والقابلية للمقارنة) للبلديات الكبيرة والمتوسطة الحجم في فلسطين. كما تفحص الدراسة فيما إذا كان هناك أثر معدل لحجم البلدية على هذه العلاقة. **التصميم، المنهجية، النهج:** شملت الدراسة 83 بلدية تمثل ما يزيد عن نصف عدد البلديات الفلسطينية. تم استخدام قائمتي تحقق (Checklist)، الأولى استخدمت لقياس مدى التزام البلديات بمتطلبات المعيار، حيث طورت بناء على القائمة الصادرة عن شركة Deloitte وتم تعديلها بما يتماشى مع أهداف الدراسة. أما القائمة الثانية، فقد استخدمت للتحقق من مدى توفر الخصائص النوعية في التقارير والقوائم المالية للبلديات. وتم الحصول على البيانات من قاعدة بيانات صندوق تطوير وإقراض البلديات والمتعلقة ببيانات التقييم السنوي للبلديات ضمن المؤشرات التي يستخدمها الصندوق لتحديد المنحة السنوية للبلديات، وتم استخدام الإحصاء الوصفي وتحليل الانحدار لاختبار أثر متغيرات الدراسة وتوفير الخصائص. النتائج: وقد أظهرت النتائج وجود أثر ذو دلالة إحصائية للالتزام بمتطلبات IPSAS 1 على القابلية للفهم والموثوقية والقابلية للمقارنة، بينما تبين عدم وجود أثر لتطبيق IPSAS 1 على خاصية الملاءمة للتقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين. وان هناك ضعف في عرض محتوى القوائم المالي خاصة فيما يتعلق البيان الشامل للإيرادات والمصروفات وبيان التدفقات النقدية والتغير في صافي الأصول وعرض الملاحظات والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية. **التوصيات:** أوصت الدراسة بضرورة إلزام جميع البلديات بتطبيق معيار عرض القوائم المالية 1 IPSAS خاصة تلك المتعلقة بالاداء والمحتوى خاصة فيما يتعلق البيان الشامل للإيرادات والمصروفات وبيان التدفقات النقدية والتغير في صافي الأصول وعرض الملاحظات والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية لما له من أثر إيجابي على تحسين في جودة التقارير المالية، ومتابعة التزام البلديات بمتطلبات هذا المعيار.

الكلمات المفتاحية: المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS 1)؛ جودة التقارير المالية؛ القابلية للفهم؛ الملاءمة، الموثوقية؛ القابلية للمقارنة؛ البلديات الفلسطينية.

1 Department of Accounting, Faculty of Business and Communication, An-Najah National University, Nablus, Palestine *Corresponding author: daas@najah.edu

2 Master of accounting program, An-Najah National University, Nablus, Palestine

1 قسم المحاسبة، كلية الأعمال والاتصال، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين *الباحث المراسل: daas@najah.edu

2 برنامج ماجستير المحاسبة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين

في ظل التحولات السريعة التي يشهدها العالم، يتزايد الاهتمام بمفاهيم وممارسات الإدارة العامة، بهدف إيجاد آليات تساعد في تنفيذ سياسات الدول واستراتيجياتها بكفاءة وفعالية، بالإضافة إلى تحقيق ترشيد استخدام المال العام (الأجودي والخرسان، 2016). يعتبر نظام المحاسبة الحكومية حجر الأساس في هذه الآلية الإدارية، وهو أحد أهم أدواتها بلا شك. فهو يلعب دوراً بارزاً في إثبات المعاملات وإصدار التقارير المالية التي تلبي احتياجات مختلف المستخدمين. يتيح هذا النظام متابعة فاعلة للعمليات المالية داخل المؤسسات الحكومية، مما يساهم في تحقيق الشفافية والمصداقية في إدارة الأموال العامة (عليان، 2018)، هذا بالإضافة إلى التطورات التكنولوجية التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالابتكار والخبرات والمهارات المختلفة (نور والمومني، 2021).

تتعرض بيانات القطاع العام لصعوبات متعلقة بقابليتها للمقارنة واستخدامها كأساس للتقييم، وذلك نتيجة للتطورات والتعقيدات المرتبطة بنشاطات هذا القطاع وزيادة حجم النفقات والإيرادات العامة وتعدد القوانين والأنظمة التي تحكمها. ويعزى هذا التحدي إلى استخدام مبادئ وطرق محاسبية مختلفة في معالجة البيانات المالية بين الدول (الأجودي والخرسان، 2016)، (توفيق، 2019). لذا، فإن هناك حاجة ملحة لإجراء إصلاحات في أنظمة المحاسبة الحكومية، بالإضافة إلى تحسين أنظمة المعلومات المالية (Alshujairi، 2014).

ومع التطورات المستمرة، يتزايد الاهتمام بتعزيز التوافق بين أنظمة الدول في إدارة المال العام. هذا الاهتمام يعكس الحاجة الملحة لتوحيد مبادئ المحاسبة الحكومية لتكون متفق عليها على المستوى الدولي (عبدوس، 2018؛ الأجودي والخرسان، 2016). إن هذا السعي نابع من رغبة الدول في تحسين ورفع كفاءة القطاع العام، بالإضافة إلى زيادة مستوى الثقة في البيانات المالية. وقد أوضح الوشاح وآخرون (2018) أهمية هذا النهج في بناء جسور الثقة بين الحكومات والجهات المعنية، والتي تعتبر أساسية لتحقيق التنمية المستدامة والاستقرار المالي على المدى الطويل.

إن التحرك نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من شأنه أن يحدث تغييراً جذرياً في ممارسات المحاسبة والإبلاغ المالي في القطاع العام (Filos & Gkouma، 2022). حيث يتم تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (Christiaens et al., 2015). وخلال العقود الأخيرة قامت العديد من الحكومات بإصلاح نظام المحاسبة لديها وتحويله إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق (Christiaens et al., 2015). إن اعتماد نظام الاستحقاقات بدلاً من الأساس النقدي التقليدي في النظم المحاسبية الحكومية هو حجر الزاوية في إصلاح نظام المعلومات المالية الحكومية (Christiaens & Reyniers، 2009). وتعمل الجمعيات والمنظمات الدولية على وضع الأسس اللازمة لتحقيق الأهداف المرتبطة بهذا التوجه. وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المعايير الخاصة بالقطاع العام تسمى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، والتي تعتبر بمثابة أساس للمحاسبة الحكومية ومرجعاً دولياً (Christiaens & Reyniers، 2009؛ توفيق، 2019). وتهدف هذه المعايير بإرساء قواعد ومبادئ محاسبية موحدة تستخدمها الوكالات الحكومية والمنظمات غير الهادفة للربح، والتي تعمل على تحسين جودة التقارير المالية والبيانات المالية وزيادة الثقة في البيانات المالية (عبدوس، 2018).

وفي فلسطين، ووفقاً لقرار مجلس الوزراء رقم 43 لسنة 2005، لا يزال النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين يعتمد على الأساس النقدي في العمليات المالية وإعداد التقارير المالية (الوقائع الفلسطينية، 2005). وقد حقق استخدام الأساس النقدي عدداً من الإيجابيات والفوائد، مثل سهولة استخدامه وسرعة إثبات العمليات المالية، وكذلك تسهيل عملية إدارة التدفقات النقدية الداخلة المتمثلة بالإيرادات والخارجة المتمثلة بالنفقات، ولكن مع إهمال عوامل مهمة مثل الدائنين والمدينين بالإضافة إلى ما من حيث النقد الموجه إليه بأنه لا يُظهر الإيرادات والنفقات الحقيقية للسنة المالية (عليان، 2018؛ حاجو والعشي، 2021). ولكن هناك توجه لدى وزارة الحكم المحلي الفلسطينية وصندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية للارتقاء بالإدارة المالية لقطاع الحكم المحلي من خلال مجموعة من الأدوات التي تهدف إلى الحصول على بيانات قادرة على المساعدة في رسم السياسات وتطوير هذا القطاع. ويتضمن هذا التوجه تحسين جودة البيانات المالية الصادرة عن البلديات وذلك بدعم من بعض المؤسسات كالمركز الدولي، بهدف تلبية متطلبات المانحين الدوليين. وتجسد هذا التوجه بالطلب من البلديات باستخدام برامج تم تطويرها وفق متطلبات IPSAS 1 لإثبات المعاملات المالية وإعداد التقارير المالية.

2. مشكلة الدراسة وأسئلتها

تعد الهيئات الحكومية الفلسطينية، بما فيها البلديات، بياناتها المالية وفقاً للأساس النقدي، الذي لا يعترف إلا بالمعاملات النقدية. وعلى الرغم من سهولة وسرعة تطبيق المحاسبة على الأساس النقدي، إلا أنه يتعرض لعدد من المشاكل. ومن أهم هذه المشاكل عدم القدرة على قياس الإيرادات والمصروفات الحقيقية لكل فترة، وعدم قياس الأصول الثابتة بشكل صحيح، بالإضافة إلى إهمال المدينين والدائنين، مما يؤدي إلى عدم تمثيل الحسابات الختامية للواقع القائم، وبالتالي عدم شفافية وموثوقية التقارير المالية الصادرة عن الهيئات الحكومية (حاجو والعشي، 2021).

بشكل عام، تُقاس فعالية النظام المحاسبي من خلال قدرته على تقديم مخرجات تلبي الأهداف التي صُمم من أجلها. ولذلك، تُقاس فعالية النظام المحاسبي بمدى قدرته على توفير المعلومات المحاسبية وإعداد التقارير المالية التي تلبي احتياجات ومتطلبات مستخدمي هذه المعلومات (مرعي، 2019). وتُظهر الأبحاث حاجو والعشي (2021) أن التقارير المالية الصادرة عن البلديات تفتقد للشفافية والموثوقية وتفتقد لإمكانية المقارنة، وبالتالي لا تلبي احتياجات المستخدمين. ويعزى ذلك إلى عدم تطبيق القواعد المحاسبية المناسبة في المؤسسات الحكومية (العجودي والخرسان، 2016). وقد بينت الدراسات السابقة (زيبود وآخرون، 2007؛ مرعي، 2019؛ عليان، 2018)، أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ينعكس إيجابياً على كفاءة النظم المحاسبية للوحدات الحكومية وجودة التقارير المالية الصادرة عنها، ويحسن الرقابة على الأموال العامة ويعزز من إمكانية تقييم أدائها (Okere et al., 2018).

من جهة أخرى، إن تبني المعايير الدولية لا يقود بالضرورة إلى تحقيق الخصائص النوعية الواجب توفرها في التقارير المالية (Alia et al., 2024)، حيث إن جودة التقارير المالية تتأثر أيضاً بمدى فهم المعايير وطريقة تفسيرها وتطبيقها وأهداف معدي القوائم (Christiaens et al., 2015)، إضافة إلى مدى الاستعداد والجاهزية لتطبيق هذه المعايير (Filos & Gkouma، 2022)، الأمر الذي يعتمد بشكل كبير على العوامل المحيطة في البيئة التي تطبق فيها هذه المعايير (Alia & Branson، 2011؛ Alia، 2010). وقد شكك الكثيرون بقدرة IPSAS على تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسات الحكومية مشيرين إلى أن تكاليف تطبيق هذه المعايير تفوق المنافع المترتبة على تطبيقها (Laswad & Redmayne، 2015). وقد أكد Christiaens et al. (2015) ذلك من خلال الإشارة إلى تردد الكثير من الحكومات في تطبيق هذه المعايير، بالتالي فإن تطبيق IPSAS 1 من قبل البلديات الفلسطينية قد لا يؤدي إلى تعزيز جودة تقاريرها المالية، إذ بين اعتبار خصوصية العوامل السياسية والاقتصادية والثقافية السائدة في البيئة الفلسطينية. ولكن وزارة الحكم المحلي الفلسطينية وصندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية قامت من خلال برامج بناء القدرات إلى السعي إلى تحسين بنية التقارير المالية الصادرة عن البلديات من خلال بناء هيكل حسابات موحدة يأخذ بعين الاعتبار كل من أساس الاستحقاق المعدل والاستحقاق الكامل وتزويد البلديات بحزمة النظام المتكامل لنظام المعلومات المالية والإدارية IFMIS إضافة إلى إعداد أدلة العمل المالي لإحجام البلديات المختلفة (كبيرة، متوسطة، صغيرة) والتي تتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك بهدف تحسين بنية التقارير المالية إضافة إلى استحداث بوابة الموازنات من أجل زيادة الثقة بالبيانات المالية وصلاحياتها للمقارنة ورسم السياسات. وبناء على ما تقدم، تسعى الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق IPSAS 1 على جودة التقارير المالية المعدة من قبل البلديات الفلسطينية. بالتحديد، فإن الدراسة تحاول الإجابة على السؤالين التاليين:

- هل يوجد أثر لمدى الالتزام بمتطلبات IPSAS 1 على جودة التقارير المالية، من حيث القابلية للفهم، والملائمة، والموثوقية، والقابلية للمقارنة، للبلديات الفلسطينية؟
- هل يؤثر حجم البلدية على أثر الالتزام بمتطلبات IPSAS 1 على جودة التقارير المالية؟

3. أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من الناحية العلمية إلى التعريف بمحتويات متطلبات IPSAS 1 والخاصة بالمؤسسات غير الهادفة للربح ومنها البلديات، والتي يظهر من خلال المعيار البيانات والقوائم المالية التي يجب الالتزام بأعدادها وكذلك أهمية هذه البيانات والمعلومات التي تمكن البلديات من التخطيط السليم وتساعد وزارة الحكم المحلي على رسم السياسات لهذا القطاع وتلبية احتياجات المانحين من البيانات الضرورية التي تبين مساهمتهم في تطوير هذا القطاع خاصة وأن الكثير من المشاريع خاصة البنية التحتية لهذا القطاع تأتي من خلال المانحين. هذا بالإضافة إلى مساهمة هذه الدراسة خاصة وأن الدراسات التي فحصت العلاقة بين تطبيق المعايير الدولية (IPSAS 1) وجودة التقارير المالية في القطاع الحكومي قليلة بشكل عام (Filos & Gkouma، 2022). وفي فلسطين، تمثل هذه الدراسة، على حد علم الباحثين الدراسة الأولى التي تفحص هذه العلاقة في البلديات على وجه الخصوص.

ومن الناحية العملية فإن أعداد هذه الدراسة جاء بالاعتماد على بيانات البلديات الفلسطينية والتي يتم جمعها بأسلوب علمي وتقييم محكم من خلال صندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية ضمن برنامج مؤشرات التقييم السنوي لهيئات الحكم المحلي والتي تبين واقع فعلي لما يتم تطبيقه على أرض الواقع من متطلبات المعيار. هذا بالإضافة إلى اعتبار فلسطين دولة غير متقدمة اقتصادياً، وتعاني من عدم الاستقرار السياسي وضعف سيادة القانون بحكم الاحتلال الإسرائيلي (Abu Alia et al., 2024; Asmar et al., 2024) مما يضيف واقعا مختلفا لتوفر موارد الهيئات المحلية وبالتالي يتميز قطاع البلديات، مقارنة بدول أخرى، باعتماده بشكل كبير على مساعدات المانحين الدوليين. هذا من شأنه أن يعزز من خصوصية الواقع الفلسطيني وبالتالي من أهمية نتائج هذه الدراسة. بالإضافة إلى أن من شأن النتائج التي توصلت لها الدراسة أن تشكل نقطة انطلاق نحو تطوير الممارسات المحاسبية لدى البلديات الفلسطينية، وبالتالي التحسين من جودة تقاريرها المالية، مما يساهم في تحسين الرقابة الرسمية عليها وكذلك تحسين فرصها في حشد التمويل لمشاريعها (Okere et al., 2018).

من جهة أخرى، تنفرد هذه الدراسة من حيث طريقة قياس المتغيرات، من خلال استخدام قائمة مرجعية دولية لتحديد مدى توافر خصائص الجودة في التقارير المالية للبلديات، على عكس الكثير من الدراسات السابقة التي اعتمدت على الاستبانة في ذلك (Christiaens et al., 2011; Laswad & Redmayne, 2015; Opanyi, 2016; Olayinka et al., 2016; Wisdom et al., 2017; Okere et al., 2018). كما تتميز الدراسة أيضاً باختبار أثر حجم البلدية، كمتغير معدل، على العلاقة بين تطبيق IPSAS على جودة تقارير البلديات.

4. الإطار النظري، الدراسات السابقة، وتطوير الفرضيات

في الأونة الأخيرة، تميز القطاع العام في العديد من البلدان بإصلاحات مهمة في مجال الإدارة العامة، خاصة التوجه نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق. وقد أدى التنوع في أنظمة المعلومات المحاسبية العامة إلى خلق الحاجة إلى التناغم، مما أدى إلى إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) (Christiaens et al., 2015). طورت هذه المعايير من قبل لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بهدف رفع جودة التقارير المالية التي تعدها السلطات الحكومية. ويمثل الهدف العام للمجلس في وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة التي تستخدمها السلطات العامة في جميع أنحاء العالم، وتحسين جودة وشفافية التقارير المالية التي تعدها السلطات العامة وتعزيز مصداقيتها حتى يتمكن مستخدمو التقارير من اتخاذ قرارات سليمة ومواكبة التطورات الاجتماعية والاقتصادية، وضمان تحقيق الاتساق بين الدول (IFAC, 2019). وقد شجع IFAC مؤسسات القطاع العام على تبني أساس الاستحقاق المحاسبي عند إعداد قوائمها المالية للأغراض العامة وذلك لضمان التوحيد وقابلية المقارنة للتقارير المالية (Olayinka et al., 2016).

وتتمثل IPSAS المعايير التي تحكم متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح فيما يتعلق بالمعاملات والأحداث في البيانات المالية للأغراض العامة (Jeoma & Oghoghohomeh, 2014). وقد صنفت هذه المعايير لتتطابق على مؤسسات القطاع العام غير الربحية المسؤولة عن تقديم الخدمات العامة وإعادة توزيع الثروة والدخل والتي يتم تمويل أنشطتها بشكل مباشر أو غير مباشر من قبل الحكومات الوطنية والإقليمية والمحلية والهيئات الحكومية ذات الصلة (المؤسسات/المجالس/المفوضيات/الشركات) على حد سواء (IFAC, 2018).

إن تطبيق IPSAS يحقق العديد من المزايا، حيث إن استخدام هذه المعايير يؤدي إلى تحسين الشفافية والمساءلة للحكومات ومؤسساتها من خلال تحسين التقارير المالية (Jeoma & Oghoghohomeh, 2014). وبالتالي، الحد من الفساد بين الموظفين العموميين في الدولة (Egolom & Ndum, 2021). كذلك فإنها تساهم في ضمان أن تكون البيانات المالية المنشورة موحدة في المحتوى والشكل وتنقل بدقة ما تدعي نقله مما يؤدي إلى تقييمات أفضل لقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الحكومات. وتلعب التقارير المالية الجيدة دوراً مهماً في تحسين فرص الوفاء بمسؤولياتها ذات العلاقة بالجانب المالي (Opanyi, 2016). فمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تدعم عملية رصد الديون والالتزامات الحكومية من حيث تأثيرها الاقتصادي وتقلل من الشكوك والتهديدات الاقتصادية التي يمكن أن يشكها سوء إدارة الديون. كما يشجع الإفصاح عن الديون الحكومات على اتخاذ قرارات تركز على استدامة مؤسساتها على المدى الطويل، ويحقق مستوى من الشفافية والمساءلة في مالية القطاع العام (Schmidhuber & Hilgers, 2019).

ولضمان التطبيق الصحيح لهذه المعايير وبالتالي تحقيق المزايا المرجوة، يتوجب إصدار تشريعات داعمة أو تعديل وتكييف اللوائح والتشريعات لتتوافق مع المتطلبات الدولية (زغوان وآخرون، 2019). كما يتوجب توفير البنية التحتية والموظفين المؤهلين علمياً وعملياً (عليان، 2018؛ زغوان وآخرون، 2019).

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام IPSAS1 عرض القوائم المالية

يهدف IPSAS 1 عرض البيانات المالية إلى تحسين إمكانية المقارنة في عرض البيانات المالية في القطاع العام مع المؤسسات الأخرى، من جهة، وإمكانية المقارنة بين السنوات لنفس المؤسسة، من جهة أخرى. وتتكون مجموعة القوائم المالية كما هو موضح في إصدارات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على بيان (تقرير) المركز المالي (الميزانية العمومية)، بيان (تقرير) الاداء المالي، بيان (تقرير) التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية، بيان التدفقات النقدية، مقارنة بين المبالغ المقدرة في الموازنة المصادق عليها للجمهور والمبالغ الفعلية كيان مالي اضافي منفصل أو كعمود موازنة في البيانات المالية، الملاحظات التي تحتوي على ملخص بالسياسات المحاسبية وأي ملاحظات تفسيرية أخرى، ومعلومات مقارنة متعلقة بالفترات السابقة (IPSAS 1).

النظم المحاسبية في البلديات الفلسطينية

يُعرّف النظام المحاسبي البلدي بأنه مجموعة من الممارسات والإجراءات والسياسات المستخدمة لتنظيم وإدارة العمليات المالية داخل البلدية من خلال تسجيل العمليات المالية وتصنيفها وتجميعها وتلخيصها وتحليلها وفقاً للتشريعات المعمول بها من أجل الخروج بنتائج يمكن استخدامها في عمليات صنع القرار (Erian, 2018).

ويعتمد النظام الفلسطيني للمحاسبة الحكومية على الأساس النقدي في تسجيل الإيرادات والمصروفات الواردة من الحكومة وفقاً لقرار مجلس الوزراء رقم 43 لسنة 2005 (الوقائع الفلسطينية، 2005)، والبلديات من الجهات الخاضعة لهذا القرار (الوقائع الفلسطينية، 2005). ووفقاً لدليل السياسات والإجراءات المحاسبية، تستخدم معظم البلديات الفلسطينية حالياً الأساس النقدي في المحاسبة. وينطوي الأساس المحاسبي النقدي على عدد من العيوب التي تؤثر سلباً على إعداد تقارير مالية كاملة ودقيقة، حيث يعتمد على قيد واحد في تسجيل المعاملات المالية ولا يسجل إلا المعاملات التي تم فيها دفع أو استلام مبالغ نقدية. لذا، فإن التحول إلى أساس الاستحقاق سيمكن البلديات الفلسطينية من إصدار تقارير مالية قابلة للمقارنة، وقياس التكاليف الفعلية لتقديم الخدمات وإصدار تقارير مالية مفيدة لعملية صنع القرار (صندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية، 2020). ووفقاً لصندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية، تنشر البلديات الفلسطينية تقارير مالية وبيانات مالية مختلفة كجزء من تقاريرها السنوية الشاملة. تتضمن ما يلي:

- التقارير المالية للحكومات المحلية: بيان المركز المالي، وبيان الاداء المالي، وبيان التغيرات في صافي الأصول، وبيان التدفقات النقدية، ومقارنة المبالغ المقدرة والفعلية في الميزانية المعتمدة (إما كيان إضافي أو منفصل أو ميزانية عمومية في البيان)، بالإضافة إلى ملاحظات تتضمن ملخصاً للسياسات المحاسبية وملاحظات توضيحية أخرى.
- التقارير المالية للموازنات (الوحدات المحاسبية): والتي تتكون من كافة البيانات المالية لكل موازنة.
- الملاحظات على البيانات المالية
- وتتضمن المعلومات الإضافية المطلوبة مناقشة موجزة للبيانات المالية الأساسية، وتحليلاً للمركز المالي ونتائج عمليات البلدية، وتحليلاً لأرصدة الميزانية والمعاملات الخاصة بالبلدية، وتحليلاً للفروق الجوهرية بين الموازنة الأصلية والمبالغ النهائية المقدرة للميزانية وبين المبالغ النهائية المقدرة للموازنة والنتائج الفعلية.

جودة التقارير المالية

تُعرّف التقارير المالية بأنها البيانات التي تنتجها جهة معينة لتكون مفيدة لصانعي القرار والأطراف ذات العلاقة، وتتمثل جودة التقارير المالية بتوفر الخصائص النوعية الأساسية والداعمة، وتلعب التقارير المالية الجيدة دوراً مهماً في مساءلة الحكومة أمام مواطنيها وكيفية الوفاء بمسؤولياتها في الإدارة المالية (Opanyi, 2016). وقد أظهرت العديد من الدراسات السابقة أنه تطبيق IPSAS حسن من جودة التقارير المالية، حيث أظهرت دراسة عليان (2018) أن تطبيق هذه المعايير كان له أثر إيجابي على النظام المحاسبي الحكومي في الأردن، تحديداً على جودة التقارير المالية. وتُظهر نتائج Olayinka et al., (2016) أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام له تأثير إيجابي كبير على جودة التقارير المالية في القطاع العام النيجيري. كما توصل Laswad and Redmayne (2015) إلى أن فوائد إعداد التقارير تتجاوز التكاليف، وهو ما يتناقض مع الرأي القائل بأن مثل هذه التقارير هي في الأساس وثائق أمثال لا تقدم قيمة كبيرة.

وتتحقق الجودة العالية للقوائم المالية من خلال الالتزام بالخصائص الموضوعية والنوعية لمعلومات التقارير المالية. والخصائص النوعية هي السمات التي تجعل المعلومات المالية ذات قيمة (IASB, 2010). وتتمثل الخصائص النوعية الأساسية للتقارير المالية في:

- (1) **القابلية للفهم:** يمكن فهم معلومات القوائم المالية بشكل أفضل إذا تم تصنيفها وتقديمها بوضوح ودقة بحيث تمكن المستخدم من الوقوف على المعنى الدقيق لها. فالمعلومات التي لا يفهمها المستخدمون ليست مفيدة حتى لو كانت ذات صلة (Opanyi, 2016). ولاستيفاء هذه الخاصية، يجب أن يكون لدى مستخدمي المعلومات معرفة معقولة بأنشطة الكيان والبيئة التي يعمل فيها الكيان. ويجب أن تعرض التقارير المالية المعلومات بطريقة تلي احتياجات المستخدمين من خلال الوصف بلغة واضحة، وتقديم التفسيرات والتعليقات على الأداء والتوقعات المستقبلية خلال فترة إعداد التقارير بطريقة يمكن للمستخدمين فهمها بسهولة، وعرض المعلومات بطريقة واضحة وموجزة (IFAC, 2019).
- وقد وجد Olayinka et al., (2016) أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام له تأثير إيجابي على جودة وشفافية التقارير المالية، مما أدى إلى تحسين قابلية الفهم. وعلى العكس من ذلك، وجد Opanyi (2016) في كينيا أن قابلية الفهم تنخفض عند تطبيق هذه المعايير. كذلك أظهر Ambarchian & Ambarchian, (2020) أن تبني IPSAS من قبل المؤسسات الحكومية لم يعزز من قابلية القوائم المالية للفهم. وبناءً على ستكون الفرضية الأولى على النمو التالي:

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

(2) **الملاءمة:** تتعلق الملاءمة بقدرة المعلومات على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها مستخدمو هذه المعلومات من خلال توفر قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية أو كليهما. وبالتالي فإن المعلومات المبلغ عنها مفيدة فقط إذا كانت تتعلق بالقضايا التي تهم المستخدمين بشكل أساسي (Opanyi, 2016). كذلك، تكون المعلومات ملائمة لمتخذ القرار إذا امتازت بالأهمية المادية (الجرهية)، حيث تعتبر المعلومة جوهريه إذا كان إغفالها أو الخطأ فيها أو تغييرها يؤثر على عملية صنع القرار من قبل مستخدمي التقارير المالية (IASB, 2010).

ويجب أن يعكس تبني IPSAS على ملاءمة القوائم المالية التي تعدها البلديات لمستخدمي هذه القوائم مثل المانحين الدوليين ودافعي الضرائب وأعضاء البرلمانات والداينين والموردين وموظفي القطاع العام والمحللين الماليين. إن جوهر إعداد البيانات المالية هو أن تعرض هذه القوائم المركز المالي والأداء المالي بطريقة تمكن مستخدمي تلك البيانات المالية من اتخاذ قرارات ذات صلة وفي الوقت المناسب (Ijeoma & Oghoghomeh, 2014; Olayinka et al., 2016).

وقد توصل (Ambarchian & Ambarchian, 2020) الى ان تطبيق IPSAS ساهم في تحسين ملاءمة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات الحكومية، حيث انه يعزز القيمة التنبؤية للقوائم المالية، الا انه لم يحسن القيمة التأكيدية لها. كذلك توصل (Opanyi, 2016) إلى تحسن خاصية الملاءمة بعد اعتماد IPSAS في كينيا. وفي المملكة العربية السعودية وجد السلمي وعبد الرحمن (2022) تأثير إيجابيا لتطبيق أساس الاستحقاق على ملاءمة القوائم المالية لمؤسسات القطاع العام في السعودية. وعلية ستكون **الفرضية الثانية** على النحو التالي:

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.

(3) **الموثوقية:** وهي إحدى أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والتي توفر بعض التأكيد على أن التقارير المالية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتفق عليها (الأسكاف وشهيد، 2018). ويجب أن تكون التقارير السنوية كاملة ومحيدة وخالية من الأخطاء الجوهرية (Opanyi, 2016). ويجب ان تكون المعلومات الموثوقة خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز ويجب أن تمثل بأمانة ما هو مطلوب منها أو متوقع أن تمثله، ولتحقيق خاصية الموثوقية يجب أن تتوافر سلسلة من الخصائص الفرعية التي تشمل (IFAC, 2018):

التمثيل بأمانة: وتعني ان يتم عرض المعلومات حسب محتوى المعاملات والاحداث وليس فقط حسب شكلها القانوني.

المحتوى فوق الشكل: وتعني ان إذا كانت المعلومات تتمثل المعاملات والاحداث التي تقتضي تمثيلها بأمانة فانه يجب ان تتم محاسبتها وعرضها بصفتها الاقتصادية الحقيقية وليس فقط حول الشكل القانوني.

الحياد: يجب ان تكون المعلومات معدة بدون تحيز بحيث لا تكون مصممة للتأثير على القرار لتحقيق نتيجة محددة مسبقاً.

الحيلة والحذر: وتعني تضمين درجة من الحذر في ممارسة الاحكام عند وضع التقديرات في ظل ظروف عدم الاستقرار، كان تكون الايرادات والاصول غير مبالغ فيها أو ان تكون الائزمات والمصاريف غير مفهومة.

الاكتمال: يجب ان تكون معلومات التقارير المالية كاملة ضمن حدود التكلفة والاهمية النسبية.

وقد وجد الصعدي (2017)؛ (Augusto 2018) أن تطبيق IPSAS يوفر معلومات مالية شفافة وموثوقة، كما أظهرت نتائج (Opanyi 2016) أن خاصية الموثوقية تحسنت إثر تطبيق IPSAS في نيجيريا، وبينت نتائج Okere et al., (2018) ان اعتماد IPSAS حسن بشكل ملحوظ من موثوقية ومصداقية القوائم المالية للمؤسسات الحكومية مما يسهل الرقابة الداخلية الفعالة والإدارة المالية القائمة على النتائج، الامر الذي يعزز من إمكانية تقديم الخدمات بشكل أكثر فعالية وكفاءة. كما توصل Wisdom et al., (2017) الى أن موثوقية القوائم المالية أصبحت أعلى بعد تطبيق IPSAS.

بناء على ما تقدم، ستكون **الفرضية الثالثة** على النحو التالي:

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.

(4) **القابلية للمقارنة:** إن المعلومات والبيانات الواردة في قوائم البلديات المالية تكون قابلة للمقارنة إذا كان بإمكان مستخدمي القوائم المالية تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين المعلومات والبيانات الواردة في القوائم والمعلومات الواردة في تقارير أخرى لكيان آخر أو لنفس الكيان لفترة زمنية معينة (IASB, 2010). وتشمل القابلية للمقارنة الاتساق الذي يشير إلى استخدام نفس السياسات والإجراءات المحاسبية، إما من فترة إلى أخرى داخل المؤسسة أو في فترة واحدة عبر المؤسسات (Opanyi, 2016). وتعكس قابلية المقارنة بين التقارير المالية ضرورة إعداد مؤسسات القطاع العام قوائم مالية يمكن مقارنتها بالقطاع بمؤسسات أخرى (Olayinka et al., 2016).

وتهدف IPSAS إلى تعزيز قابلية القوائم المالية للمقارنة على المستويات الحكومية المختلفة (Christiaens et al., 2015). وقد أظهرت دراسة (Augusto 2018) أن تطبيق IPSAS في القطاع العام قد أدى إلى تحسين قابلية المقارنة. كما توصل (Opanyi, 2016) إلى أن قابلية القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات الحكومية للمقارنة زادت بعد تطبيق IPSAS في كينيا. بالمقابل بينت نتائج (Ambarchian & Ambarchian, 2020) ان تطبيق IPSAS لم يؤدي إلى تحسين قابلية القوائم للمقارنة. وعلية ستكون الفرضية الرابعة على النحو التالي:

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

5. منهجية الدراسة

مجتمع وعينة الدراسة: يبلغ عدد البلديات المصنفة ضمن البلديات الكبيرة المصنفة (أ) والبلديات المتوسطة المصنفة (ب) 158 بلدية من قبل وزارة الحكم المحلي الفلسطينية، وكذلك قام صندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية بتصنيف البلديات حسب الأداء وتم تصنيف أداء البلديات (83 بلدية) (صندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية، 2019). وقد اشتمل تصنيف الصندوق على توفر البيانات الخاصة بالأداء ضمن معايير التقييم التي اعدها الصندوق والتي تتكون من 21 معياراً، حيث تم الاعتماد في هذه الدراسة على تصنيف صندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية لتوفر البيانات المكتملة لاجراء الدراسة ولكون هذه البلديات ضمن البلديات التي تدخل ضمن التقييم السنوي ضمن معايير تقييم محددة وعددها 83 بلدية تشكل عينة الدراسة.

متغيرات الدراسة:

المتغير المستقل: يتمثل المتغير المستقل في امتثال البلديات الفلسطينية للمعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 1، وقد تم قياس هذا المتغير باستخدام قائمة مرجعية تستند إلى القائمة التي نشرتها شركة ديلويت، مع تعديلات طفيفة تعكس أهداف هذه الدراسة وواقع البلديات الفلسطينية، وذلك اقتداء بالعديد من الدراسات السابقة (Ambarchian & Ambarchian, 2020; Ademola, 2022). وتتضمن القائمة المرجعية بنوداً تتعلق بمكونات وهيكل ومحتوى القوائم المالية والبيان الشامل للإيرادات والمصروفات، وعرض بيان التدفقات النقدية، وبيان صافي الأصول والتغيرات في حقوق الملكية، والإفصاحات في الملاحظات والسياسات المحاسبية، ومراجعة البيانات المالية للبلديات من مدقق حسابات خارجي. واكتمال تقرير مراجع الحسابات الخارجي للبلدية. وكذلك توفر نظام مالي محوسب موحد IFMIS لدى البلدية. حيث تم استقاء البيانات من البيانات الرسمية التي تم جمعها من خلال صندوق تطور وإقراض الهيئات المحلية ضمن البيانات التي يقوم بجمعها سنويا بهدف التقييم السنوي وتعتبر بيانات داخلية. وتم الإشارة الى هذه البنود بدرجة متوفرة او غير متوفرة.

المتغير التابع: يتمثل المتغير التابع في جودة البيانات المالية التي تعدها البلديات الفلسطينية. ويعكس هذا المتغير وجود أو عدم وجود خصائص جودة التقارير المالية المتمثلة في قابلية الفهم، والملاءمة، والموثوقية، والقابلية للمقارنة. بحيث يتم قياسها باستخدام قائمة مرجعية تحتوي على بنود من أربع فئات، تعكس كل منها إحدى الخصائص المدرجة (2019؛ عليان، 2018). ولسهولة الفهم، تم تطوير البنود بالرجوع إلى تصنيف صندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية لعام 2019. تشمل هذه البنود:

أولاً: القابلية للفهم: وتضمنت توفر الفقرات التالية:

- إيضاحات حول محتويات القوائم والتقارير المالية: يتضمن التقرير المالي وصفاً لمحتوى القوائم المالية من خلال التأكد من اكتمال تقرير المدقق الخارجي وعرضه لهذه المحتويات؛

- شرح حول الإنجازات السابقة: يتضمن التقرير المالي وصفاً للأداء السابق من خلال التأكد من أن البلدية قد قدمت بيانات ميزانية العام السابق إلى وزارة الحكم المحلي،

- وصف للتوقعات المستقبلية: يتضمن التقرير المالي وصفاً للتوقعات المستقبلية من خلال التحقق مما إذا كانت البلدية لديها خطة استراتيجية تنموية (صندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية، 2023).

ثانياً: الملائمة: وتضمنت الفقرات التالية:

- التوقيت المناسب لعرض الموازنات وعرض التقارير المالية
- المحتوى القياسي (مدى الالتزام بالنموذج المعد من قبل وزارة الحكم المحلي)
- إرسال التقارير وفق بوابة الموازنات شهرياً وسنوياً
- إصدار تقرير مدقق الحسابات ضمن الفترة المحددة من قبل وزارة الحكم المحلي

ثالثاً: الموثوقية: وتضمنت الفقرات التالية:

- تدقيق للبيانات المالية من قبل مدقق حسابات خارجي معتمد وفق الشروط الصادرة عن وزارة الحكم المحلي
 - قبول الموازنات من قبل وزارة الحكم المحلي بدون تعديلات أو بوجود تعديلات
 - هل يتم طلب تعديلات متكررة على الموازنة خلال السنة
- رابعاً: القابلية للمقارنة: وتضمنت الفقرات التالية:
- مقارنة عرض محتويات القوائم والتقارير المالية مع بنود هيكل الحسابات الموحد المعد من قبل وزارة الحكم المحلي
 - عرض البيانات والقوائم المالية من سنة لأخرى بنفس المحتوى
 - عرض القوائم والبيانات المالية ضمن التقرير لستين متعاقبتين

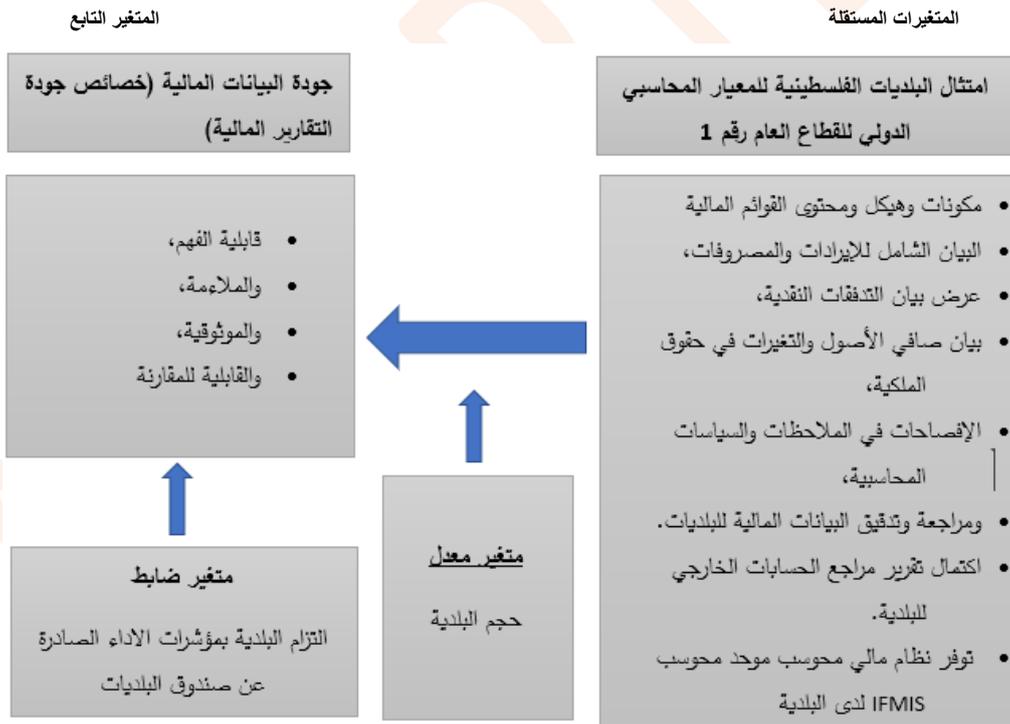
المتغير المعدل:

يعتبر حجم البلدية في هذه الدراسة متغيراً معدلاً ويتم قياس هذا المتغير باستخدام التصنيف المعتمد من قبل صندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية. وتصنف البلديات الفلسطينية إلى أربع فئات حسب حجمها: البلديات (أ، ب، ج) والمجالس القروية. ويعتمد هذا التصنيف على حجم السكان ومركز المحافظة؛ فالبلديات المصنفة (أ) هي البلديات الواقعة في مركز المحافظة، والبلديات المصنفة (ب) التي يبلغ عدد سكانها 15000 نسمة فأكثر، والبلديات المصنفة (ج) التي يبلغ عدد سكانها 7000 نسمة فأكثر من المجالس القروية، والبلديات المصنفة (ج) هي تلك التي تم ترفيقها من مجالس قروية إلى بلديات يزيد عدد سكانها عن 7000 نسمة. ويتم إعطاء الرقم (1) إذا كانت البلدية ضمن التصنيف (أ) و (0) إذا كان التصنيف (ب).

المتغير الضابط:

يتم قياس الأداء من خلال قياس مدى التزام البلدية بمؤشرات الأداء الصادرة عن صندوق البلديات، يبلغ عدد المؤشرات 21 مؤشراً موزعة على عدة مراتب تشمل مرتبة A (6 مؤشرات)، مرتبة B (6 مؤشرات)، مرتبة C (6 مؤشرات)، مرتبة D (3 مؤشرات)، و 10 مراتب فرعية (A++,A+,A,B++,B+,B,C++,C+,C,D). ويتم تصنيف كل بلدية حسب مدى التزامها بالمؤشرات في كل مرتبة. بحيث يجب على البلدية تحقيق مجموعة من مؤشرات الأداء من أجل الانتقال من تصنيف إلى تصنيف آخر اعلى (رباعية، 2018).

نموذج الدراسة :



طرق جمع واعداد البيانات

تم جمع البيانات من التقارير المالية المدققة للبلديات عينة الدراسة، حيث لم تتوفر البيانات الأخيرة لعامي 2020 و2021 حيث تم إجراء التقييم في النصف الأول من عام 2023 للسنوات 2020 و 2021 ولم تصدر البيانات الرسمية بعد لنتائج التقييم، وتم استيفاء البيانات من قاعدة بيانات تقييم البلديات الصادر عن صندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية في عام 2019 والتي تشمل نتائج تقييم البلديات والبيانات التفصيلية لدى قاعدة بيانات صندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية من أجل جمع البيانات عن متغيرات الدراسة كاملة.

6. التحليل واختيار الفرضيات

أولاً: بيانات عينة الدراسة: تم تصنيف البلديات الفلسطينية وفقاً للتصنيف القائم على الحجم وفقاً لوزارة الحكم المحلي والتصنيف القائم على الأداء من خلال صندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية. ويبين الجدول رقم (1) تصنيف البلديات في عينة الدراسة وفقاً لتصنيف صندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية.

جدول (1): وصف بيانات المتغير الضابط أداء البلدية تصنيف صندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية

تصنيف أداء البلدية	التكرارات	النسبة
A++	1	1.2
A+	13	15.7

A	1	1.2
B++	24	28.9
B+	32	38.6
B	11	13.3
C++	1	1.2
المجموع	83	100

جدول (2): وصف بيانات المتغير المعدل حجم البلدية تصنيف وزارة الحكم المحلي

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

ثانياً: وصف بنود المتغير المستقل:

1- القوائم المالية: تشمل مكونات البيانات المالية بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 1 بيان المركز المالي، وبيان الأداء المالي، وبيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية، وبيان التدفقات النقدية، والموازنة المعتمدة، ومقارنة بين المبالغ الفعلية والمتوقعة، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وملاحظات توضيحية أخرى (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021). ويُظهر التحليل أن جميع البلديات في عينة الدراسة ملتزمة بنسبة 100% بتضمين تقاريرها بيان المركز المالي، وبيان الدخل والمصروفات الشاملة، وبيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية، وبيان التدفقات النقدية، ومقارنة بين النتائج المدرجة في الموازنة والنتائج الفعلية؛ أما الإيضاحات وهي الجزء التي يفسر محتوى القوائم المالية بشكل تفصيلي، فقد بينت الدراسة أن 68 بلدية بعرض الإيضاحات بما نسبته (81.9%).

جدول (3) وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 مكونات القوائم المالية

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

2- الهيكل والمحتوى: وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)1 (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021)، يجب أن تتضمن البيانات المالية إفصاحات في متن البيانات المالية وإفصاحات أخرى في النص أو الحواشي. ويوضح الجدول رقم (4) كيفية تحديد البيانات المالية وفقاً للمعيار؛ ويجب أن تكون البيانات المالية واضحة وتغطي جميع أنشطة البلدية. ويبين الجدول أيضاً فترات الإبلاغ والمعلومات المطلوبة عرضها في بيان المركز المالي، بالإضافة إلى البيانات المطلوبة عرضها في متن بيان المركز المالي أو في الملاحظات على البيانات المالية بموجب المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 1.

جدول (4): وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 الهيكل والمحتوى

الهيكل والمحتوى	التكرارات	النسبة%
تحديد البيانات المالية	62	75
فترة التقرير	75	90
تقرير بيان المركز المالي	48	58
المعلومات التي يجب عرضها إما على وجه بيان قائمة المركز المالي أو في الملاحظات	30	36

ووفقاً لهذا التحليل، التزمت 75 بلدية من أصل 83 بلدية بتقديم بيانات سنوية، أي بنسبة 90%. ووفقاً لتحليل هيكل ومحتوى البند الثالث (بيان المركز المالي)، التزمت 48 بلدية (58%) بتقديم الأصول والخصوم المتداولة وغير المتداولة في المتن الرئيسي لبيان المركز المالي، بالإضافة إلى الإفصاح عن المبالغ المتوقع تحصيلها أو دفعها خلال 12 شهراً من تاريخ التقرير والمبالغ المتوقع تحصيلها أو دفعها بعد أكثر من 12 شهراً، والتزمت 30 بلدية بعرض الأصول المتداولة والخصوم المتداولة للمبالغ المتوقع تحصيلها أو دفعها بعد تاريخ التقرير. ويوضح الجدول أيضاً أن جميع البلديات الـ 83 التزمت بعرض الممتلكات والمنشآت والمعدات والممتلكات والمنشآت والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول المالية في بيان المركز المالي، بينما التزمت 30 بلدية (36%) بعرض تفاصيل أخرى في بيان المركز المالي. ولا يتجاهل التحليل أعلاه حقيقة أن بعض البلديات لا تدرج بعض البنود مثل الاستثمارات.

3- بيان الإيرادات والمصروفات: أو بيان الأداء المالي، يتضمن هذا القسم بنود الإيرادات والمصروفات المعترف بها في الفائض أو العجز في فترة معينة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021). ويوضح الجدول (5) مكونات بيان الإيرادات والمصروفات، وقسم الفائض أو العجز، والدخل أو الخسارة الشاملة للفترة، بالإضافة إلى المعلومات التي يجب تقديمها في متن بيان الإيرادات والمصروفات أو الخسارة الشاملة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 1، عرض البيانات المالية.

جدول (5) : وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 بيان شامل للإيرادات والمصروفات

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

يقدم هذا الجدول أيضاً وصفاً موجزاً لمدى امتثال بلديات العينة لمحتوى بيان الإيرادات والنفقات الشامل المنشور في المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 1. ويبين التحليل أن 30 بلدية تمثل لجميع مكونات بيان الإيرادات والنفقات الشاملة ومجموع مكونات قسم الفائض أو العجز في التقرير المالي بنسبة 36.1% وهذا التزام قليل مما يؤكد على أهمية الدراسة في تطبيق تعليمات المعيار للوصول إلى قياس مناسب للاداء ومن ثم التخطيط الجيد لاستخدام الموارد واستدامة الخدمات التي تقدمها البلديات.

4- قائمة التدفقات النقدية: يزود بيان التدفقات النقدية، وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 1 (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021)، مستخدمي البيانات المالية بمعلومات حول قدرة البلدية على تحديد الحاجة إلى توليد كل من النقد وما يعادله واستخدام التدفقات النقدية.

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

ويوضح الجدول (6) عدد البلديات التي تمثل لعرض بيان التدفقات النقدية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 1 والتي تمثل لجميع البنود الفرعية لبيان التدفقات النقدية؛ حيث تمثل 30 بلدية من أصل 83 بلدية (36.1%). وهذا يتناغم مع نتائج عرض بيان الإيرادات والمصروفات، وإن الإفصاح والعرض العادل الجيد للتدفقات النقدية بتصنيفاتها من التدفق النقدي التشغيلي والاستثماري والتمويلي يساعد البلدية في الية التصرف بالتدفقات النقدية والية التمويل المناسبة فضلاً عن ما يوفره من بيانات تساعد البلديات الحد من الوصول الى العسر المالي.

5- **بيان التغيرات في صافي الأصول:** يُظهر بيان التغيرات في صافي أصول البلدية مخصصاً منها جميع الخصوم (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021)، وكما هو موضح في الجدول أدناه، يجب أن يتضمن بيان التغيرات في صافي الأصول تسوية للقيمة الدفترية لكل بند في بيان التغيرات في صافي الأصول في بداية ونهاية الفترة، بالإضافة إلى التغيرات في السياسات المحاسبية، وتصحيحات الأخطاء في الفترات السابقة، والرصيد الافتتاحي للدخل الشامل والخسائر، والتغيرات خلال الفترة. وأظهر التحليل أن 30 بلدية (36.1%) تمثل لجميع بنود ومتطلبات بيان التغيرات في صافي الأصول وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 1. هذا بالإضافة إلى أن تصنيفات صافي الأصول من الأصول المتاحة والأصول المقيدة والأصول المقيدة لفترة مؤقتة يساعد البلدية في تحديد الأصول القابلة للتصرف خاصة تلك الأصول التي تم انشاؤها من أموال المانحين وهناك قيود على طبيعة استخدامها اما بشكل مؤت اوشكل دائم.

جدول (7) : وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 بيان التغيرات في صافي الأصول

النسبة	التكرارات	بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية
36	30	يجب على البلدية تقديم بيان بالتغيرات في صافي الأصول الموجودات / حقوق الملكية

6- **الملاحظات والإفصاح عن السياسات المحاسبية:** تحتوي الملاحظات على معلومات إضافية غير تلك المعروضة في متن البيانات المالية، وبالإضافة إلى عرض البنود غير المناسبة لإدراجها في متن البيانات المالية، وتقدم الملاحظات التوضيحية والتحليلات للبنود المعروضة في متن البيانات المالية وتتضمن أساس القياس والمعايير المستخدمة في إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية التي تساعد في فهم البيانات المالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021). وأظهر التحليل أن 68 بلدية (81.9%) تتضح عن ملخص للسياسات المحاسبية الهامة لجميع البنود وتمثل للملاحظات التي تتطلبها معايير عرض البيانات المالية.

جدول (8) : وصف بيانات المتغير المستقل تطبيق IPSAS 1 الملاحظات والإفصاح عن السياسات المحاسبية

النسبة	التكرارات	الملاحظات والإفصاح عن السياسات المحاسبية
81.9	68	يجب أن تعرض الملاحظات معلومات حول: أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة والإفصاح عن المعلومات التي يتم عرضها في القوائم والتقارير المالية والملاحظات
81.9	68	ملخص للسياسات المحاسبية الهامة عن: أسس القياس والسياسات المحاسبية المستخدمة وإفصاح عن الأحكام

ثالثاً: المتغيرات التابعة:

وتتضمن المتغيرات التابعة المتغير الرئيسي، وهو جودة الإبلاغ المالي للبلديات الكبيرة والمتوسطة الحجم، وتقاس بمتغيراتها الفرعية: القابلية للفهم والملازمة والموثوقية والقابلية للمقارنة، والتي تمثل الخصائص النوعية لإعداد التقارير المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 1 والخصائص التي تجعل البيانات المقدمة في التقارير المالية مفيدة للمستخدمين (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014). ويبين الجدول (9) العناصر الفرعية لكل متغير من المتغيرات الموصوفة.

جدول (9): وصف بيانات المتغيرات التابعة

المتغير	البنود الفرعية	التكرارات	النسبة
القابلية للفهم	إيضاحات حول محتويات القوائم والتقارير المالية	83	100
	شرح حول الإنجازات السابقة	83	100
	وصف للتوقعات المستقبلية	83	100
الملاءمة	التوقيت المناسب لعرض الموازنات وعرض التقارير المالية	72	86.7
	المحتوى القياسي (مدى الالتزام بالنموذج المعد من قبل وزارة الحكم المحلي)	72	86.7
	إرسال التقارير وفق بوابة الموازنات شهرياً وسنوياً	72	86.7
	إصدار تقرير مدقق الحسابات ضمن الفترة المحددة من قبل وزارة الحكم المحلي	72	86.7
الموثوقية	تدقيق للبيانات المالية من قبل مدقق حسابات خارجي معتمد وفق الشروط الصادرة عن وزارة الحكم المحلي	75	90
	قبول الموازنات من قبل وزارة الحكم المحلي بدون تعديلات أو بوجود تعديلات	72	87
	هل يتم طلب تعديلات متكررة على الموازنة خلال السنة	11	13
القابلية للمقارنة	مقارنة عرض محتويات القوائم والتقارير المالية مع بنود هيكل الحسابات الموحد المعد من قبل وزارة الحكم المحلي	30	36
	هل يتم عرض البيانات والقوائم المالية من سنة لأخرى بنفس المحتوى	30	36
	هل يتم عرض القوائم والبيانات المالية ضمن التقرير لسنتين متتاليتين	75	90

فيما يتعلق بالمتغير التابع **قابلية الفهم**، تُظهر نتائج التحليلات أنه بالإضافة إلى الإفصاح عن محتوى البيانات المالية والأداء السابق، يتم الإفصاح عن التوقعات المستقبلية (بسبب وجود خطط استراتيجية للبلديات تم المساعدة في إعدادها من قبل وزارة الحكم المحلي وصندوق تطوير وإقراض البلديات من خلال الاستعانة بشركات استشارية متخصصة في هذا المجال وتمت الموافقة عليها من قبل وزارة الحكم المحلي) في جميع البلديات وتبلغ نسبة قابلية فهم جميع التقارير المالية والبيانات المالية في بلديات العينة 100%. وتظهر قابلية فهم جميع التقارير المالية والقوائم المالية في بلديات العينة بنسبة 100%.

أما فيما يتعلق بتغيير **الملائمة**، فقد تبين أن 72 بلدية (87%) قدمت موازنتها وتقاريرها وقوائمها المالية في الوقت المحدد ووفق النماذج المعدة من قبل وزارة الحكم المحلي، وكذلك تقديم التقارير والقوائم المالية شهرياً وسنوياً وفق بوابة الموازنة والتأكد من صدور تقارير المراجعة ضمن الإطار الزمني المحدد من قبل وزارة الحكم المحلي. وأظهرت نتائج التحليلات أن البلديات ملتزمة بذلك.

وفيما يتعلق بتغيير **الموثوقية**، يُظهر التحليل أنه في 75 بلدية (90%) تم تدقيق البيانات المالية من قبل مدققي حسابات خارجيين معتمدين وفقاً للمتطلبات المنشورة من قبل سلطات الحكم المحلي، وفي 72 بلدية (87%) تم استلام الميزانية من قبل وزارة الحكم المحلي مع أو بدون تعديلات، وفي 11 بلدية (13%) تم إجراء تعديل آخر. ويظهر التحليل أنه في 11 بلدية (13%) طُلب إجراء تعديل آخر في 11 بلدية (13%).

وفيما يتعلق بتغيير **قابلية المقارنة**، يظهر التحليل أن 30 بلدية (36%) تقارن محتويات بياناتها المالية مع بنود الهيكل المحاسبي الموحد الذي أعدته وزارة الحكم المحلي، وتلتزم بتقديم محتويات بياناتها المالية بنفس الطريقة كل عام، وتقدم 75 بلدية تقاريرها المالية لسنتين متتاليتين (90%).

رابعاً: اختبار الفرضيات:

لاختبار الفرضيات تم استخدام تحليل الانحدار لاختبار أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 على جودة التقارير المالية. ان تطبيق المعيار رقم 1 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العامعرض البيانات المالية، له تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) (على خصائص قابلية فهم المعلومات، وكفاية التقارير المالية والبيانات المالية، وموثوقية التقارير المالية والبيانات المالية، وقابلية المعلومات للمقارنة) على جودة التقارير والبيانات المالية للبلديات الفلسطينية الكبيرة والمتوسطة الحجم. ولكن لا يوجد أثر دال إحصائياً على خاصية الملائمة. ويرجع ذلك إلى أن جزء من عناصر الملائمة محددة بموجب توقيت ونظام محاسب يراقب ويدار من قبل وزارة الحكم المحلي كبرنامج بوابة الموازنات. كما أن كل من المتغير المعدل والمتغير الضابط لم يؤثر على نتيجة الاختبار نظراً لمركزية وزارة الحكم المحلي في الجداول السابقة لتحليل بيان الإيرادات والمصروفات وبين التدفقات النقدية والتغير في صافي الأصول أظهرت ضعفاً واضحاً من حيث احتوائها على البيانات الضرورية التي تمكن من رقابة الأداء خاصة الأداء التشغيلي وهذا يفسر نتائج عدم الملائمة.

أما من خلال تفسير التغيرات في المتغير التابع والتي تعود إلى المتغيرات المستقلة فقد بينت نتائج التحليل ومن خلال قياس معامل التحديد ان التغير الأكبر في التأثير يعود إلى خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات في التقارير والقوائم المالية خاصة وان التطور بالاداء يقاس من سنة إلى أخرى والذي يبني عليه تقييم صندوق تطوير واقرض البلديات في تخصيص المنح السنوية للبلديات، حيث التطور في تصنيف البلدية من سنة إلى أخرى بناء على التطور بالاداء المقارن يحدد زيادة أو نقص منحة التطوير سواء لمشروع البنية التحتية أو الجانب الإداري أو الجانب المالي.

ان تأثير المتغير الرقابي والمتغير المعدل كان له أثر بسيط في من حيث تفسير النتائج وهذا يعود إلى ان حجم البلدية والتصنيف يتصف بالثبات نوعاً ما وقد لا يتغير أحياناً من سنة إلى أخرى.

جدول (10): اختبار أثر تطبيق المعيار IPSAS 1 على جودة التقارير مع بيان اثر المتغير الضابط (أداء البلدية) والمتغير المعدل (حجم البلدية)

المتغيرات	قيمة الدلالة Sig		R2 معامل التحديد		نتيجة اختبار الفرضية	
	بدون أثر	بوجود أثر	بدون أثر	بوجود أثر	بدون أثر	بوجود أثر
تطبيق IPSAS 1 على خاصية القابلية للفهم للمعلومات	.027	.002	.059	.140	.205	يوجد أثر
تطبيق IPSAS 1 على خاصية الملائمة للتقارير المالية	.460	.281	.007	.031	.034	لا يوجد أثر
تطبيق IPSAS 1 على الموثوقية للتقارير المالية	.002	.001	.249	.152	.133	يوجد أثر
تطبيق IPSAS 1 على خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات في التقارير والقوائم المالية	.000	.000	.948	.949	.952	يوجد أثر

الاستنتاجات

1. بينت نتائج الدراسة ان هناك التزام بنسبة كاملة للبلديات في اصدار التقارير والقوائم المالية ضمن مسمياتها المعتمدة ضمن المعيار رقم 1 والمتمثلة في توفير بيان المركز المالي وبيان شامل للإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية والتغيرات في صافي الأصول وعرض التقارير بشكل مقارن مع وجود قدر من الإيضاحات.
2. بينت الدراسة ان هناك عدم التزام متفوت في محتوى التقارير المالية كان أغلبها في البيانات الواردة في الملاحظات.
3. هناك ضعف في عرض محتويات البيان الشامل للإيرادات والمصروفات وبيان التدفقات النقدية وبيان التغير في صافي الأصول، حيث بينت الدراسة ان 30 بلدية فقط من اصل 83 بلدية التزمت في عرض مناسب لهذه المحتويات وهذا يشكل ضعف في الاعتماد على هذه التقارير في قياس الأداء.
4. ان هناك 68 بلدية فقط التزمت بوضع ملخصا للسياسات المحاسبية الهامة المستخدمة في اعداد البيانات المالية، مما يشكل ضعفاً في فهم الأسس التي تم بناء عليها اعداد البيانات المالية.
5. بينت النتائج ان هناك ضعفاً واضحاً في قابلية البيانات المالية للمقارنة، وهي صفة ضرورية من اجل رقابة صندوق تطوير واقرض البلديات للاداء والذي يتم الاعتماد عليه في قياس التطور في الأداء لتحديد المنحة السنوية للهيئات المحلية.
6. أظهرت النتائج سؤ تخطيط من بعض البلديات حيث بينت النتائج ان هناك 11 بلدية تطلب الامر تعديلات على موازنتها خلال السنة لاكثر من مرة.
7. أظهرت الدراسة ان تطبيق المعيار رقم 1 بمتطلباته المختلفة كان له أثر دال إحصائياً لكل من خاصية قابلية البيانات للفهم وموثوقية التقارير المالية وقابلية البيانات للمقارنة، لكنه ذو أثر غير دال إحصائياً لصفة الملائمة.
8. بينت الدراسة وبعد ادخال المتغير الضابط والمعدل لم تتأثر النتائج وذلك نتيجة لان هناك مركزية في التعليمات لكل البلديات من خلال تعليمات محددة لكل البلديات بدون استثناء وخاصة مع توحيد نموذج الموازنات وتقارير الموازنات الشهرية إضافة إلى استخدام البرنامج المحاسبي الموحد لكل البلديات.

التوصيات

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

1. للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1 أثر إيجابي على تحسين جودة التقارير والبيانات المالية وربطها بنظام التقييم السنوي للهيئات المحلية؛ لذا، ينبغي على صندوق تطوير واقرض الهيئات المحلية اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 ومطالبة البلديات بتطبيقه.
2. تشجيع البلديات على الاهتمام بالتطبيق السليم لأحكام ومكونات معايير إعداد التقارير المالية وغيرها من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لما في ذلك من فائدة في تحسين أداء البلديات وتعزيز جودة التقارير المالية وزيادة الكفاءة.
3. البحث في المعيقات التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في البلديات الفلسطينية.
4. ضرورة الالتزام بمتطلبات محتوى التقارير المالية خاصة تلك الواردة في الملاحظات.
5. ضرورة الالتزام بمحتويات البيان الشامل للإيرادات والمصروفات وبيان التدفقات النقدية وبيان التغير في صافي الأصول، مما يشكل رافعة في الاعتماد على هذه التقارير في قياس الأداء.
6. الالتزام بوضع ملخصا للسياسات المحاسبية الهامة المستخدمة في اعداد البيانات المالية، مما يشكل عنصراً مهماً في فهم الأسس التي تم بناء عليها اعداد البيانات المالية.

7. الاهتمام بالعرض المقارن للبيانات المالية وهي صفة ضرورية من أجل رقابة صندوق تطوير وإقراض البلديات للداء والذي يتم الاعتماد عليه في قياس التطور في الأداء لتحديد المنحة السنوية للهيئات المحلية
8. الاهتمام بتقديم بيانات الموازنات معدة وفق أسس سليمة مما يحد من سوء التخطيط ومما يقلل من التعديلات على موازنات البلديات خلال السنة لاكثر من مرة.

بيانات الإفصاح

- الموافقة الأخلاقية والموافقة على المشاركة: تم الاتفاق على مشاركة في هذا البحث وفقاً لإرشادات المجلة.
- توافر البيانات والمواد: جميع المواد والبيانات متوفرة ومتاحة عند الطلب.
- مساهمة المؤلفين: قام جميع المؤلفين بالمساهمة في محتويات البحث والمنهجية والتحليل والمراجعة الكاملة.
- تضارب المصالح: لا يوجد تضارب في مصالح أي طرف من خلال تصميم البحث وتقديمه وتقييمه.
- التمويل: لا توجد أي أموال مُنحت لهذا البحث.
- الشكر: شكراً جزيلاً لجامعة النجاح الوطنية ومجالاتها على الدعم والإرشادات، www.Najah.edu

المراجع

- الاجودي، زيد شريف هدايب، و الخرسان، محمد حلو داود. (2016). دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات الاقتصادية و الأجهزة الحكومية "بحث تطبيقي في محافظة ذي قار". مجلة دراسات محاسبية ومالية . تم الاسترداد من <https://jgfiaps.uobaghdad.edu.iq/index.php/JAFS/article/view/886>
- الاسكاف، ملهم غسان ، و شهيد، رزان حسين. (اذار , 2018). قياس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية (دراسة تطبيقية على سوق دمشق للأوراق المالية). مجلة جامعة القدس المفتوحة للابحاث و الدراسات، 2، الصفحات 248-264. تم الاسترداد من <https://journals.qou.edu/index.php/jresstudy/article/view/1897/1428>
- الأعرج ، حسن. (2007). كيف تتميز إدارة البلديات كمؤسسة عامة عن بقية المؤسسات سواء في القطاع العام او الخاص. تم الاسترداد من <https://www.molg.pna.ps/uploads/userfiles/file/pdfs/municipalities%20manegment.pdf>
- السعدي، احمد. (2017). أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية ipsas في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية. مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، الصفحات 335-348. تم الاسترداد من <http://search.mandumah.com/Record/880181>
- السلمي، شعله، و عبد الرحمن، نجلاء. (2022). أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية (السعودية)دراسة ميدانية .(المجلة العربية للاداب و الدراسات الإنسانية2022.266191/ajahs.2022.266191). <https://doi.org/10.21608/ajahs.2022.266191> , 6(24), 227–270.
- الوشاح، محمود، النابلسي، زينب ، و العدوس، مراد. (اكتوبر, 2018). تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام ودوره في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية، 4، صفحة 183_205. doi:10.33976/1444-026-004-008
- الوقائع الفلسطينية. (1998). الوقائع الفلسطينية الجديدة الرسمية للسلطة الوطنية الفلسطينية العدد الخامس والعشرون https://info.wafa.ps/userfiles/server/pdf/fact_25.pdf
- الوقائع الفلسطينية. (2005). الوقائع الفلسطينية الجديدة الرسمية للسلطة الوطنية الفلسطينية العدد التاسع والخمسون https://info.wafa.ps/userfiles/server/pdf/fact_59.pdf
- بوليفة، نور الهدى . (2015). واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. تم الاسترداد من <https://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-147-1.pdf>
- توفيق، لخنش. (2019). واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري و أفناق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS). تم الاسترداد من http://archives-univ-biskra.dz/bitstream/123456789/12966/1/Lakhneche_toufik.pdf
- جمال، هديل، (2023). أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام " 1 IPSAS" عرض القوائم المالية" على جودة التقارير المالية للبلديات الكبيرة والمتوسطة في فلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة النجاح الوطنية- <https://repository.najah.edu/server/api/core/bitstreams/d7d871fa-0c22-4832-9924-f60611c88caf/content>
- حجو، محمد معروف ، و العشي، محمد مروان. (11 8, 2021). إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين (دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية). مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية، 4، الصفحات 27-58. doi:https://doi.org/10.33976/IUGJEB.29.4/2021/2
- ربابعة، عماد. (2018). مدى التزام البلديات الفلسطينية بتطبيق اجراءات الرقابة و التدقيق الداخلي لتقييم التجربة العملية للبلديات المشمولة ببرنامج الرقابة و التدقيق الداخلي ضمن تطبيق دليل اجراءات توجيهي للرقابة الداخلية في الهيئات الحكم المحلي . <https://2u.pw/SwMZrE>
- زغوان، أحمد ، كرثيو، زين ، و مراد، يوسف. (2019). الرقابة المالية القبلية و البعدية على ميزانية البلدية في ظل التوجه للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS دراسة عينة في ولاية الوادي. تم الاسترداد من <http://dspace.univ-eloued.dz/handle/123456789/3695>
- 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، الصفحات 314-356. تم الاسترداد من https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3483466
- زيود، لطيف، و قيطيم، حسان ، و عيسى، مريم. (2007). إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية على مؤسسات القطاع العام المندمجة (دراسة ميدانية على المؤسسة العامة للتجارة الخارجية). <http://search.mandumah.com/Record/112842> Legal Sciences Series, 29(1), 157–176.
- صندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية. (2020). دليل السياسات و الاجراءات المحاسبية لبلدية فلسطينية كبيرة اساس الاستحقاق المحاسبي . <https://2u.pw/sWpKrb>
- صندوق تطوير وإقراض الهيئات المحلية. (2022). نشأة الصندوق .صندوق تطوير وإقراض البلديات .استرجع في 24ديسمبر، 2022 من <https://2u.pw/YwG00o>
- عدوس، إيمان. (12, 2018). اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق و معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS). المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، 3، صفحة 308_326. تم الاسترداد من <http://search.mandumah.com/Record/944570>
- عليان، خالد محمد حسن. (2018). الأثار المتوقعة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على النظام المحاسبي الحكومي في الأردن (دراسة حالة: وزارة الأوقاف). تم الاسترداد من <https://zu.edu.jo/ar/collage/studies/PapersDetails.aspx?Theses=240>
- مرعي، احمد. (2019). أثر تفعيل تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSAS في النظام المحاسبي الحكومي المصري .الفكر المحاسبي 536-513 , <https://2u.pw/qdMEiU>
- نور، عبد الناصر، و المومني، كميليا، (2021). اثر راس المال البشري على العائد على حقوق الملكية في المصارف التجارية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي. مجلة جامعة النجاح للابحاث (العلوم الإنسانية)، المجلة 35(9)-<https://doi.org/10.35552/0247-035-009-005>

References

- Abdous, Iman. (12, 2018). Trends in Modernizing the Public Accounting System in Algeria to Comply with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Global Journal of Economics and Business, 3, p. 326_308. Retrieved from <http://search.mandumah.com/Record/944570>
- Abu Alia, M., Abdeljawad, I., Rashid, M., & Frehat, R. A. (2024). Small firm auditing using the analytical procedures (APs) in a politically challenging context. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 17(2), 328-344.

- 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>
- Al-Ajoudi, Zaid Sharif Haddab, and Al-Khorsan, Mohammed Helou Daoud. (2016). The Role of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in Activating the Performance of Economic Institutions and Government Agencies "Applied Research in Dhi Qar Governorate". *Journal of Accounting and Financial Studies*. Retrieved from <https://jgajafs.uobaghdad.edu.iq/index.php/JAFS/article/view/886>
- Al-Araj, Hassan. (2007). How does municipal management as a public institution differ from other institutions, whether in the public or private sector? Retrieved from <https://www.molg.pna.ps/uploads/userfiles/file/pdfs/municipalities%20manegment.pdf>
- Alia, M. & Branson, J. (2011). Environmental obstacles associated with the adoption of IFRSs in the Arab world: Evidence from Jordan. *World of Accounting Science (Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi)*, 13(1), 23-85.
- Alia, M. (2010). The impact of environmental factors on the adoption of international financial reporting standards (IFRSs) in the Arab world. Unpublished PhD thesis, Vrije University of Brussels, Belgium
- Alia, M. A., Amarneh, K., & Abdeljawad, I. (2024). The Relevance of IFRS Accounting Information: Evidence from a Pure IFRS Environment. *An-Najah University Journal for Research-B (Humanities)*, 38(5), 987-1018.
- Al-Iskaf, Muallem Ghassan, and Shahid, Razan Hussein. (March, 2018). Measuring the Qualitative Characteristics of Accounting Information in Financial Reports (An Applied Study on the Damascus Stock Exchange). *Al-Quds Open University Journal for Research and Studies*, 2, pp. 248-264. Retrieved from <https://journals.qou.edu/index.php/jresstudy/article/view/1897/1428>
- Al-Saeedi, Ahmed. (2017). The Importance of International Public Accounting Standards (IPSAS) in Disclosure of the Transparency of Financial Statements of the Public Accounting System. *Journal of Economics and Human Development*, pp. 335-348. Retrieved from <http://search.mandumah.com/Record/880181>
- Al-Salmi, Sha'la, and Abdulrahman, Najla. (2022). The impact of applying the accrual basis on the quality of financial reports in Saudi government units (a field study). *Arab Journal of Arts and Humanities*, 6(24), 227–270. <https://doi.org/10.21608/ajahs.2022.266191>
- Alshujairi, M. (2014). Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq. *Research Journal of Finance and Accounting* www.liste.org ISSN, 5(24), 2222–2847. <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.662.3030&rep=rep1&type=pdf>
- Al-Wishah, Mahmoud, Al-Nabulsi, Zainab, and Al-Adous, Murad. (October, 2018). Implementation of the Financial Information Disclosure Standard for the Public Sector and its Role in Raising the Efficiency of Accounting Disclosure of Financial Reports. *Journal of the Islamic University for Economic and Administrative Studies*, 4, pp. 183-205. [doi:10.33976/1444-026-004-008](https://doi.org/10.33976/1444-026-004-008)
- Alyan, Khaled Mohammed Hassan. (2018). The Expected Effects of Applying International Public Sector Accounting Standards on the Governmental Accounting System in Jordan (Case Study: Ministry of Endowments). Retrieved from <https://zu.edu.jo/ar/collage/studies/PapersDetails.aspx?Theses=240>
- Ambarchian, V., & Ambarchian, M. (2020). Assessing the quality of IPSAS-Based financial Reports of the supranational organizations. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*, 4(35), 158-168.
- Asmar, M., Abu Alia, M., & Ali, F. H. (2024). Do Board Characteristics Affect the Financial Performance of the Companies Listed on the PEX?. In *Artificial Intelligence and Economic Sustainability in the Era of Industrial Revolution 5.0* (pp. 849-861). Cham: Springer Nature Switzerland.
- 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>
- Boulifa, Nour El Houda. (2015). The reality of reforming the Algerian public accounting system to meet international public sector accounting standards. Retrieved from <https://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-147-1.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>
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177.
- Deloitte. (2015). PBE Standards disclosure checklist (Tier 1 and 2 entities) For reporting periods ending 30 june 2015. <https://www.fma.govt.nz/compliance/exemptions/exemption-categories/financial-reporting-exemption-information/>
- Egolum, P. U., & Ndum, N. B. (2021). The effect of international public sector accounting standard (IPSAS) on financial reporting quality of Anambra State Public Sector. *International Journal of Management, Social Sciences, Peace and Conflict Studies*, 4(3), 51-67.
- Filos, J., & Gkouma, O. G. (2022). Assessing the impact of IPSAS on financial reporting and public management in Greece. *SPOUDAI Journal of Economics and Business*, 72(1-2), 56-79.
- Hajjo, Muhammad Marouf, and Al-Ashi, Muhammad Marwan. (2021). The possibility of adopting the accrual basis according to the International Public Sector Accounting Standards in government institutions in Palestine (A field study on the southern governorates). *Journal of the Islamic University for Economic and Administrative Studies*, 4, pp. 27-58. [doi:https://doi.org/10.33976/IUGJEB.29.4/2021/2](https://doi.org/10.33976/IUGJEB.29.4/2021/2)
- IASB, (2010). The conceptual framework for financial reporting. <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf>.
- IFAC (2018). Handbook of international public sector accounting pronouncements 2018 edition.Vol. I. New York: International Federation of Accountants.

- IFAC (2019). International Standards: 2019 Global Status Report. Available at: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-standards-2019-global>
- Ijeoma, N. & Oghoghomeh, T. (2014). Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria: Expectations, benefits and challenges. *Journal of Investment and Management*, 3(1), 21-29
- IPSAS 1 Presentation of financial Statements. IFAC. Available at: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ipsas-1-presentation-of-f.pdf
- Jamal, Hadeel, (2023). The Impact of Applying the International Public Sector Accounting Standard "IPSAS 1" "Presentation of Financial Statements" on the Quality of Financial Reports of Large and Medium Municipalities in Palestine, Master's Thesis in Accounting, An-Najah National University <https://repository.najah.edu/server/api/core/bitstreams/d7d871fa-0c22-4832-9924-f60611c88caf/content>
- Laswad, F., & Redmayne, N. B. (2015). IPSAS or IFRS as the framework for public sector financial reporting? New Zealand preparers' perspectives. *Australian Accounting Review*, 25(2), 175-184.
- Local Authorities Development and Lending Fund. (2020). Accounting Policies and Procedures Manual for a Large Palestinian Municipality Accrual Basis of Accounting. <https://2u.pw/sWpKrb>
- Local Authorities Development and Lending Fund. (2022). (The Fund's Establishment. Municipal Development and Lending Fund. Retrieved December 24, 2022 from <https://2u.pw/YwG00o>
- Marai, Ahmed. (2019). The Impact of Activating the Application of International Public Sector Accounting Standards IPSAS in the Egyptian Governmental Accounting System. *Accounting Thought*, 513–536. <https://2u.pw/qdMEiU>
- OECD. (2017). Quality of governments' financial reporting. Government at a Glance 2017, OECD Publishing,. <https://2u.pw/129Wnh>
- Okere, W., Eluyela, F. D., Basse, I., & Ajetunmobi, O. (2018). Public sector accounting standards and quality of financial reporting: A case of Ogun state government administration in Nigeria. *Business and Management Research Journal*, 7(7), 76-81.
- Olayinka, E., Okoye, L. U., Modebe, N. J., & Olaoye, O. (2016). International public sector accounting standards (IPSAS) adoption and quality of financial reporting in the Nigerian public sector. *Science and Technology*, 7(2).
- 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*, 12(28), 161-187.
- Palestinian Facts. (1998). Palestinian Facts, the Official Gazette of the Palestinian National Authority, Issue Twenty-Five. https://info.wafa.ps/userfiles/server/pdf/fact_25.pdf
- Palestinian Facts. (2005). Palestinian Facts, the Official Gazette of the Palestinian National Authority, Issue No. 59. https://info.wafa.ps/userfiles/server/pdf/fact_59.pdf
- Rabaia, Imad. (2018). The extent of Palestinian municipalities' commitment to implementing internal control and audit procedures. Evaluating the practical experience of municipalities covered by the internal control and audit program within the application of a guiding procedures guide for internal control in local government bodies. <https://2u.pw/SwMZrE>
- Tawfiq, Lakhneche. (2019). The reality of the Algerian public accounting system and the prospects for adopting the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Retrieved from http://archives.univ-biskra.dz/bitstream/123456789/12966/1/Lakhneche_toufik.pdf
- Wisdom, O., Damilola, E., Inemesit, B., & Opeyemi, A. (2017). Public sector accounting standards and quality of financial reporting: A case of Ogun state government administration in Nigeria. *Business and Management Research Journal*, 7(7), 76-81.
- Zakri, Mohamed, and Amaarf, Saad. (2019). The Impact of Applying International Financial Reporting Standards to Enhance the Characteristics of Accounting Information: An Applied Study of Libyan Oil Companies. *Studies in Accounting Journal* 2019, pp. 314-356. Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3483466
- Zayoud, Latif., Qayim, Hassan, and Issa, Maryam. (2007). The Possibility of Applying International Accounting Standards to Integrated Public Sector Institutions (A Field Study on the General Corporation for Foreign Trade). *Legal Sciences Series*, 29(1), 157–176. <http://search.mandumah.com/Record/112842>
- Zghouan, Ahmed, Karthio, Zein, and Murad, Youssef. (2019). Pre- and post-financial control of the municipal budget in light of the trend towards the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). A sample study in the state of Wadi. Retrieved from <http://dspace.univ-eloued.dz/handle/123456789/3695>