عمادة الدراسات العليا

جامعة القدس

أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية "دراسة تطبيقية على المجالس البلدية الفِلسطينية في المحافظات الشمالية"

سناء اسماعيل علي الحلبية

رسالة ماجستير

القدس – فِلسطين

1443هـ \ 2021م

أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية "دراسة تطبيقية على المجالس البلدية الفِلسطينية في المحافظات الشمالية"

إعداد: سناء اسماعيل علي الحلبية

بكالوريويس محاسبة – فرعي علوم مالية ومصرفية – جامعة القدس

المشرف: د. كامل أبو كويك

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والضرائب من دائرة المحاسبة \معهد العلوم الإدارية والاقتصادية \ جامعة القدس

1443هـ \ 2021م

جامعة القدس

عمادة الدراسات العليا

ماجستير المحاسبة والضرائب

إجازة الرسالة

أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية "دراسة تطبيقية على المجالس البلدية الفِلسطينية في المحافظات الشمالية"

إعداد الطالبة: سناء اسماعيل علي الحلبية

الرقم الجامعي: 20714023

المشرف: د. كامل أبو كويك

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ 2021/12/07 وأجيزت من لجنة المناقشة التالية أسماؤهم وتواقيعهم:

رئيس لجنة المناقشة:	د. كامل أبو كويك	التوقيع: .....
ممتحناً داخلياً:	د. طارق درابيع	التوقيع: .....
ممتحناً خارجياً:	د. سليم خفش	التوقيع: .....

القدس – فِلسطين

1443هـ \ 2021م

الإهداء

بسم الله والحمد لله والسلام على رسول الله صلَّ الله عليه وسلم

أهدي هذا العمل المتواضع
إلى من قرّن الله عز وجل إسمي بإسمها من فوق سبع طِباق وأوصى بِبِرِها من سابع سماء، ووضع أعزّ ما نطلب تحت قدميها، إلى العطاء الذي يفيض بلا حدود،
إلى رمز يُمثّل الكفاءة والخلود، إلى من علّمتني أبجدية الحروف،
إلى من علمتني الصمود مهما تبدلت الظروف، إلى أعز وأغلى ما في الوجود
"أمي الحبيبة"

إلى من كان سبباً في وجودي، إلى من بذل النفس والنفيس من أجل إسعادي، إلى من أعتبره قدوتي في الحياة وزادي، إلى العزيز
"أبي الحبيب"

إلى من وقف بجانبي مشجعاً وداعماً إلى زوجي العزيز أشرف،
إلى أبنائي الأعزاء علي ويُمنى

إلى الأستاذة الفاضلة مريم الفسفوس
إلى إخوتي وأخواتي وكل أفراد عائلتي، إلى كل الصديقات والأصدقاء
إلى زميلاتي وزملائي في الدراسة والعمل.

سناء اسماعيل علي الحلبية

الإقرار:

أقر أنا معد الرسالة بأنها قدمت لجامعة القدس لنيل درجة الماجستير، وأنها نتيجة أبحاثي الخاصة، باستثناء ما تم الإشارة له حيثما ورد، وأن هذه الرسالة أو أي جزء منها، لم يقدم لنيل درجة عليا لأي جامعة أو معهد آخر.

التوقيع: .....

الاسم: سناء اسماعيل علي الحلبية

التاريخ: 2021/12/07م

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أعانني وأمدني بالقوة والصبر لإنجاز هذا العمل المتواضع

فما كان لشيء أن يجري في ملكه إلا بإذنه جلّ شأنه

"إنما أمره إذا أراد شيئاً أن يقول له كن فيكون" سورة يس الآية 82

فالحمد لله أوله وآخره

يسعدني أن أتقدم بجزيل شكري وتقديري وامتناني وعرفاني الجميل إلى الدكتور المشرف كامل أبو كويك

لما أسداه لي من توجيهات قيّمة والتشجيع المستمر على إنجاز هذا البحث، كما كان له أكبر الأثر في إنجاز هذا العمل

كما أتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان لجامعة القدس ومعهد الإدارة والاقتصاد وللأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموّقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءة ومناقشة هذا البحث

وأخيراً أشكر كل من ساعدني من قريب ومن بعيد على إنجاز هذا العمل.

سناء اسماعيل علي الحلبية

المصطلحات الإجرائية

الإيراد ..... التدفق الإجمالي للمنافع الإقتصادية خلال الفترة (نقدية، حسابات مدينة، أصول أخرى) الذي ينشأ نتيجة للأنشطة التشغيلية العادية للمنشأة من مبيعات وتقديم خدمات (Oyedokun,2016)

الاعتراف بالإيراد ..... عملية تضمين قائمة الدخل بالحدث المالي للإيراد – عملية التسجيل الرسمي للإيراد في قائمة الدخل في نقطة زمنية معينة– (Oyedokun,2016)

مبدأ الاعتراف بالإيراد ..... تسجيل الإيراد في قائمة الدخل عندما تكون هناك زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تتعلق بزيادة في الأصول أو انخفاض في المطلوبات ويمكن قياس الزيادة أو الانخفاض المشار إليهما بموثوقية (حمزة، مروة، 2020)

تحقق الإيراد ..... عملية مبادلة السلع والخدمات بنقدية أو مطالبات نقدية (القشي، 2015)

قابلية الإيراد للتحقق ..... تتم عندما تكون الأصول المستلمة في عملية التبادل جاهزة للتحويل إلى مبالغ محددة من النقدية أو المطالبات النقدية (القشي، 2015)

اكتساب الإيراد ..... قيام المنشأة بإنجاز ما يجب إنجازه لتستحق المنافع الاقتصادية المتمثلة بالإيرادات (القشي، 2015)

الذمم المدينة ..... مبالغ مستحقة الدفع للمنشأة من عملاء قاموا بشراء سلع أو حصلوا على خدمات منها (Schroeder, et al, 2016)

الإيراد المؤجل ..... ايرادات يتم استلامها أو تسجيلها قبل أن يتم تحقيقها (Schroeder, et al, 2016)

بيان الإيرادات (قائمة الدخل) بيان يتضمن الإيرادات والنفقات والأرباح والخسائر خلال فترة محاسبية معينة، وتقارن عادة بالمبالغ في فترة أو أكثر من الفترات السابقة (Schroeder, et al, 2016)

المعلومات المالية ..... المعلومات التي من المرجح أن تكون أكثر فائدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين الحاليين منهم والمحتملين، في اتخاذ

قرارات حول المنشأة المعدة للتقرير على أساس المعلومات الواردة في تقريرها المالي (الشامي، 2009)

الخصائص النوعية ..... صفات تتميز بها المعلومات المعروضة في القوائم المالية حتى تكون مفيدة ويمكن استخدامها كأساس سليم لاتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشأة من قِبل مستخدمي القوائم المالية

الملاءمة ..... أن تكون المعلومات المالية المعروضة في القوائم المالية على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه، وتكون قادرة على إيجاد فرق في القرارات المتخذة من قِبل المستخدمين (IASB,2018)

القيمة التنبؤية ..... إذا كان من الممكن أن تستخدم كمدخلات في الآليات التي يستخدمها المستخدمون للتنبؤ بالنتائج المستقبلية ولا يلزم أن تكون المعلومات المالية نفسها تنبؤاً أو توقعاً لتكون لها قيمة تنبؤية وتستخدم المعلومات المالية التي لها قيمة تنبؤية من قبل المستخدمين في إجراء تنبؤاتهم (IASB,2018)

القيمة التأكيدية..... إذا كانت توفر ملاحظات عن تقويمات سابقة (إما بتأكيدها أو تغييرها) (IASB,2018)

الأهمية النسبية ..... إذا كان يمكن التوقع بدرجة معقولة أن إغفال ذكرها أو تحريفها أو حجبها قد يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية ذات الغرض العام (IASB,2018)

التمثيل الصادق ..... أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المنشأة والتي تم التعبير عنها بالقوائم المالية (IASB,2018)

الاكتمال ..... يشمل الوصف الكامل جميع المعلومات الضرورية للمستخدم ليفهم الظاهرة الموصوفة، بما في ذلك جميع التوصيفات والتوضيحات الضرورية، ويُعد الكمال أمراً نادراً للتحقق (IASB,2018)

الحيادية ..... عدم التحيز في اختيار المعلومات المالية أو عرضها فالوصف المحايد لا يكون متحيزاً أو مرجحاً أو مؤكداً أو غير مؤكد أو متلاعباً

به بأية صورة أخرى لزيادة احتمال تلقي المعلومات المالية بشكل إيجابي أو غير إيجابي من قبل المستخدمين (IASB,2018)

الخلو من الأخطاء ..... لا توجد أي أخطاء أو إغفالات في وصف الظاهرة، وأن الآلية المستخدمة لإنتاج المعلومات الواردة في التقرير قد اختيرت وطُبقت بدون أي أخطاء (IASB,2018)

الأساس النقدي ..... الأساس المحاسبي الذي يتم بموجبه الاعتراف بالعمليات والأحداث والعمليات عند استلام أو دفع النقدية (دليل السياسات والإجراءات المحاسبية وفق أساس الاستحقاق الكامل، 2020)

أساس الاستحقاق ..... أساس محاسبي يتم بموجبه الاعتراف بالعمليات والأحداث عند ظهورها وليس عند قبض أو دفع النقدية (دليل السياسات والإجراءات المحاسبية وفق أساس الاستحقاق الكامل، 2020)

قائمة الاختصارات

IASB	International Accounting Standard Board
IAS.....	International Accounting Standard
IFRS	International Financial Reporting Standard
GAAP.....	Generally Accepted Accounting Principles
FASB	Financial Accounting Standard Board
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
ASC	Accounting Standard Codification Topic 606
ASU	Accounting Standard Update Topic 606
SIC	Standard Interpretations Committee
IPSAS	International public sector accounting standard
IPSASB	International public sector accounting standard Board
EQ	Earning Quality
PQM.....	Percentage of Completion Method
REA	Realized or Realizable
EAR	Earned
AB	Accounting Basis
REL	Reliability
PV	Predictive Value
CV	Comfortability Value
MAT	Materiality
COM	Completeness
NEU	Neutrality
FE	Freedom from Errors

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية في المحافظات الشمالية، وتكوّن مجتمع الدراسة من (75) مجلس بلدي موزعين على (10) تصنيف أ، و(21) تصنيف ب، و (44) تصنيف ج، وتم اختيار عينة عشوائية طبقية مكوّنة من (41) مجلس بلدي، كان منها (6) تصنيف أ، و (12) تصنيف ب، و (23) تصنيف ج، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي لوصف الظاهرة وصفاً دقيقاً كمياً من خلال تنظيم البيانات وعرض النتائج في جداول، وتم استخدام المنهج الاستدلالي للإجابة على فرضيات الدراسة، من خلال استبانة تم إعدادها من قِبل الباحثة، وتحكيمها من قِبل محكمين مختصين، وتمثلت الحدود المكانية بالمجالس البلدية الفِلسطينية في المحافظات الشمالية، واقتصرت الحدود الزمانية على السنوات ما بين 2016م–2019م.

واشتمل نموذج الدراسة على متغيرات مستقلة تمثلت بالاعتراف بالإيراد وأبعاده (تحقق الإيراد واكتسابه) ومتغيرات تابعة تمثلت بالخصائص النوعية الأساسية من خلال خاصية الملاءمة وأبعادها (القيمة التنبؤية، والقيمة التأكيدية، والأهمية النسبية) وخاصية التمثيل الصادق وأبعادها (الاكتمال، والحيادية، والخلو من الأخطاء)، إضافة إلى المتغير الضابط ممثلاً بالأساس المحاسبي المتبع في المجلس البلدي (أساس الاستحقاق، والأساس النقدي).

وخرجت الدراسة بمجموعة من النتائج كان أهمها: (1) هناك أثر للاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية. (2) وجود علاقة طردية بين الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه (تحقق الإيراد، واكتسابه) وتوافر خاصية الملاءمة في البيانات المالية بأبعادها الثلاث (القيمة التنبؤية، والقيمة التأكيدية، والأهمية النسبية). (3) وجود علاقة طردية بين الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه (تحقق الإيراد، واكتسابه) وتوافر خاصية التمثيل الصادق في البيانات المالية بأبعاده الثلاث (الاكتمال، والحيادية، والخلو من الأخطاء). (4) يعتبر التوقيت الصحيح للاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه عند النقطة التي تكون فيها درجة التأكد أقل ما يمكن. (5) تواجه المجالس البلدية العديد المعيقات التي تحول دون التطبيق السليم للاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

وفي النهاية أوصت الباحثة اعتماداً على النتائج آنفة الذكر بمجموعة من التوصيات كان أهمها: (1) ضرورة قيام المجالس البلدية بالبدء فوراً بترصيد الذمم المدينة الخاصة بعملية تسوية الأراضي والمياه

بغض النظر عن الأساس المحاسبي المتبع لضمان الحقوق المالية الخاصة بها. (2) إلزام المجالس البلدية التي تتبع أساس الاستحقاق بالاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية. (3) قيام وزارة الحكم المحلي بإعدد دليل إجراءات توجيهي لآلية سير عملية تسوية الأراضي والمياه وتدريب الموظفين على تطبيقه بالشكل السليم. (4) هناك أهمية كبيرة لتحديد التوقيت الصحيح للاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه وهو لا يزال بحاجة لمزيد من البحث والدراسة.

الكلمات المفتاحية: الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه، أساس الاستحقاق، الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية.

The Impact of recognition of Land and Water Settlement revenue on the fundamental qualitative characteristics of financial information An Empirical study on the "Palestinian Municipal Councils in the northern governorates"

Prepared by: Sanaa Ismail Ali Halabeya

Supervisor Dr: Kamel Abu-Kuwiek

Abstract:

This study aims to examine measure and analyze the effect of the land and water settlement revenue on the fundamental qualitative characteristics of the financial information of Palestinian Municipal Councils in the northern governorates. The study population was 75 Municipal Council of 10 were classified as A, 21 were classified as B, 44 classified as C, stratified random samples selected from 41 Municipal Council, 6 of them classified A, 12 of them classified B and 23 of them were classified as C. In order to achieve study objectives, the descriptive approach was adopted to describe the phenomenon in an accurate and quantitative manner by organizing the data and presenting the results in tables, the inductive approach was used to answer the hypotheses of the study, through a questionnaire prepared by the researcher, and judged by members of the specialized committee. Spatial boundaries were represented by the Palestinian municipal councils in the northern governorates, and the temporal boundaries were limited to the years between 2016 – 2019.

The study model included independent variables represented by revenue recognition and its dimensions (revenue realization and earned) and dependent variables represented by fundamental qualitative characteristics through relevance and its dimensions (predictive value, confirmatory value, and materiality) and faithful representation and its dimensions (completeness, neutrality, and freedom from errors), In

addition to the controlling variable represented by the accounting basis used in the municipal councils (accrual basis and cash basis).

The study came out with a set of results, the most important of which were: (1) there is an effect of the recognition of land and water settlement revenue on the fundamental qualitative characteristics of the financial information. (2) There is a positive relationship between the recognition of land and water settlement revenue (revenue realization and earned) and the availability of the property of relevance in the financial statements in its three dimensions (predictive value, confirmatory value, and materiality). (3) There is a positive relationship between the recognition of land and water settlement revenue (revenue realized and earned) and the availability of faithful representation in the financial statements in its three dimensions (completeness, neutrality, and freedom from errors). (4) The correct timing of recognition of land and water settlement revenue is considered at the point where the degree of certainty is the least possible. (5) Municipal Councils faces many obstacles that prevent proper application of the recognition of land and water settlement revenue in accordance with International Accounting Standards.

In the end, the researcher, based on the aforementioned results, made a set of important recommendations, of which are: (1) The need for the Municipal Councils to immediately requested to balance the receivables related to the land and water settlement process, in their financial record, regardless accounting basis used in order guarantee their receivables. (2) Municipal Councils that follow the accrual basis must be recognize the revenue from land and water settlement in accordance with international accounting standards. (3) The Ministry of Local Government prepares a guidelines and procedures for the land and water settlement process and trains employees for better processes. (4) importance for determining the correct timing for the recognition of land and water settlement revenues, and it still needs further research and study.

Keywords: Recognizing Land and Water Settlement Revenue, Accrual Basis, Fundamental Qualitative Characteristics of the Financial Information.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1.1 المقدمة

يُعتبر الإيراد أهم عناصر القوائم المالية للهيئات المحلية والذي يضمن استمرار عملها، وهو رقم أساسي في تقييم آداءها المالي، إذ أنهُ لا يمكن أن يُكتب لأي هيئة محلية الاستمرارية دون تحقيق إيرادات تفوق النفقات، وقد تطرق الإطار المفاهيمي للقوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standard Board (IASB) أن الدخل يتضمن كلاً من الإيرادات والمكاسب، ولعل المحور الهام فيما يتعلق بالإيراد يتمثل بتوقيت الاعتراف بالإيراد ومقدار الإيراد المعترف به، أي متى يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية إلى الهيئة المحلية ويمكن قياسها بموثوقية (Forshay,2017)، ويجب أن ينعكس هذا الاعتراف على خصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية والتي تعتبر من الأمور الضرورية التي يجب أخذها بعين الاعتبار للحكم على جودة ونفعية المعلومات المالية التي تُعد المخرجات المقصودة للنظام المحاسبي في الهيئات المحلية، وتمثل هذه الخصائص روح المعلومات المالية فلا يُمكن النظر إلى المعلومات المالية المتمثلة بعنصر الإيراد بمعزل عن الخصائص التي يجب أن تتمتع بها هذه المعلومات، وذلك لأنها إما أن تأتي معززاً لما احتوت عليه القوائم المالية من معلومات تزيد من

درجة ملاءمتها وتمثيلها الصادق وإما أن تكون مثبطاً لما احتوته هذه القوائم من معلومات وينعكس عن ذلك عدم فائدتها لاتخاذ القرار الرشيد (الجعارات، 2012).

وفي الآونة الأخيرة شَهِدت الهيئات المحلية تطوراً كبيراً في مجالات البنية التحتية، والتنمية الاقتصادية، والبشرية، وتحقيق السلم الأهلي، وفي إطار الاستراتيجية الهادفة إلى تطوير قدرات الهيئات المحلية وتحسين مستوى خدماتها، والتي تُعد عملية تسوية الأراضي والمياه من أهم هذه الخدمات، فقد احتضنت الهيئات المحلية طواقم موظفي هيئة تسوية الأراضي والمياه لمساعدتها في إنجاز هذه الخدمة، والتي انعكس أثرها على كافة دوائر الهيئات المحلية (هيئة تسوية الأراضي والمياه، 2016)، وما يهمنا في هذه الدراسة تناول الجانب المالي فيما يخص عملية تسوية الأراضي والمياه والإيراد المُتحقِق منها والذي يجب أن ينسجم تسجيله مع القوانين المحلية والأنظمة المالية للهيئات المحلية والتي تطالب الطاقم المالي بضرورة الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على كافة الخدمات التي تقدمها، وانعكس عن إيراد عملية تسوية الأراضي والمياه أوجه قصور في القوائم المالية للهيئات المحلية فأصبحت بياناتها تشمل فقط التحصيل النقدي للإيراد دون النظر إلى الإيراد المُتحقِق أو القابل للتحقق والإيراد المكتسب، وبالتالي فإن قوائمها المالية أصبحت غير ملائمة ولا تمثل بصدق الواقع الحقيقي للهيئات المحلية (القشي، 2015)، بالرغم من أن الهيئات المحلية تعتبر هذا الإيراد النقدي مهماً لها في آداء مهامها إلى المواطنين لأن الاعتراف بالإيراد بطريقة صحيحة يعتبر مهم لما له من أثر على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية.

لذلك جاءت هذه الدراسة لمعرِفة أثر تطبيق الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition (تحقق الإيراد Realized، قابلية الإيراد للتحقق Realizable، واكتساب الإيراد Earned) على الخصائص النوعية الأساسية Fundamental Qualitative Characteristics للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية فيما يخص عملية تسوية الأراضي والمياه للهيئات المحلية في سبيل الوصول إلى معلومات مالية ملائمة Relevance (لها قيمة تنبؤية Predictive value ، وقيمة تأكيدية Confirmatory value، وذات أهمية نسبية Materiality) وتمتاز بالتمثيل الصادق Faithful Representation من حيث (اكتمال المعلومات المالية Completeness وحياديتها Neutrality، وخلوّها من الأخطاء Freedom from errors).

2.1 مشكلة الدراسة

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 18) International Accounting Standard "الإيراد" ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (IPSAS 9) International Public Sector Accounting Standard "الإيراد من المعاملات التبادلية" ومعيار الإبلاغ المالية الدولي (IFRS 15) International Financial Reporting Standard "الإيراد من العقود مع العملاء" يتوجب الاعتراف بالإيراد عندما: (يتحقق أو يكون قابلاً للتحقق، وعند اكتسابه)، وتماشياً مع هذه المعايير يقع على عاتق الهيئات المحلية الالتزام بتطبيق الاعتراف بالإيراد على جميع الخدمات التي تقدمها للمواطنين خاصة تلك المتعلقة بعملية تسوية الأراضي والمياه، وذلك في سبيل الوصول إلى قوائم مالية ذات خصائص نوعية أساسية متوافقة مع معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 1 "عرض القوائم المالية" والتفسيرات المتعلقة به من حيث ملاءمتها وتمثيلها الصادق للواقع الحقيقي لعمل المجالس البلدية لمساعدة مستخدميها في اتخاذ القرارات الرشيدة.

بالتالي يمكن تلخيص وصياغة **مشكلة الدراسة العامة** في السؤال الآتي:

ما أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه على توافر الخصائص النوعية الأساسية في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية؟

ومن هذا السؤال تتفرع الأسئلة الرئيسية التالية:

أولاً: ما أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه (تحقق الإيراد واكتساب الإيراد) على توافر خاصية **الملاءمة** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية؟

ومن هذا السؤال تتفرع الأسئلة التالية:

- ما أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه (تحقق الإيراد واكتساب الإيراد) على توافر خاصية الملاءمة من خلال **القيمة التنبؤية** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية؟
- ما أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه (تحقق الإيراد واكتساب الإيراد) على توافر خاصية الملاءمة من خلال **القيمة التأكيدية** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية؟

- ما أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه (تحقق الإيراد واكتساب الإيراد) على توافر خاصية الملاءمة من خلال **الأهمية النسبية** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية؟

ثانياً: ما أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه (تحقق الإيراد واكتساب الإيراد) على توافر خاصية **التمثيل الصادق** في المعلومات المالية الورادة في القوائم المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية؟

ومن هذا السؤال تتفرع الأسئلة التالية:

- ما أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه (تحقق الإيراد واكتساب الإيراد) على توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال **الاكتمال** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية؟
- ما أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه (تحقق الإيراد واكتساب الإيراد) على توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال **الحيادية** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية؟
- ما أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه (تحقق الإيراد واكتساب الإيراد) على توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال **الخلو من الأخطاء** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية؟

ثالثاً: ما هو **التوقيت الصحيح** للاعتراف بالإيراد المُتحقِق من خدمة تسوية الأراضي والمياه؟

رابعاً: ما هي أهم **المُعيقات** التي من الممكن أن تشكل عائقاً أمام المجالس البلدية للاعتراف بالإيراد المُتحقِق من خدمة تسوية الأراضي والمياه؟

3.1 أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تتعلق بعملية تسوية الأراضي والمياه والتي احتضنتها مؤخراً هيئات الحكم المحلي لتثبيت حقوق ملكية الأراضي للمواطنين، وما ينعكس عنها من إيرادات تصب في خزينة الهيئات المحلية، وتعتبر الإيرادات المحرك الفعّال الذي تدير به أي هيئة محلية عجلة اقتصادها نحو التطور والنمو (Hin,2019).

إن عدم التطبيق السليم للاعتراف بالإيراد سينتج عنه بالضرورة ضعف في مصداقية القوائم المالية التي تُعدها الهيئات المحلية لعدم الالتزام بالخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية والمتمثلة بالملاءمة والتمثيل الصادق مما سيؤدي إلى تضليل مستخدميها الداخليين والخارجيين على حد سواء (القشي، 2015)، لذلك جاءت هذه الدراسة لمساعدة **الهيئات المحلية** في معرِفة مدى أهمية التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي وخاصة فيما يتعلق بالاعتراف بالإيراد على عملية تسوية الأراضي والمياه والتوقيت الصحيح للاعتراف به، والذي لم ينعكس أثره على القوائم المالية والموازنات العامة للهيئات المحلية، مما سيؤدي إلى إضاعة وقت طويل في تجميع أرصدة حسابات الذمم المدينة الخاصة بعملية تسوية الأراضي والمياه في حال تم طلبها من قِبل الجهات الإشرافية المتمثلة **بوزارة الحكم المحلي وديوان الرقابة المالية والإدارية،** إضافة إلى دور هذه الدراسة في المساعدة بعمل المقارنات السليمة لمراكز التكلفة الخاصة بمشروع تسوية الأراضي والمياه تطبيقاً لمبدأ المقابلة والذي يرتبط مباشرة بالاعتراف بالإيراد، وتحليل الموازنات العامة للهيئات المحلية، كما وستعطي مؤشر إيجابي **للجهات المانحة** والتي تعتمد على تحليل مخرجات النظام المحاسبي للهيئات المحلية في اتخاذ قرارات الاستثمار السليمة، إضافة إلى **المجتمع المحلي** باعتباره المستفيد الأول من عملية تسوية الأراضي والمياه وحقه في الحصول على قوائم مالية سليمة تمثل الواقع الحقيقي لعمل الهيئات المحلية. بالتالي جاءت هذه الدراسة متوافقة مع سياسة الهيئات المحلية، ووزارة الحكم المحلي، وديوان الرقابة المالية والإدارية، والجهات المانحة المحلية والدولية، إضافة للمجتمع المحلي والتي تهدف إلى تطوير الآداء المالي والمحاسبي في الهيئات المحلية مما يُساهم في ارتقاء مستوى قوائمها المالية وإضفاء مزيد من الملاءمة والتمثيل الصادق في مخرجات نظامها المحاسبي للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة، وإعداد موازنات سنوية تعكس الخطة المستقبلية لعمل الهيئات المحلية مما يدعم ثقة المستخدمين بكافة أشكالهم.

4.1 أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشكل عام إلى معرِفة أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه على توافر الخصائص النوعية الأساسية في المعلومات المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية.

كما وتهدف الدراسة إلى تحقيق **مجموعة من الأهداف الرئيسية** والآتي تفاصيلها:

أولاً: معرِفة أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه (تحقق الإيراد واكتساب الإيراد) على توافر خاصية **الملاءمة** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية.

ومن هذا الهدف تتفرع الأهداف التالية:

- معرِفة أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه (تحقق الإيراد واكتساب الإيراد) على توافر خاصية الملاءمة من خلال القيمة التنبؤية في المعلومات المالية الواردة في القوائم المحلية للمجالس البلدية الفِلسطينية.
- معرِفة أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه (تحقق الإيراد واكتساب الإيراد) على توافر خاصية الملاءمة من خلال القيمة التأكيدية في المعلومات المالية الورادة في القوائم المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية.
- معرِفة أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه (تحقق الإيراد واكتساب الإيراد) على توافر خاصية الملاءمة من خلال الأهمية النسبية في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية.

ثانياً: معرِفة أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه (تحقق الإيراد واكتساب الإيراد) على توافر خاصية **التمثيل الصادق** في المعلومات المالية الورادة في القوائم المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية.

ومن هذا الهدف تتفرع الأهداف التالية:

- معرِفة أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه (تحقق الإيراد واكتساب الإيراد) على توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال الاكتمال في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية.
- معرِفة أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه (تحقق الإيراد واكتساب الإيراد) على توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال الحيادية في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية.
- معرِفة أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه (تحقق الإيراد واكتساب الإيراد) على توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال الخلو من الأخطاء في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية.

ثالثاً: معرِفة التوقيت الصحيح للاعتراف بالإيراد المُتحقِق من عملية تسوية الأراضي والمياه.

رابعاً: التعرُّف على أهم المُعيقات التي من الممكن أن تُشكل عائقاً أمام المجالس البلدية للاعتراف بإيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه.

5.1 حدود الدراسة

- **الحدود البشرية:** الموظفين الماليين في المجالس البلدية الفِلسطينية.
- **الحدود المكانية:** المجالس البلدية الفِلسطينية في المحافظات الشمالية.
- **الحدود الزمانية:** 2016م – 2019م.

6.1 محددات الدراسة

- تشعب موضوع الإيراد حيث ورد في العديد من المعايير المحاسبية الدولية الأمر الذي أدى إلى اختصار بعضها.
- عدم وجود دراسات سابقة كافية وخاصة فيما يتعلق بمحاور الدراسة، مما أدى إلى اللجوء إلى دراسات سابقة تناولت جوانب محددة من محاور الدراسة.
- اقتصرت الدراسة على المجالس البلدية التي قامت بمباشرة أعمال التسوية في مكاتبها مع مرور فترة مالية على بياناتها المالية، إضافة للمجالس البلدية التي انتهت من أعمال التسوية، مع ضرورة فرض رسوم (إيراد) بدل أعمال تسوية الأراضي والمياه على المواطنين.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

1.2 المبحث الأول: الهيئات المحلية والحكم المحلي

تعتبر الهيئات المحلية شخصية اعتبارية ذات استقلال مالي، وتُحدد وظائفها وسلطاتها بمقتضى أحكام القانون، ويتولى إدارتها مجلس يُحدد أعضاؤها وفقاً لنظام يصدر عن الوزير، ويُصادق عليه مجلس الوزراء وينتخب رئيسه وأعضاؤه انتخاباً حراً ومباشراً وفقاً لأحكام قانون الانتخابات (وزارة الحكم المحلي، 2017).

وتنبع أهمية الهيئات المحلية من ناحية الدور الذي تلعبه في خدمة المواطن من جهة والتنمية والتطوير من جهة أخرى، فالهيئات المحلية تكون دائماً على تماس يومي ومباشر مع كافة مناحي حياة المواطن اليومية، ويبرز دور الهيئات المحلية بشكل أكبر في البلدان التي تُسلب حرية شعوبها كما هو الحال في فِلسطين، فقد كانت أهم المؤسسات الساهرة على مصالح المواطن الفِلسطيني في وقت غاب فيه دعم السلطة الحاكمة بل على العكس كانت سلطات الاحتلال تضع دائماً العقبات والعراقيل أمام عملها، وتَطوَّر الحكم المحلي الفِلسطيني عبر مراحل تاريخية متلاحقة، كانت فِلسطين بحدودها التاريخية تُدار بأكثر من جهة مثل العثمانيين والبريطانيين والأردنيين في الضفة الغربية، والإدارة المصرية في قطاع غزة، والاحتلال الإسرائيلي، إلا أن هذه القوى لم تعمل على تمكين النظام ليكون ممثلاً للمصالح والتطلعات الصادقة للشعب الفِلسطيني، إذ لم يكن الحكم المحلي بالنسبة لها سوى امتداد للسلطة المركزية، واستخدمته القوى الحاكمة وسيلة للسيطرة. (زبدة، 2014).

ففي بداية تولي الدولة العثمانية على الحكم المحلي في فِلسطين، كان لضعف سيطرة الدولة العثمانية على الإمبراطورية المترامية الأطراف الأثر الإيجابي في بروز حاجة الأطراف إلى هياكل إدارية لإدارة الأقاليم، فتم تأسيس أول هيئة محلية في مدينة القدس عام 1863م، وصدر أول قانون ينظم قطاع الحكم المحلي في الحقبة المذكورة عام 1877م وسمي بقانون التقسيمات الإدارية، وأولى الانتداب البريطاني اهتماما كبيرا في تطوير قطاع الحكم المحلي في فِلسطين، وقد أجريت أول انتخابات بلدية عام 1927م بعد صدور مرسوم الانتخابات للبلديات عام 1926م، وفي عام 1934م تم إجراء الانتخابات في 20 مدينة وقريتين، وفي تلك المرحلة لم تلعب البلديات دوراً إيجابياً مؤثرًا في الحياة السياسية (حامد، 2009).

وفي عهد الإدارة المصرية والأردنية امتدت هذه المرحلة من النكبة إلى النكسة، حيث بات قطاع غزة تحت الإدارة المصرية والمحافظات الشمالية تحت الإدارة الأردنية، وخلال هذه المرحلة بدأ العمل ببلديات قطاع غزة يختلف عن مثيلاتها في الضفة الغربية، ففي عهد الإدارة الأردنية للضفة صدرت عدة قوانين سنة 1954م–1955م–1960م، أما في قطاع غزة فصدر الأمر (507) لسنة 1957م، وبشكل عام يمكن القول بأن عمل البلديات خلال هذه المرحلة انصب على تقديم الخدمات الأساسية من شبكات مياه وشبكات كهرباء وطرق، إلا أن دور البلديات بدأ بالتراجع على صعيد متابعة ومعالجة قضايا المجتمع المحلي بما لا يؤهلها بأن تكون صاحبة الريادة في السياسة التنموية للمجتمع المحلي (الخاروف، 2008).

وتمثلت فترة الحكم المحلي في عهد الاحتلال الإسرائيلي والتي استمرت من عام 1967م حتى قدوم السلطة الفِلسطينية عام 1994م، وقد جرى فيها توظيف قطاع الحكم المحلي من قِبل الاحتلال كأداة سياسية لمواجهة تيار منظمة التحرير الفِلسطينية عبر تعيين أشخاص أو لجان غير مرتبطة بالقوى السياسية التي تتكون منها منظمة التحرير، وعلى الرغم من إجراء الانتخابات أثناء فترة الاحتلال ثلاث مرات، في محاولة من قِبل الاحتلال لتشجيع التيار غير الموالي لمنظمة التحرير الفِلسطينية على البروز كقيادة بديلة، إلا أن نتائج الانتخابات عام 1976م قد فاجأت سلطات الاحتلال عندما فازت الشخصيات الوطنية والمحسوبة على منظمة التحرير في الانتخابات (حامد، 2009).

ومنذ أن قَدِمت السلطة الوطنية الفِلسطينية عام 1994م، وجدت نفسها أمام تركة ثقيلة من الأنظمة والقوانين والأوامر العسكرية منها ما يتعلق بالسلطات المحلية، فقامت بتأسيس وزارة الحكم المحلي والتي تُعنى بالهيئات والمؤسسات المحلية، وتعمل على تطويرها إدارياً، وتنظيمياً، وإدارياً وماليا من خلال العمل على ترسيخ الأسس الديمقراطية واللامركزية وإعطائها المزيد من الاختصاصات والصلاحيات، كذلك تم الإقرار والمصادقة على قانون الهيئات المحلية وقانون الانتخابات للهيئات المحلية هذا مع وجود أنظمة ولوائح تعتبر جميعاً كمرجع يحكم وينظم عمل مؤسسات وهيئات الحكم المحلي (زبدة، 2014).

2.2 المبحث الثاني: خدمات الهيئات المحلية وتقاريرها المالية

1.2.2. الخدمات التي تقدمها الهيئات المحلية:

تقوم الهيئات المحلية بتقديم نوعين رئيسيين من الخدمات للمواطنين ممثلة بالخدمات غير التجارية (نشاطات الحكم المحلي) والخدمات التجارية (نشاطات ذات طبيعة تجارية)، إضافة لذلك تقدم الهيئات المحلية خدمات فرعية أخرى منها القيام بالاحتفاظ بإدارة بعض الصناديق التي تستخدم لتمويل أنشطة الهيئات المحلية وذلك بصفتها الأمين أو المشرف لصالح أفراد أو هيئات حكومية أو منظمات عامة (نشاطات إئتمانية)، وتقوم بعض الدوائر في الهيئات المحلية بتزويد داوئر أخرى بخدمات محددة تُعرف بـ (أنشطة الخدمات الداخلية)، وفيما يلي توضيح لهذه النشاطات (دليل السياسات والإجراءات المحاسبية وفق اساس الاستحقاق الكامل، 2020):

أولاً: نشاطات الحكم المحلي

تتمثل هذه النشاطات بخدمات السلامة العامة والصحة، والأشغال العامة، والخدمات الاجتماعية والثقافية والترفيهية والأمنية، وغيرها، إضافة لتنفيذ مشاريع تنموية تعتبر جزء من الخدمات العامة، وهذه الخدمات للهيئة المحلية الخيار في جباية رسوم رمزية مقابل بعض منها، وبالتالي تقوم الهيئة المحلية بتمويل هذه الخدمات من مصادر داخلية أو خارجية، وتتمثل مصادر التمويل الداخلية بالرسوم التي تقوم بجبايتها مقابل هذه الخدمات أو من الفائض الناتج من تقديم خدمات تجارية أخرى، أما بالنسبة لمصادر التمويل الخارجية فقد تتأتى من الحكومة المركزية أو من جهة مانحة.

ثانياً: نشاطات ذات طبيعة ربحية

تتمثل هذ النشاطات بخدمات المياه، والكهرباء، والصرف الصحي، وأسواق الخضار والمسالخ، وغيرها، إضافة إلى خدمات الشراء المركزية، وخدمات معالجة البيانات، والتي يتم تقديمها عادة لأطراف محددة ضمن حدود الهيئة المحلية، وهذه الخدمات تقوم الهيئة المحلية بجباية رسوم مقابلها والتي من شأنها أن تغطي كافة التكاليف التي تكبدتها في سبيل استرداد التكلفة الفعلية لهذه الخدمات وتحقيق أرباح معينة لتمويل خدمات أخرى من نشاطات الحكم المحلي.

ثالثاً: نشاطات إئتمانية

تتمثل هذه النشاطات بصناديق التقاعد، وصناديق التوفير، والأمانة، والوكالة، وغيرها من الصناديق والتي تكون لصالح أفراد أو منظمات خاصة، أو أي مؤسسات عامة أخرى، وتمتاز هذه الصناديق بوجود اتفاقية تحدد مدى المشاركة في الإدارة والمدة الزمنية التي يتم خلالها الاحتفاظ بالموارد، ومن الجدير ذكره أن هذه الصناديق يمنع استخدامها لتمويل نشاطات الحكم المحلي أو غيرها من الخدمات لدعم أنشطتها الخاصة، فهي تلعب دور الأمين أو المشرف بالنيابة عن آخرين.

2.2.2. التقارير المالية للهيئات المحلية:

تعتبر التقارير المالية الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل البيانات المالية إلى المستخدمين، وتقع مسؤولية إعدادها على المدير المالي أو على الموظف المختص في الهيئة المحلية، بحيث يتم إعدادها ومراجعتها، ومن ثم اعتمادها ورفعها للمجلس البلدي أو الجهات الخارجية في حال تم طلبها، وتعتبر هذه التقارير إحدى مصادر المعلومات الضرورية للمستخدمين لغرض اتخاذ القرار، وحتى تحقق هذا الغرض يجب أن تتصف هذه التقارير بالخصائص النوعية الأساسية والفرعية للمعلومات المالية، وعليه فهي تسعى إلى تحقيق مجموعة من **الأهداف** أهمها: مساعدة المستخدمين في تحقيق المساءلة للهيئة المحلية من قِبل المواطنين، كما وتساعد في تقييم نتائج أعمال الهيئة المحلية للفترة المالية ذات العلاقة، إضافة إلى دورها البارز في تقييم مستوى الخدمات التي تقدمها الهيئة المحلية ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها، **و**وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 1 "عرض البيانات المالية" فإنه يتوجب على الهيئات المحلية أن تقوم بإصدار بيان المركز المالي، وبيان الآداء المالي، وبيان التغير في صافي الأصول، وبيان التدفق النقدي، إضافة إلى

الافصاحات "الملاحظات" المرافقة للبيانات المالية والتي تحتوي ملخص بالسياسات المحاسبية الهامة وملاحظات توضيحية أخرى، ومن الضروري أن تشتمل هذه التقارير على معلومات أساسية تتمثل بإسم الهيئة المحلية، وتاريخ التقرير المالي أو الفترة التي يُغطيها التقرير، وعملة عرض البيانات المالية في التقرير وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام IPSAS 4 "آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي"، وفيما يخص فترة تغطية التقارير المالية فيجب أن يتم عرضها على الأقل مرة واحدة سنوياً (دليل السياسات والإجراءات المحاسبية وفق اساس الاستحقاق الكامل، 2020).

3.2.2. الموازنات (الوحدات المحاسبية) :Fund Accounting

أشار معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم IPSAS 24 "عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية" إلى مفهوم الموازنة السنوية والتي عرضها المعيار بأنها الموازنة المصادق عليها لسنة مالية واحدة، ولا تشمل تقديرات آجلة أو تنبؤات منشورة تخص فترات تتعدى فترة الموازنة، والموازنة المصادق عليها تعني صلاحية الإنفاق المشتقة من القوانين ومشاريع قوانين التخصيص والتشريعات الحكومية والقرارات الأخرى المتعلقة بالإيرادات والمقبوضات المتوقعة بناء على أساس الاستحقاق المحاسبي أو أساس النقد أو أي أساس محاسبي معتمد في الموازنة التي يتم المصادقة عليها.

وتُصنف أنشطة الهيئات المحلية إلى ما يسمى **بالموازنات (الوحدات المحاسبية)**، والموازنة (الوحدة المحاسبية) هي خط الأنشطة التي يمكن فصلها بشكل ملموس، وتمييزها عن أنشطة الهيئة المحلية الأخرى، بالتالي يمكن التعامل مع كل موازنة (وحدة محاسبية) على أنها كيان محاسبي منفصل وتحتوي على مجموعة من الحسابات التي تحقق التوازن الذاتي، بما فيها الأصول، والمطلوبات، وصافي الأصول، والإيرادات، والنفقات أو المصروفات، والتحويلات، وعليه تعتبر الموازنة التقديرية من أهم الأدوات التخطيطية أو الرقابية لأنها تهدف إلى وضع تصور مسبق لكيفية الاستخدام الأمثل للموارد، بالإضافة إلى وضع جدول زمني لاستخدام هذه الموارد لتحقيق أهداف الهيئة المحلية ووزارة الحكم المحلي، **وتنقسم** أنشطة الهيئات المحلية إلى مجموعة من الموازنات (الوحدات المحاسبية)، فالنشاطات غير **التجارية** تقسم إلى الموازنة العامة، وموازنة المشاريع الرأسمالية، وموازنة الإيرادات الخاصة، وموازنة الدين، والموازنات الدائمة، أما فيما يخص النشاطات **التجارية** فتم تقسيمها إلى الموازنة الربحية، وموازنة الخدمات الداخلية، وفيما يخص النشاطات **الإئتمانية**

تم تقسيمها إلى موازنة صناديق التقاعد (والمزايا الأخرى الممنوحة للموظفين)، وموازنة صناديق الأمانات الاستثمارية، وموازنة صناديق الأمانات ذات الأغراض الخاصة، وموازنة صناديق الوكالة (دليل السياسات والإجراءات المحاسبية وفق اساس الاستحقاق الكامل، 2020).

3.2 المبحث الثالث: عملية تسوية الأراضي والمياه

1.3.2. مفهومها:

عرَّف قانون تسوية الأراض والمياه رقم 40 لسنة 1952م **(الأرض)** على أنها الأراضي الأميرية والموقوفة والمملوكة والأبنية والأشجار وأي شيء آخر ثابت في الأرض، وتعني كلمة **(المياه)** أيّة أنهار أو جداول أو مجار أو برك أو عيون أو بحيرات أو ينابيع أو آبار أو شلالات أو سدود أو خزانات أو أية قناة أو خندق أو مجرى ماء أو مجفف أو ضفة أو جسر أو عبارة أو بناء لتنظيم الماء أو تخويله أو بئر (بور هول) أو واسطة لاستخراج الماء أو رفعه أو دفعه أو عمل فرعي من أي نوع مستعمل للحصول على الماء ورفعه ونقله واستعماله من أجل غايات الري أو التجفيف الأولية، أما عبارة **(تسوية الأراضي والمياه)** فيُقصد بها تسوية جميع المسائل والاختلافات المتعلقة بأي حق تصرف أو حق تملك في الأرض أو المياه أو حق منفعة فيها أو أية حقوق متعلقة بها وقابلة للتسجيل.

2.3.2. أهميتها:

تسوية الأراضي والمياه مشروع مهم وله انعكاسات إيجابية للدولة والإنسان حاضراً ومستقبلاً ويمكن تلخيصها فيما يلي (دليل الإجراءات الموحدة لأعمال التسوية، 2018):

تثبيت الحقوق العقارية لدى دوائر تسجيل الأراضي واثبات ملكية الفرد لأرضه، وحل النزاعات والخلافات المتعلقة بحدود الأراضي وحقوق الملكية والتصرف والمنفعة، ومن ناحية وطنية تكمن أهميتها في تسجيل الأرض باسم ملاكها الأصليين والحد من تسريب الأراضي والمحافظة على أملاك الدولة وحمايتها من التعديات والتزوير وحماية الملكية الخاصة، من ناحية اقتصادية فإنها تساهم في رفع المستوى الاقتصادي وزيادة الاستثمار من خلال حصول المستثمرين على سندات الملكية وتسهيل حصولهم على التراخيص اللازمة وتوثيق عمليات الرهن العقاري والقروض وإقامة المشاريع التجارية والإنتاجية والتخطيط المستقبلي للبنية التحتية حيث أن رؤوس الأموال

والمستثمرين لا يجازفون بإقامة مشاريع على عقارات غير ثابتة الملكية، وإصلاح القطاع الزراعي واقتطاع الطرق بما يخدم أكبر عدد من القطاعات، ومن ناحية اجتماعية فهي تحافظ على السلم الأهلي من خلال إثبات الملكيات والحقوق وإنهاء التعديات على حق الغير وإنهاء الخلافات التي تتعلق بالملكيات وإزالة الشيوع عن الأراضي مما يساعد على تطوير وتنمية الأراضي المشاع وإعمارها واستصلاحها، ومساعدة الفئات الفقيرة والمهمشة في الحصول على حقوقها العقارية كالمرأة وذوي الاحتياجات الخاصة، وتسجيل وتثبيت حقوق المغتربين في عقاراتهم لزيادة ارتباطهم بأرضهم وجلب استثماراتهم للوطن، وممارسة الدولة لاختصاصاتها بتسجيل الملكيات، ومساعدة الهيئات المحلية في إعداد المخططات الهيكلية وترسيم الطرق والمناطق العامة ومواقع الخدمات.

3.3.2. إجراءاتها:

تقوم عملية تسوية الأراضي والمياه على مجموعة من الإجراءات والمتمثلة بتحديد المنطقة (حوض أو مجموعة أحواض) التي ستتم فيها التسوية من قبل دائرة تسوية الأراضي والمياه، وإصدار أمر التسوية استناداً للمادة رقم (5) من قانون تسوية الأراضي والمياه محدداً في منطقة التسوية، وإعلان التسوية حيث يتم تبليغ أهالي المنطقة بموعد بدء العمل في المناطق المحددة في أمر التسوية، ومن ثم تقوم هيئة تسوية الأراضي والمياه بتقسيم المنطقة المعلنة إلى أحواض وأحياء بأسماء متعارف عليها لدى أهالي المنطقة، ويقوم مجلس القضاء الأعلى بتعيين قاض للتسوية، ويتم إعلام بعض الجهات الرسمية المعنية بعمل التسوية، وتتوقف دوائر التسجيل عن إجراء أي معاملة في المناطق المعلن فيها التسوية، وتقوم فرق التسوية (المساحة) بأعمال المسح وتحديد الحدود، ويتم ذلك من خلال مرافقة ملاكي الأراضي بعد اصطحابهم للوثائق المطلوبة ووقوفهم على رقبة أرضهم أو توكيل من ينوب عنهم، وبعد تقديم الادعاءات بالملكية والحق يقوم فريق التسوية بتنظيم جدول يسمى (جدول الادعاءات) يُظهر الجدول اسم القرية أو البلدة وكافة تفاصيل الأراضي وما عليها، وبعد تدقيق جدول الادعاءات والتقارير المتعلقة بالمنازعات يتم تنظيم قائمة تسمى (جداول الحقوق) تشمل أسماء أصحاب الحقوق وكل التفاصيل المتعلقة بهذه الحقوق ويتم تعليقه في مكان عام و بارز لتمكين الأهالي من الإطلاع عليه، وبعد تعليق الجدول تكون مدة الاعتراض عليه (30) ثلاثون يوما من تاريخ التعليق، ويحق لكل شخص بصفته صاحب حق تصرف أو تملك أو منفعة في الأرض أو الماء أو أية حقوق متعلقة بها، الاعتراض خلال الفترة المحددة، ومن تم تحال الاعتراضات والجداول بعد التدقيق، إلى محكمة التسوية ويقوم قاضي محكمة التسوية بتصديق

جدول الحقوق بعد استثناء المعترض عليه، وعندها يُصبح جدول التسجيل جاهزاً (هيئة تسوية الأراضي والمياه، 2018).

4.3.2. الوضع الراهن لعملية تسوية الأراضي والمياه:

تبلغ مساحة أراضي المحافظات الشمالية حوالي 5,655 كم2 منها 34.5 % أراضي مسجلة (تمت فيها أعمال التسوية والتسجيل النهائي في فترة الحكم الأردني) بمعنى أن 3,699 كم2 لا تزال بحاجة إلى تسوية، وقد غطى مشروع التسوية الذي بوشر به في العام 2016 قرابة 67.8% من هذه المساحة (اتفاقية تسوية، إعلان تسوية، أمر تسوية ومنجز)، أما المساحات التي تم إنجازها منذ عام 2016 في مشروع التسوية (تشمل أيضاً مساحات تم إنجازها في هيئات محلية لم تنجز التسوية فيها بالكامل) فتبلغ 101.3 كم 2 أو 3% تقريبا من المساحة التي تحتاج إلى تسوية، وهذا يعني أن معدل الإنجاز السنوي للتسوية حتى الآن يقارب 70 كم 2 سنوياً، وإذا ما استمر العمل على هذه الوتيرة فإن مشروع التسوية بحاجة إلى 35 سنة تقريباً لكي ينتهي بالكامل، ولكن هيئة تسوية الأراضي تعمل على مضاعفة الجهد وتسريع وتيرة العمل ولكي تنتهي عملية التسوية في العام 2022م كما هو مخطط يجب أن يرتفع معدل الإنجاز إلى 800 كم 2 سنوياً، وهذا هدف قد يبدو طموحاً في ظل الإمكانيات والمصادر المتوفرة حالياً (Hin,2019).

بالتالي يمكن القول بأن عملية تسوية الأراضي والمياه في حال إنهاءها كما هو مخطط له في عام 2022م سيبقى رصيد الذمم المدينة عالقاً لدى الهيئات المحلية لأنهُ أحد حسابات قائمة المركز المالي وهو حساب متراكم لا يتم إغلاقه نهاية العام ويبقى ظاهراً إلى حين تسديد المواطنين لكافة الذمم المستحقة عليهم أو تحويل جزء منه إلى ديون مشكوك في تحصيلها.

4.2. المبحث الرابع: الإيرادات والاعتراف بها

يعتبر الإيراد أحد أهم العناصر في القوائم المالية، والذي يهتم به كافة المستخدمين في سبيل تقييم آداء الهيئات المحلية، ومكاسبها، ومركزها المالي، فالاعتراف بالإيراد يُؤثر على رقم صافي الوفر\العجز، كما يُؤثر على حسابات الأصول والالتزامات، ويؤدي إلى تغيُّر العديد من المؤشرات والنسب المالية عند إجراء عمليات التحليل المالي والمقارنات المالية للقوائم المالية (الرشيدي، 2016)، وتواجه الهيئات المحلية في حالات عديدة صعوبة في تحديد ما إذا كان من الواجب الاعتراف بالإيراد خلال الفترة المالية الحالية، أم يجب تأجيله لفترة مالية قادمة وخاصة الأحداث التي تتم في الفترة القريبة من نهاية السنة المالية، فعند قيام الهيئة المحلية بتقديم خدمة تسوية الأراضي والمياه للمواطنين تجد صعوبة في معرِفة التوقيت المناسب للاعتراف بهذا الإيراد نتيجة للانتهاء من تسوية عدد من الأحواض نهاية السنة المالية وقد يمتد لبداية السنة المالية اللاحقة، بالتالي يتأثر تسجيل مثل هذا النوع من الإيراد بالحكم الشخصي للموظف المالي، فنجد هناك العديد من الفروق المالية في عملية تسجيل إيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه من هيئة محلية لأخرى.

1.4.2. مفهوم الإيراد المحاسبي:

عرَّف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الإيرادات (Revenues) على أنها التدفقات الداخلة أو التعزيزات الأخرى لأصول الكيان أو تسويات التزاماتها (أو مزيج من كليهما) من تسليم أو إنتاج البضائع أو تقديم الخدمات أو غير ذلك من الأنشطة التي تشكل العمليات الرئيسية أو المركزية المستمرة للكيان" (FASB Concepts Statement No. 6 Elements of Financial) ، وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB من خلال المعيار الدولي رقم 18 فقرة 7 (IAS 18, paragraph 7) إلى تعريف الإيرادات على أنهُ إجمالي تدفق المنافع الاقتصادية خلال الفترة الناشئة في سياق الأنشطة العادية لمنشأة عندما تؤدي تلك التدفقات الداخلة إلى زيادات في حقوق الملكية، بخلاف الزيادات المتعلقة بمساهمات من المشاركين في الأسهم (Schothuis,2010). وتطرّق (Oyedokun,2016) في دراسته إلى أن الإيراد يتمثل بمجموع التدفقات الواردة للمنشأة نتيجة للمنافع الإقتصادية خلال فترة معينة والتي تنتج من الأنشطة العادية مما يولد زيادات في حقوق الملكية بإستثناء الزيادات المتعلقة بمساهمات الملاك فيها. وعرَّف المعيار IFRS 15 الإيراد بأنهُ الدخل الناتج من الأنشطة العادية للمنشأة، وأن هذا الدخل هو الزيادة في المنافع الاقتصادية

خلال الفترة المحاسبية والتي تتخذ شكل تدفقات واردة، أو زيادة في الأصول، أو تخفيض في الالتزامات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة في حقوق الملكية (Kasztelnik,2015).

مما سبق يمكن القول أنهُ على الرغم من اختلاف هذه التعريفات من الناحية المصطلحية إلا أنها اتفقت من حيث المبدأ على أن الإيراد ينتج عن وفاء المنشأة بالتزاماتها بنقل سلعة أو تقديم خدمة معينة.

2.4.2. مفهوم الاعتراف المحاسبي:

الاعتراف (Recognition) هو عملية التسجيل المحاسبي للإيراد وإدراجه ضمن القوائم المالية للمنشأة، مما يتطلب اختيار النقطة الحاسمة في عملية اكتساب الإيراد خلال مراحل العملية التشغيلية سواء عند اكتمال عملية الإنتاج أو أثناءها أو عملية البيع أو عند التسليم أو عند تحصيل النقدية، ويتطلب الاعتراف بالإيراد ضرورة أن يتحقق الإيراد أو يكون قابل للتحقق وأن يتم اكتسابه (القشي، 2015).

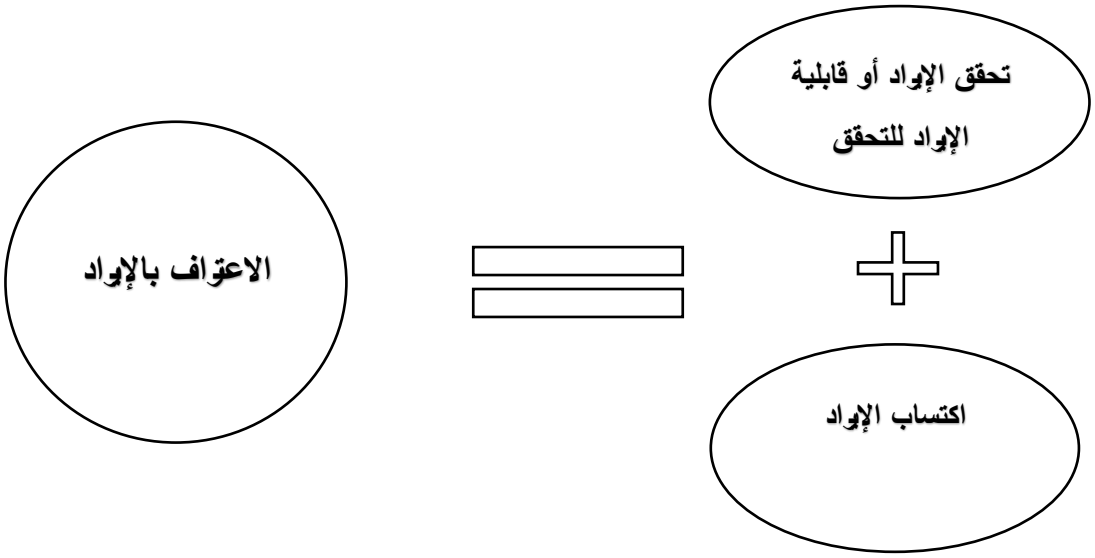
3.4.2. مفهوم المبادئ المحاسبية:

يُعرَف المعيار المحاسبي المعتمد من قِبل لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية باسم المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) Generally Accepted Accounting Principlesفالمبادئ المحاسبية عبارة عن مجموعة من القواعد والإجراءات المعترف بها بشكلٍ عام والتي تُستخدم لتنظيم محاسبة المنشآت والقوائم المالية في الولايات المُتحدة، وينطبق ذلك على المعايير الدولية فهي مجموعة شاملة للممارسات المحاسبية المطوّرة من قِبل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، فالهدف من استخدام هذه المبادئ هو جعل القوائم المالية مُوحدة وشفافة باستخدام المصطلحات والإجراءات المقبولة عُمومًا، مما يُسهل على المستثمرين والأطراف المعنية فهم القوائم المالية بسهولة وإمكانية مُقارنتها (حمزة، 2020).

4.4.2. مفهوم مبدأ الاعتراف بالإيراد:

وفقاً لمنشورات مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومعيار المحاسبة الدولي IAS 18 ينص مبدأ الاعتراف بالإيراد (Revenue Recognition Principle) على قيام المنشآت بالاعتراف بالإيراد عندما: (أ) يتحقق أو يكون قابلاً للتحقق, و (ب) عند اكتسابه. وتتحقق الإيرادات عند مبادلة السلع والخدمات بنقدية أو مطالبات بنقدية (ذمم مدينة)، وتكون الإيرادات قابلة للتحقق عندما تكون الأصول المستلمة في عملية التبادل جاهزة للتحويل إلى مبالغ محددة من النقدية أو المطالبات بنقدية، وتكتسب الإيرادات عندما تنجز المنشأة بشكل جوهري ما يجب عليها إنجازه لتستحق المنافع المتمثلة في الإيرادات، أي عندما تكون عملية اكتساب الإيراد قد انتهت أو شارفت على الانتهاء (القشي، 2015).

الشكل (1.2) الاعتراف بالإيراد



المصدر: إعداد الباحثة

5.4.2. الاعتراف بالإيراد في ظل معايير المحاسبة الدولية:

يتطلب الاعتراف بالإيراد ضرورة أن يتحقق الإيراد Realize، أو يكون قابل للتحقق Realizable، واكتساب الإيراد Earned وتختلف متطلبات الاعتراف بالإيراد في معايير المحاسبة الدولية عن متطلبات الاعتراف بالإيراد في معايير المحاسبة الأمريكية، وكلاهما غير كاف وبحاجة إلى التطوير والتعديل، وتتضمن إرشادات الاعتراف بالإيراد السابقة في GAAP مفاهيم الاعتراف بالإيرادات معاً مع متطلبات الإيرادات المتعددة بالنسبة للصناعات أو المعاملات المحددة، مما

أدى بدوره في بعض الأحيان إلى محاسبة مختلفة على المعاملات المتشابهة اقتصادياً (الرشيدي، 2016)، والمعايير الدولية توفر متطلبات أقل بالمقارنة بمبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها US GAAP وهذه المتطلبات يصعب تطبيقها في العمليات المعقدة بالإضافة إلى توفير إرشادات محدودة، فتبنى US GAAP لمدخل **القواعد** Rules Based Standards في وضع المعايير المحاسبية يعتمد على مجموعة من القواعد التي يجب الالتزام بها وتطبيقها، أما المدخل القائم على **المبادئ** Principles Based Standards يكون محدود القواعد ويعتمد بنطاق أكبر في التطبيق على التقديرات الذاتية لمعدي القوائم المالية عند تطبيق بعض الأساليب والمعالجات المحاسبية، حيث تتضمن US GAAP في حالة الاعتراف بالإيراد متطلبات محددة للصناعات المختلفة والعمليات المحاسبية المتعلقة بها، مما قد يؤدي إلى معالجات محاسبية مختلفة عن العمليات الاقتصادية المتشابهة، ويتم الاعتراف بالإيراد وفقاً لمتطلبات المعايير الأمريكية من خلال نقل البضائع والخدمات المتعهد بها إلى العملاء بالمبلغ الذي يعكس التعويض الذي تتوقع المنشاة أن يؤول إليها مقابل تلك البضائع والخدمات (Kasztelnik,2015). وفي ضوء القصور في المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية من الناحيتين الفكرية، والعملية، وصعوبة تطبيق مبادئ الاعتراف بالإيراد في المعايير الأمريكية وكذلك إرشادات المحاسبة عن الإيراد في المعايير الدولية بالإضافة إلى عدم تحقيق الاتساق والتوحيد بينهما ومن ثم عدم التمثيل الصادق لمعاملات الإيراد، مما دعى إلى ضرورة تقييم محاولات التطوير القائمة لمتطلبات الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9-2014) و (ASU 14-2015) والتي من أهمها المشروع المشترك بين IASB & FASB، **والمبدأ** الأساسي لهذا المعيار هو أنهُ ينبغي على المنشأة الاعتراف بالإيراد لوصف تحويل السلع أو الخدمات إلى العملاء بالقيمة التي تعكس المبالغ المتوقع أن تحصل عليها المنشأة في مقابل تلك السلع والخدمات (Forshay,2017). وعلاوة على ذلك فإن هذا المعيار سيؤدي إلى تحسين مقارنات ممارسات الاعتراف بالإيراد في المنشآت، والصناعات، والدول، وأسواق رأس المال المختلفة كما يترتب عليها معلومات ذات فائدة أكبر لمستخدمي القوائم المالية، وبالتالي تحسين جودة القوائم المالية من خلال وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها للتقرير عن المعلومات المفيدة حول طبيعة وقيمة وتوقيت وعدم تأكد الإيراد، والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء بدلاً من القواعد والإرشادات العديدة للاعتراف بالإيراد في الصناعات المختلفة التي تتضمنها معايير الإيراد السابقة والتي أحياناً ما تكون متعارضة مع بعضها البعض (هاشم،2016).

1.5.4.2. معيار المحاسبة الدولي المُنقح رقم 18 International Accounting Standard IAS 18 بعنوان الإيراد Revenue:

تم إصدار المعيار الدولي المنقح للاعتراف بالإيرادات في عام 1993م (IAS (Revised 1993 18 وحلّ هذا المعيار مكان المعيار الدولي الأصلي 18 بعنوان "تحقق الإيراد" والذي سبق اعتماده في عام 1982م، وعرَّف المعيار الإيراد بأنهُ تدفق المنافع الاقتصادية خلال الفترة نتيجة للأنشطة العادية للمنشأة بحيث تؤدي هذه التدفقات إلى زيادة حقوق الملاك بخلاف الزيادة المترتبة على مساهمة الملاك أنفسهم (عبد الله، 2011)، وقد نص المعيار على أنهُ إذا تم مبادلة البضائع أو السلع أو الخدمات بعناصر مماثلة في الطبيعة والقيمة فإن عملية التبادل لا تُعد من العمليات التي يترتب عليها إيراد، أما إذا تم مبادلة السلع والخدمات بسلع أو خدمات غير متماثلة فإن عملية التبادل في هذه الحالة تُعد من العمليات التي يترتب عليها إيراد (القشي، 2015)، ويتم قياس الإيراد بناء على القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة، وعرَّف المعيار القيمة العادلة بأنها القيمة التي يتم على أساسها مبادلة أصل أو سداد أو خفض أحد عناصر الخصوم بين أطراف ذات دراية دون أن تكون هذه الأطراف تحت إكراه أو تأثير، وناقش المعيار آلية إثبات الإيرادات المتعلق بثلاثة أنشطة أساسية والمتمثلة بإيرادات عمليات بيع السلع والبضائع، وإيرادات عمليات الخدمات، والإيرادات المترتبة على استخدام الغير لموارد المنشأة من الفوائد، والامتيازات، وأرباح الأسهم (Oyedokun, 2016).

هدف معيار الإيراد المنقح IAS 18:

تمثل الإيرادات الدخل الناتج من الأنشطة العادية للمنشأة ويُشار إليه باستخدام مسميات مختلفة مثل المبيعات، العمولات، الفوائد و إيرادات حقوق الامتياز، ويهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لكل إيراد ناتج عن أنواع محددة من العمليات والأحداث الاقتصادية (Oyedokun,2016). ومن المسائل الحيوية في المحاسبة عن الإيراد (أبو رمان، 2014) تحديد توقيت الاعتراف به، ويُعترف بالإيراد عندما يكون من المتوقع أن تؤول المنافع الاقتصادية إلى المنشاة بشرط إمكانية قياس تلك المنافع بطريقة موثوق فيها، وهذا المعيار يحدد الظروف التي تتوافر فيها تلك الشروط وبالتالي تحقق الإيراد، وحتى يتم الاعتراف بالإيراد في القوائم المالية يجب أن يتوفر شروط خاصة وتتمثل باكتساب الإيراد: ويُقصد به اكتمال عملية خلق (توليد) الإيراد أو

اقترابها من الاكتمال، والتحقق أو قابلية التحقق: ويُقصد بالتحقق إمكانية تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية أو إلى ما هو في حكم النقدية، ويتطلب قياس وتحقق الإيراد التعرُّف على الأسس المحاسبية للإثبات (الأساس النقدي، وأساس الاستحقاق، والاستحقاق المعدل).

الإيراد المُتحقِق من تأدية الخدمات وفق معيار IAS 18

في حالة إمكانية تقدير ناتج إحدى العمليات التي تتضمن تأدية خدمات بدرجة موثوق فيها، فإنهُ يجب الاعتراف بالإيراد المرتبط بتلك العملية وذلك على أساس مرحلة إتمام العملية في تاريخ الميزانية، ويمكن تقدير ناتج إحدى العمليات بدرجة موثوق فيها عندما تتوافر كافة الشروط الآتية: إمكانية قياس مقدار الإيراد بطريقة موثوق فيها ، وأن يكون من المتوقع حصول المنشأة على المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية، مع إمكانية قياس نسبة إتمام العملية في تاريخ الميزانية بطريقة موثوق فيها، إضافة لإمكانية قياس التكاليف الفعلية والتكاليف المقدرة لإتمام العملية بطريقة موثوق فيها (Ouda, 2016). ويُشار عادة إلى الاعتراف بالإيراد على أساس مرحلة إتمام العملية بطريقة نسبة الإتمام، وفي ظل هذه الطريقة يتم الاعتراف بالإيراد في الفترات المحاسبية التي يتم خلالها تقديم الخدمات، ويوفر استخدام ذلك الأساس لتحقق الإيراد معلومات نافعة عن أنشطة الخدمة المؤداة ومستوى الأداء خلال الفترة، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر"عقود المقاولات " الاعتراف بالإيراد على هذا الأساس، وتعتبر متطلبات ذلك المعيار بصفة عامة قابلة للتطبيق في حالة تحقق الإيرادات والمصروفات المرتبطة بها لأية عملية تتضمن تأدية خدمات .(Oyedokun,2016)

ويشترط للاعتراف بالإيراد (القشي، 2015) أن يكون من المتوقع حصول المنشاة على المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعملية، ومع ذلك فإنهُ في حالة وجود شكوك حول إمكانية تحصيل مبلغ معين تم تضمينه لإيرادات الفترة، فإن مقدار المبلغ غير القابل للتحصيل أو أي مبلغ يتوقع عدم تحصيله يجب الاعتراف به كمصروف وليس كتسوية لمقدار الإيراد الذي سبق الاعتراف به، وتستطيع أية منشأة بصفة عامة من عمل تقديرات موثوق فيها بعد الاتفاق على ما يلي مع الأطراف الأخرى في المعاملة: الحقوق الواجبة التنفيذ لكل طرف فيما يتعلق بالخدمة التي يجب تقديمها واستلامها بمعرِفة كل طرف، والمقابل الذي يجب مبادلته، وطريقة وشروط التسوية أو السداد، وبالإضافة إلى هذه الشروط العامة هناك **شرطين خاصين** بالإيراد للاعتراف به واثباته في

السجلات المحاسبية وتتمثل هذه الشروط بـ: **قابلية الإيراد للتحقق** والذي يُقصد به أن جميع العمليات اللازمة لاكتساب الإيراد المتولد من بيع السلع أو تقديم الخدمات قد انتهت ما عدا عمليتين: انتقال الملكية من البائع إلى المشتري، وعدم فقدان السيطرة للبائع على السلعة المباعة أو الخدمة المقدمة، **وتحقق الإيراد** يُقصد به تحويل الأصول غير النقدية (المخزون السلعي) إلى نقدية أو ما هو في حكم النقدية (أوراق القبض، ذمم مدينة)، ويُقصد به أيضاً أن جميع العمليات اللازمة لاكتساب الإيراد المتولد من بيع سلعة أو تقديم خدمة قد اكتملت، وطبقاً لتحقق الإيراد (توقيت تسجيل الإيراد أو الاعتراف بتحققها) فإن المنشأة تسجل إيرادات البيع خلال الفترة التي حدثت بها، أي عند القيام بغالبية النشاطات المتعلقة بالحصول على الإيراد، وباعتبار أن حدوث عمليات البيع أو تأدية الخدمات يُشكل دليلاً موضوعياً كافياً على إتمام العملية، وإمكانية تحصيل ثمن السلعة أو الخدمة المقدمة، وهذا يعني أنهُ لا يشترط أن تقوم المنشأة بتحصيل ثمن السلعة أو القيمة المباعة حتى تثبتها كعملية بيع أو إيراد، وبعبارة أخرى فإن المنشأة تسجل عمليات البيع وتقديم الخدمات كإيراد عند حدوث تلك العمليات، وأن ثمن السلعة أو الخدمات المباعة للعملاء على الحساب تسجل كإيرادات للنشاط في فترة البيع والتسليم بغض النظر عن الفترة التي يتم فيها تحصيل النقدية المقابلة، ويُقصد بـ**الاكتساب النقدي للإيراد** اكتمال عملية إنتاج أو توليد الإيراد، أو اقترابها من الاكتمال، أي أصبح المنتج الذي يحقق الإيراد جاهزاً أو قريباً من الجاهزية، ويُقصد به أن جميع العمليات اللازمة لاكتساب الإيراد المتولد من بيع السلع أو تقديم الخدمة قد انتهى، أو على وشك الإنتهاء وليس هناك شك في التحصيل النقدي.

وتطرّق (Schroeder, et al, 2016) إلى قيام المنشأة بالاعتراف بالإيراد عندما يتحقق **الشرطان التاليان:** أن يكون الإيراد قد تم **اكتسابه**، وتعتبر المنشأة قد اكتسبت الإيراد عندما تقوم بإنجاز كل ما يتحتم عليها القيام به لتكون المنافع المتمثلة في الإيراد من حقها، وتعتمد مسألة ما إذا كانت المنشأة قد اكتسبت هذا الإيراد أي ما إذا كانت قد استكملت القدر الأكبر مما يتوجب عليها ليكون الإيراد من حقها، على ما إذا كانت المنشأة قد استكملت الحدث الحاسم أم لا، ويعني ذلك أن كل دورة من دورات أنشطة إنتاج الإيراد تحتوي على حدث حاسم يتوجب على المنشأة إنجازه لكي تكون مستحقة للإيراد، ويمكن لهذا الحدث أن يختلف من منشأة لأخرى ومن صناعة لأخرى، ويتمثل الشرط الثاني بأن يكون الإيراد قد **تحقق أو قابلاً للتحقق**، ويعني تحقق الإيراد أن المنتجات أو الخدمات قد استبدلت بنقدية أو بحقوق على النقدية، ونلاحظ أن التحقق وقابلية التحقق تقتضي

ضمنياً حقيقة أن الإيراد يمكن قياسه بقدر معقول من التأكد، وبعبارة أخرى أن مبالغ الإيراد يمكن تحقيقها بدرجة ضمان معقولة، وبما أن القدرة على قياس الإيراد لابد أن تكون موجودة لكي يكون قابلاً للتحقق لذا يرى بعض المحاسبين أن قابلية القياس وقابلية التحقق لا فرق بينهما.

2.5.4.2. معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 International Financial Reporting Standard (IFRS 15) بعنوان: "الإيراد من العقود مع العملاء" Revenue from Contracts with Customers

تعتبر متطلبات الإفصاح في المعايير الدولية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها غير كافية، وغالباً ما ينتج عنها معلومات غير كافية للمستخدمين لفهم إيراد المنشآت والأحكام والتقديرات التي تقوم بها عند الاعتراف بالإيراد، لذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB مع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بالتعاون المشترك بإصدار معيار جديد للقوائم المالية الدولية IFRS 15 ومعيار المحاسبة الأمريكي Topic 606 بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء" ويعتبر هذا المعيار أكبر حدث للمعايير الدولية والأمريكية، فهو يساعد على التخلص من الاختلافات في إرشادات الاعتراف بالإيرادات الحالية، وتوحيد المعايير الأمريكية والدولية في هذا الخصوص، وتقديم إطار أقوى لحل مشكلات الإيرادات من خلال تبسيط إعداد القوائم المالية وخفض عدد المتطلبات التي يجب على المنشأة القيام بها (Kasztelnik,2015).

وجاء هذا التعاون كخطوة في الطريق إلى إنشاء معايير محاسبية عالمية موحدة، وقد تم البدء في تطوير معيار الإيرادات، وذلك أن حساب الإيرادات في السابق كان يتم باستخدام عدة معايير، مما أدى إلى التشكيك في إمكانية المقارنة بين نتائج الشركات فيما يتعلق بالإيرادات، وقد أصدر المعيار في أيار / مايو 2014م وتم تطبيقه اعتبارا من مطلع عام 2018م (Zhou,2021).

الهدف من معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15:

يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ الواجب على المنشأة اتباعها للتقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي القوائم المالية حول طبيعة، وقيمة، وتوقيت، وعدم تأكد الإيراد، والتدفقات النقدية الناتجة من العقود مع العملاء، ولتحقيق هذا الهدف فإن المبدأ الأساسي للمعيار يتطلب من المنشآت

الاعتراف بشكل يصف عملية تقديم السلع والخدمات للعملاء بمبالغ تعكس المقابل المتوقع أن تحصل عليه المنشأة نتيجة نقل أو تحويل تلك السلع والخدمات للعملاء، ويجب على المنشآت أن تأخذ بعين الاعتبار شروط العقد وكافة الحقائق والظروف ذات العلاقة عند تطبيق هذا المعيار واستخدام أي ممارسات عملية لعقود ذات خصائص وظروف مشابهة، كما وسيعمل المعيار على تحسين إعداد القوائم المالية للإيرادات وتحسين قابلية المقارنة في القوائم المالية للمنشأة (الأحمد،2016).

وقد حلّ هذا المعيار محل كل من المعيار الدولي IAS 18: "الإيراد"، والمعيار الدولي IAS 11: "عقود الإنشاءات"، وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية رقم 13: "برامج ولاء العملاء الصادر في 2007، وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية رقم 18: "عمليات نقل الأصول من العملاء الصادر في 2005، وتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية رقم15: "اتفاقيات إنشاء العقارات الصادر في 2008، والتفسير الدولي رقم 31 الصادر عن SIC بعنوان: "الإيراد–عمليات المقايضة التي تنطوي على خدمات إعلانية"، وقد نص المعيار IFRS 15 على أن يتم تطبيقه عن فترات التقارير السنوية اعتباراً من أول يناير 2017 وما بعدها، وسمح للمنشآت بتطبيقه قبل ذلك شريطة أن تفصح عن ذلك في قوائمها المالية ذات العلاقة، ويسري تطبيق المعيار IFRS 15 "الإيراد من العقود مع العملاء" على جميع العقود مع العملاء ما عدا: عقود الإيجار الداخلة في نطاق المعيار IAS 17: الايجارات، و عقود التأمين الداخلة في نطاق المعيار IAS 4: عقود التأمين، والأدوات المالية، والحقوق والالتزامات التعاقدية الداخلة في نطاق معايير التقارير: IFRS 9: "الأدوات المالية"، IFRS 10: "القوائم المالية الموحدة"، IFRS 11: "الترتيبات المشتركة"، IFRS 27: "القوائم المالية المستقلة"، IAS 28: "الاستثمارات في الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة"، والمبادلات غير النقدية بين المنشآت لتسهيل المبيعات للعملاء الحاليين أو العملاء المحتملين (محمد،2015).

وهناك **ثلاثة اختلافات** مهمة (KPMG,2020) بين المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15 ومعيار المحاسبة الأمريكي Topic 606 والمعايير الحالية الخاصة بالإيراد وتمثلت أهم الاختلافات **بإيجاد إطار واحد** مع العديد من الأحكام والتقديرات فتم استبدال جميع المعايير السابقة بإطار واحد يتكون من خمس خطوات مع مساحة تسمح بالعديد من الأحكام والتقديرات سيتم ذكرها لاحقاً، **والإفصاح المفصل** يتطلب المعيار الجديد معلومات مفصلة عن الإيرادات بشكل أشمل من المعيار القديم، إضافة إلى **الانتقال** من قائمة الدخل إلى قائمة المركز المالي.

الخطوات الأساسية للاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار IFRS 15:

يتم الاعتراف بالإيراد وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء" من خلال تطبيق نموذج مكوّن من **خمس خطوات** أساسية تساعد على تحديد القيّم التي يجب الاعتراف بها كإيراد والتي تتمثل بـ: تحديد العقد Identify the contract، وتحديد التزامات الآداء Identify the performance obligations، وتحديد سعر المعاملة Determine the transaction price، تخصيص سعر المعاملة Allocate the transaction price ، والاعتراف بالإيراد عندما يتم الوفاء بكافة التزامات الآداء Recognition revenue when each performance obligation is satisfied (Zhou,2021).

وبالتالي فإن المعايير بموجب IFRS و US GAAP متطابقة باستثناء (Oyedokun,2016) ما يلي:

1) تستخدم المجالس مصطلح "محتمل" لوصف مستوى الثقة المطلوب عند تقييم قابلية التحصيل لتحديد العقود مع العملاء، والتي لها حد أدنى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة.
2) يتطلب مجلس معايير المحاسبة المالية المزيد من الإفصاحات في البيانات المالية المرحلية أكثر من مجلس معايير المحاسبة الدولية.
3) يسمح مجلس معايير المحاسبة الدولية بالتبني المبكر.
4) يسمح مجلس معايير المحاسبة الدولية بعكس خسائر انخفاض القيمة بينما لا يسمح مجلس معايير المحاسبة المالية بذلك.
5) يقدم مجلس معايير المحاسبة المالية إعفاءً للكيانات غير العامة (على النحو المحدد في نسخة الولايات المتحدة الأمريكية GAAP للمعيار) فيما يتعلق بمتطلبات الإفصاح المحددة ، والتاريخ الفعلي والتحول.

3.5.4.2. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 9 International public sector accounting standard (IPSAS 09) بعنوان "الإيراد من المعاملات التبادلية" revenue arising from exchange transactions

تقوم المحاسبة عن الإيرادات في القطاع العام من خلال تحديد التوقيت الصحيح للاعتراف بالإيراد وذلك عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة للمنشأة، ويمكن قياسها بشكل موثوق، بالتالي يجب على المنشأة التي تُعِد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس

الاستحقاق أن تُطبق هذا المعيار في محاسبة الإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية المتمثلة بتقديم الخدمات، وبيع البضائع، واستخدام أطراف أخرى لأصول المنشأة المنتجة للفوائد والإتاوات وأرباح الأسهم، ويتم الاعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات عندما يتم تقييم نتيجة المعاملة التي تتضمن تقديم الخدمات بشكل موثوق بالرجوع إلى مرحلة اكتمال المعاملة في تاريخ تقديم التقرير، ويمكن تقدير نتيجة المعاملة بشكل موثوق به عند تلبية الشروط التالية: إمكانية قياس مقدار الإيراد بشكل موثوق به، واحتمال تدفق المنافع الاقتصادية الناتجة من تقديم الخدمة والمرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة، وإمكانية قياس مرحلة اكتمال المعاملة في تاريخ تقديم التقرير بشكل موثوق به، وإمكانية إجراء قياس موثوق به للتكاليف المتكبدة للمعاملة وتكاليف إكمال المعاملة، وفي حال عدم إمكانية تقدير نتيجة المعاملة الخاصة بتقديم الخدمات بشكل موثوق به فإنهُ يجب الاعتراف بالإيراد فقط إلى مدى النفقات المعترف بها والقابلة للاسترداد (Ouda,2016)، كما وأن هناك إقبال عالمي لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فمن المحتمل أن يصل عدد الدول التي تبنت معايير IPSAS إلى 107 من أصل 148 دولة في عام 2023، وسيرتفع عدد الدول المطبقة لأساس الاستحقاق في عام 2023 إلى أكثر من 113 دولة، وهذا يدل على التجارب الناجحة لبعض الدول ومدى أهمية اعتماد معايير دولية موحدة في القطاع العام والذي سينعكس أثره على خاصية المقارنة للقوائم المالية (Sharba, Al Baldawi, 2020).

مفهوم الإيراد المُتحقِق من المعاملات التبادلية Exchange Transactions:

عرَّف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB الإيراد على أنهُ "إجمالي التدفقات الواردة للمنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة التي استلمتها المنشأة أو التي يمكن أن تستلمها على حسابها الخاص وتؤدي إلى زيادة في الأصول أو انخفاض في الالتزامات ولها تأثير على صافي الأصول \ حقوق الملكية"، كما وعرَّف IPSASB المعاملات التبادلية على أنها "المعاملات التي تقوم فيها منشأة باستلام أصول أو خدمات أو يكون لديها التزامات مطفأة وتُعطي مباشرة قيمة مساوية تقريباً (بشكل أساسي بصورة نقد أو بضائع أو خدمات أو استخدام للأصول) إلى منشأة أخرى بالمقابل".

آلية قياس الإيراد المُتحقِق من المعاملات التبادلية في القطاع العام:

أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB إلى أنهُ يجب أن يُقاس مبلغ الإيراد الناتج عن معاملة تبادلية بمقدار القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه أو المستحق الاستلام، مع الأخذ بعين الاعتبار مبلغ أية التزامات تجارية أو تخفيضات في الكمية التي تسمح بها المنشأة، وفي أغلب الأحيان يكون المقابل على شكل نقد أو النقد المعادل.

مما سبق يمكن القول بأن معايير المحاسبة الدولية المطبقة في القطاع الخاص IAS، ومعايير المحاسبة الدولية المطبقة في القطاع العام IPSAS ومعايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS تكاد تكون متماثلة فيما يخص الاعتراف بالإيراد وقابلة للتطبيق في الهيئات المحلية، فالإيراد المُتحقِق من خدمة تسوية الأراضي والمياه يميل أكثر إلى معايير المحاسبة الدولية أكثر من معايير المحاسبة الأمريكية (US GAAP)، فتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم في تحقيق مجموعة من المنافع والمزايا أهمها (غازي، 2020) تحسين خصائص جودة المعلومات المالية والمساهمة في علاج عجز الموازنة العامة وذلك من خلال تعزيز الشفافية والمساءلة وعلى رأسها الاتجاه نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق في الهيئات المحلية والذي من شأنه المساعدة في زيادة القدرة على تقديم معلومات صحيحة عن الموارد والديون والإيرادات، وزيادة القدرة في الحصول على معلومات التكلفة الكاملة التي تعد عنصراً حاسماً لتحسين التنظيم والتخطيط والمساءلة، كما وتساهم في تحقيق الاتساق والقابلية للمقارنة للمعلومات المالية لوحدات الحكم المحلي داخل الدولة ولنفس الوحدات من فترة لأخرى، وتحسين عملية اتخاذ القرار من خلال الاعتماد على معلومات دقيقة وملائمة وموثوق فيها ومعلومات أكثر تفصيلاً لإدارة الأصول والمطلوبات والتخلص من الأصول غير المستخدمة، وتجنب الدوافع السياسية الناتجة عن رغبة القائمين على وضع سياسات محاسبية في القطاع العام من تفصيل معايير تتناسب مع تحقيق أهداف سياسية معينة، كما وأن تبني هذه المعايير في الدول النامية يوفر خدمة كبيرة للدول التي لم تقم بعد بتطوير معايير خاصة بها مما يوفر الوقت والجهد والتكاليف اللازمة لتطوير هذه المعايير.

واتفقت المعايير الدولية على أن الإيراد هو إجمالي التدفق النقدي للمنافع الاقتصادية والتي تم استلامها فعلاً خلال الفترة المالية والتي تنشأ من ممارسة الهيئة المحلية لأنشطتها العادية وينتج عنها زيادة في صافي الأصول، ويقاس الإيراد الناتج من تقديم الهيئات المحلية لخدمة تسوية

الأراضي والمياه بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق بموجب الاتفاق بين الهيئة المحلية والمواطن أو متلقي الخدمة، وتقوم الهيئة المحلية بالاعتراف بالإيراد الناتج عن تقديم خدمة تسوية الأراضي والمياه عندما يمكن تقدير نتائجها بدقة كافية وذلك إلى المدى الذي تم تنفيذه من الخدمة حتى تاريخ المركز المالي، وعليه فقد أشارت المعايير الدولية إلى إمكانية تقدير نتائج تأدية الخدمة بدقة في حال توافر مجموعة من الشروط: أهمها إمكانية قياس الإيراد بدقة وأن يكون من المتوقع بدرجة كبيرة تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالخدمة، وإمكانية القياس الدقيق لدرجة إتمام الخدمة في تاريخ المركز المالي، وإمكانية القياس الدقيق للتكاليف التي تم تكبدها لتقديم الخدمة والتكاليف اللازمة لإتمامها، إضافة لما سبق فإن التقارير المالية يجب أن تشتمل السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد بما يتضمن الطرق المستخدمة لتحديد مستوى الإتمام للخدمات والتوزيع السليم للإيراد المعترف به خلال الفترة على العناصر الأساسية المكونة له، إضافة لقيمة الإيراد الناتجة عن تقديم الخدمة (Ouda,2016).

6.4.2. أساس الاستحقاق المحاسبي فيما يخص جانب الإيرادات:

عرَّف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB أساس الاستحقاق (Accrual Basis) على أنهُ الأساس الذي يفرض ضرورة تسجيل المعلاملات المحاسبية في الفترات المحاسبية التي تحدث فيها فعلياً وليس في الفترات التي يوجد فيها تدفقات نقدية مرتبطة بها (اللوقة، 2016).

فالمحاسبة على أساس الاستحقاق هي طريقة محاسبية تقيس أداء ووضع القطاع العام من خلال الاعتراف بالأحداث المالية بغض النظر عن تاريخ حدوث المعاملات النقدية، والفكرة العامة هي أن الأحداث المالية يتم الاعتراف بها من خلال مقابلة الإيرادات بالنفقات (مبدأ المقابلة matching principle) في الوقت الذي تتم فيه المعاملة بدلا من وقت الدفع (أو الاستلام)، وتسمح هذه الطريقة بمقارنة التدفقات النقدية الصادرة/ التدفقات الواردة الحالية مع التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لتقديم صورة أكثر دقة عن الوضع المالي الحالي للقطاع العام (Ismaili, et al ,2021). توفر هذه الطريقة صورة أكثر دقة عن حالة مؤسسات القطاع العام، ولكن تعقيدها النسبي يرفع من قيمة تكلفة تنفيذها، على عكس المحاسبة على أساس النقد، والتي تعترف بالمعاملات فقط عندما يكون هناك تبادل نقدية، علاوة على ذلك فقد نشأت الحاجة إلى هذه الطريقة من التعقيد المتزايد للمعاملات المالية الحكومية والرغبة في الحصول على معلومات مالية أكثر دقة، مما يساعد على ضمان إفصاح أفضل عن الوضع المالي للمعلومات وتحسين مستوى الشفافية

والمساءلة وتحسين الإدارة المالية لإنتاج معلومات مالية شاملة وذات صلة وحسنة التوقيت وموثوق بها (Kartiko et al ,2018).

وأشارت دراسة (الخرابشة، وآخرون، 2020) إلى أن أساس الاستحقاق له ميزات كثيرة ساعدت النظام المحاسبي على زيادة الدقة والموثوقية في المعلومات المقدمة، ويوفر هذا الأساس الرقابة والحماية للممتلكات من السرقة والفساد المالي، ويعمل على أن تكون المبالغ الظاهرة بالموازنة العامة أكثر وضوحاً وتفصيلاً، كما وأن تطبيقه يشوبه بعض العيوب والتي من أهمها عدم وجود أيدي مدربة لتطبيقه، وارتفاع تكاليف تطبيقه وحاجته إلى أنظمة محاسبية جديدة، إضافة لصعوبة تطبيقه على كافة بنود الإيرادات والنفقات بشكل كامل نظراً لوجود قصور في الأنظمة والقوانين الصادرة بشأن المحاسبة الحكومية وضعف المعلومات أدى إلى تأخر صدور الموازنات العامة الحكومية.

ومما يجدر الإشارة إليه أن مجلس IPSASB يسعى إلى اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS سواء وفق الأساس النقدي أو وفق أساس الاستحقاق، ولكن القضية التي تشكل أولوية بالنسبة لمجلس IPSASB هي التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في معالجة الأحداث والعمليات المالية الخاصة بالقطاع العام (مسعود،2019).

فعند قيام الهيئات المحلية بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي والاعتراف بالإيراد (تحقق الإيراد، قابلية الإيراد للتحقق، واكتساب الإيراد) وفق معايير المحاسبة الدولية عند تقديم خدمة تسوية الأراضي والمياه للمواطنين شريطة معرِفة التوقيت الصحيح للاعتراف بهذا الإيراد، عندها حتماً سيكون نظامها المحاسبي كفؤ وفعّال، ومخرجات نظامها المحاسبي الممثلة ببيان المركز المالي، وبيان الآداء المالي، وبيان التغير في صافي الأصول، وبيان التدفق النقدي، إضافة إلى الملاحظات تتصف بالخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية والمتمثلة بالملاءمة والتمثيل الصادق مما يساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الرشيدة.

5.2 المبحث الخامس: الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية

يعتبر النمو والازدهار صفة كل من المحيط الخارجي والداخلي للهيئات المحلية، ومن أجل مواكبة هذه التطورات والأحداث يُفرض على الهيئات المحلية إجراء تغييرات على مختلف السياسات والاستراتيجيات المتبعة لديها لما لها من أهمية للنهوض بالعمل المحاسبي، ونتيجة لتزايد استخدام المعلومات المالية والمحاسبية في مختلف مجالات الحياة الاقتصادية داخل الهيئات المحلية وخارجها، كان لا بد من إعطاء القوائم المالية مزيد من الاهتمام فهي تعتبر المخرجات الأساسية لأي نظام محاسبي، فالمعلومات المالية والمحاسبية التي تعرضها القوائم المالية تعتبر حجر الأساس في ترشيد عملية اتخاذ القرار من قِبل الأطراف الداخلية والخارجية، ونظراً لتوسع نشاط الهيئات المحلية وتنوع العمليات التي تقوم بها بالإضافة إلى التعقيدات التي تحيط بكثير منها والتي كان آخرها وأهمها احتضان مشروع تسوية الأراضي والمياه الهادف إلى تثبيت حقوق المواطنين في أراضيهم، كان لا بد من أن تتوافر بهذه المعلومات مجموعة من الخصائص النوعية الأساسية، والتي يمكن من خلالها الحكم على مدى جودة ونفعية هذه المعلومات، ومدى ملاءمتها وتمثيلها الصادق لعملية اتخاذ القرار، وفي حال غياب أي خاصية وعدم توفرها في المعلومة المحاسبية، عندها تكون القوائم المالية لا تؤدي الغرض الذي أُعِدت من أجله، ولا تصلح لاتخاذ القرارات، ولا قيمة لها على الإطلاق.

1.5.2. مفهوم الخصائص النوعية للمعلومات المالية:

يُقصد بالمعلومات المالية: " كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المالية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخلياً، وتكمن أهميتها في كونها وسيلة أساسية وأداة فعّالة بيد الإدارة لإنجاز مهامها وتحقيق أهدافها، وتزداد الحاجة إليها نتيجة لمجموعة من العوامل والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسلوكية (صورية، 2016).

فعند الحديث عن المعلومات المالية فمن الضروري تحديد المواصفات التي يجب أن توفرها لتحقيق الهدف المطلوب منها، وهذه الصفات لا تمثل قاعدة أو قانوناً إجبارياً وفق المعايير الصادرة عن أي من المنظمات المحاسبية المهنية الرئيسية في العالم شأنها شأن الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية، فهي تأخذ صفة التوصيات التي تُلح هذه المنظمات على ضرورة تطبيقها (نور الدين،

2018)، وبالنسبة لمنظور الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي فهي تسعى إلى أن تتمتع المعلومة المحاسبية بعدد من الخصائص النوعية الأساسية والثانوية للمساعدة في اتخاذ القرار الرشيد.

أما الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فتُعرَّف بأنها إحدى المكونات الأساسية للإطار النظري للمحاسبة المالية، والمستوى الثاني من مستويات الإطار النظري للمحاسبة، وهي جسر يربط بين أهداف الإبلاغ المالي من ناحية، ومفاهيم الاعتراف والقياس من ناحية أخرى (الشامي، 2009). ويُقصد بها الخصائص والمميزات التي تجعل من قيمة المعلومات كبيرة من وجهة نظر مستخدميها، ويُعد هذا المصطلح حديثاً نسبياً ويُستخدم عموماً للتمييز بين المعلومات المالية الجيدة التي تساهم في اتخاذ القرارات بنجاح، والمعلومات المالية الأقل شأناً وعليه بات من الضروري على مُعدي القوائم المالية اختيار السياسات والبدائل المحاسبية المتاحة التي ترفع من هذه القيمة، مما يعني أن يكون إعداد التقارير دائماً على علاقة وثيقة باتخاذ القرارات (النور، 2014). كما وعُرِّفَت بأنها الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المالية، وتجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية وذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة، والمسؤولين عن إعداد القوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة (الاسكاف وآخرون،2017). مما سبق يمكن القول بأن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة لمستخدميها، وهي الخصائص التي تُظهر القوائم المالية بصورة صادقة ويرغب بها مستخدميها، وتكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المحاسبية والمسؤولين عن إعداد القوائم المالية، وتستخدم كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية .

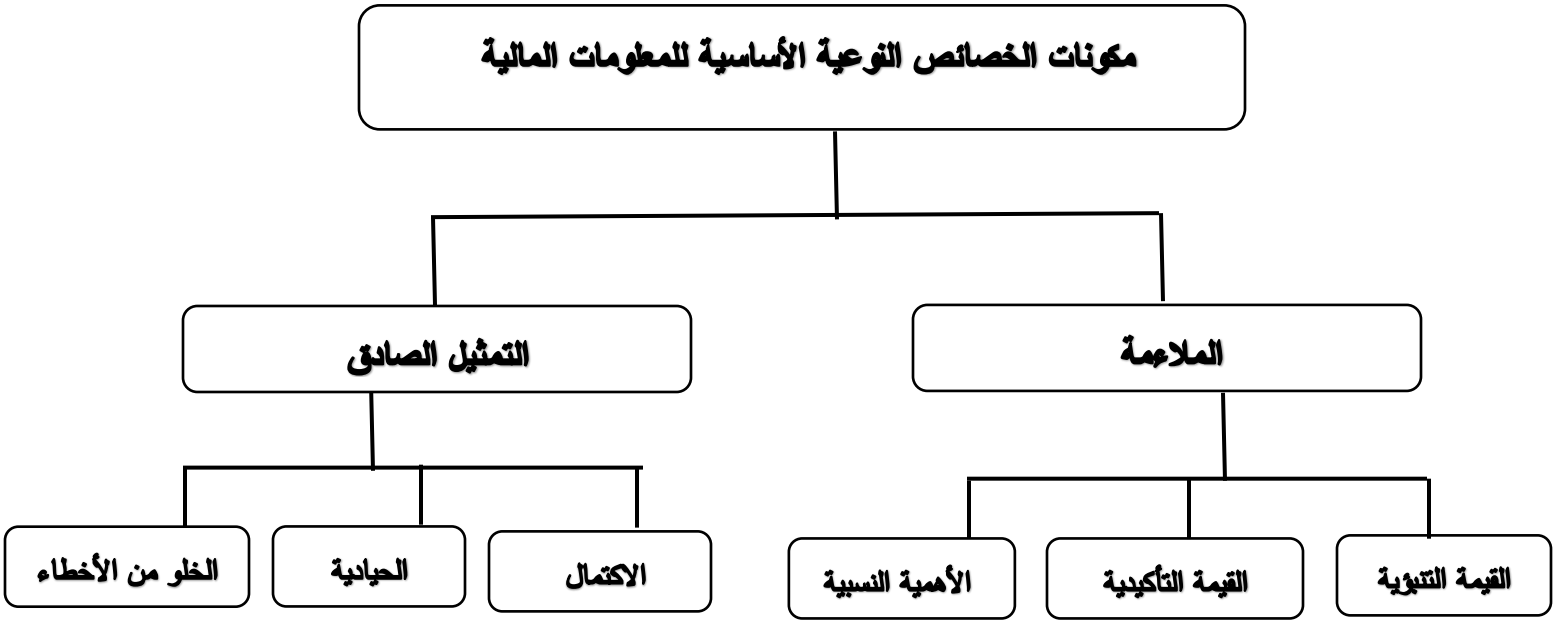
وقد طوّر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عام 1996 إطاراً مفاهيمياً يُطلق عليه إطار إعداد وعرض القوائم المالية (Al Balushi, et al, 2019) وتم إجراء بعض التعديلات عليه عام 2010م، ويقوم هذا الإطار على أن هدف القوائم المالية هو توفير معلومات مفيدة لمجموعة كبيرة من المستخدمين لأغراض اتخاذ القرارات، وأخيراً تم إجراء مجموعة من التعديلات على الإطار المفاهيمي عام 2018م تحت مسمى إطار مفاهيم التقرير المالي الدولي – مارس 2018م، وقام هذا الإطار بتقسيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إلى قسمين رئيسيين

هما: **الخصائص النوعية الأساسية** fundamental qualitative characteristics والمتمثلة بخاصية الملاءمة Relevance وخاصية التثميل الصادق Faithfull Representation، وحتى تكون المعلومة ملائمة يجب أن يكون لها (قيمة تنبؤية Predictive value أو تأكيدية Confirmatory value، وذات أهمية نسبية Materiality) ولكي تمثل بصدق Faithful Representation يجب أن تتصف بـ (اكتمال المعلومات المالية Completeness وحياديتها Neutrality، وخلوّها من الأخطاء Freedom from errors). أما **الخصائص النوعية المعززة أو "الداعمة"** The enhancing qualitative characteristics وفق إصدارات IASB فتتمثل بقابلية المعلومة للفهم Understandability ، وقابلية التحقق Verifiability ، وقابلية المقارنة Comparability ، والتوقيت المناسب Timeliness وما يهمنا في هذه الدراسة الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية وفق إصدارات IASB لعام 2018م.

2.5.2. الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية وأقسامها Fundamental qualitative characteristics of financial information :

هي الصفات التي تجعل المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية مفيدة لمستخدميها، فخاصية الفائدة في اتخاذ القرارات تأتي في قائمة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية باعتبارها القاعدة العامة، ولكي يتم اختيار الطريقة المحاسبية المقبولة ومقدار ونوع المعلومات التي يتم الإفصاح عنها والصيغة التي يتم عرض المعلومات بها فإنهُ يلزم دائماً تحديد البديل الذي يُقدم أكثر المعلومات إفادة لأغراض اتخاذ القرار (عمر، وآخرون، 2019)، وتحقيق ذلك يتطلب توافر خاصيتين رئيسيتين هما: الملاءمة والتمثيل الصادق حتى يتسنى لمتخذ القرار الاعتماد على المعلومات، فإذا فقدت المعلومات المالية أياً من الخاصيتين الرئيسيتين فسوف تكون غير مفيدة بالنسبة لمستخدميها، وفيما يلي توضيح لهذه الخصائص.

الشكل (2.2) الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية



المصدر: (Schroeder, et al, 2016) بالتصرف من قِبل الباحثة

1.2.5.2. خاصية الملاءمة

تعتبر هذه الخاصية من الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية المفيدة لما لها من تأثير كبير في القرارات التي يمكن اتخاذها من خلال وصف المعلومات المرتبطة بالدخل والمركز المالي وعرضها بدرجة كافية (Ahmed,2020)، وتكون المعلومات ملائمة إذا كانت مؤثرة في اتخاذ القرار، فإذا كانت غير مؤثرة فإنها تكون غير ملائمة للقرار (Al Balushi, et al ,2019)، وحتى تتصف المعلومات المالية بالملاءمة (نور الدين، 2018) يجب أن تكون قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون وقادرة على إحداث فرق معين في قرار معين حتى وإن اختار بعض المستخدمون عدم الاستفادة منها أو كانوا على عِلم مسبق بها من مصادر أخرى، بالتالي يجب أن تكون المعلومة المالية الواردة في القوائم المالية للهيئات المحلية ملائمة وذات صلة بالقرار وتؤثر على قرارات المستخدمين ومن شأنها أن تُحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة، ووفقاً لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB, 2018) تُعد المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير

في القرارات الاقتصادية وذلك عن طريق مساعدة مستخدميها على تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح التقييمات الماضية.

وحتى تكون المعلومات المالية ملائمة يجب أن تكون قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمين، من خلال توفر ثلاث خصائص رئيسية: القيمة التنبؤية، والقيمة التأكيدية، وذات أهمية نسبية، **وفيما يلي توضيح لهذه الخصائص الرئيسية:**

أولاً: خاصية القيمة التنبؤية

إن التنبؤ هو التفكير بالمستقبل، وحالات عدم التأكد أي احتمال لا يصل إلى 100% والقدرة على التنبؤ لا تعني وضع احتمال بنسبة 100%، لأن المستقبل هو علم الله عز وجل، لكن هذه المعلومات تعني إعطاء مؤشرات قوية عن المستقبل في الظروف الطبيعية وكلما كانت هذه المؤشرات قوية وقريبة من الواقع فإنها تكون أكثر ملاءمة لأنها تتيح لمستخدميها المراقبة على الآداء المستقبلي ومعرِفة الانحرافات ومواضعها وأسبابها والقيام بمعالجتها (الاسكاف، وآخرون،2017)، ويجب أن تساعد المعلومات مستخدميها وتُحسن من قدرتهم على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتقوم المعلومات الواردة في القوائم المالية بهذا الدور عبر الإفصاح عن نتائج الأحداث الماضية في القوائم المالية لفترتين متتاليتين (عمر ،وآخرون،2019)، فالقدرة على التنبؤ تعني انطواء المعلومات المالية على قدرة تنبؤية تمكن مستخدميها من تقدير المستقبل وتكوين صورة احتمالية عنه، فالمعلومات الجيدة هي التي تمكّن المستخدم من تكوين التوقعات عن النتائج المستقبلية وتحسين إمكانياته وقدراته في هذا المجال وتكمن أهمية خاصية القدرة على التنبؤ بمساعدة مستخدم المعلومات المالية بالتنبؤ بالقرار الذي ينوي اتخاذه لأن له أهمية وخطورة سواء كان مستخدماً داخلياً أم خارجياً فنقطة البدء باتخاذ القرار هي مدى صحة وملاءمة المعلومات والقدرة التنبؤية التي توّفرت له بالنسبة للقرار تحت الدراسة (اسحق،2020)، وأوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB,2018) أن المعلومات المالية التي يتم الإبلاغ عنها في القوائم المالية الحالية تساعد على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وأن القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدموا القوائم المالية تتطلب تقييم قدرة الوحدة الاقتصادة على توليد التدفقات النقدية وما يعادلها وتوقيت ودرجة تأكيد هذه التدفقات. بالتالي فإن القيم التنبؤية من شأنها أن تعطي صورة واضحة سواء كانت إيجابية أم سلبية للمستخدم عن المعلومة المالية.

ثانياً: خاصية القيمة التأكيدية

تتميز المعلومات المالية بهذه الخاصية إذا أمكن لمتخذ القرار بمساعدة تلك المعلومات أن يتحقق من صحة التوقعات السابقة ومن ثم تقييم نتائج القرارات التي بُنيت على هذه التوقعات، فالمحاسبة بصورتها المثالية تُقدم خدمات معلوماتية للمستثمرين تمكِنهم من تسوية استراتيجياتهم الاستثمارية باستمرار مع مرور الزمن (الاسكاف،وآخرون، 2018)، كما وتساعد متخذي القرار ومستخدمي القوائم المالية على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة لمعرِفة مدى صحتها وبالتالي تقييم نتائج القرارات المتخذة بناء على هذه التوقعات (عمر، وآخرون،2019)، وتلعب المعلومات دوراً هاماً في تعزيز وتثبيت أو تصحيح توقعات سابقة، أي أنها تساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة بالتالي تقييم نتائج القرارات التي بُنيت على هذه التوقعات، فخاصية التقييم الارتدادي لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات لأن القرارات نادراً ما يتم اتخاذها بصورة منعزلة عن المعلومات، ونتائج القرارات التي تم اتخاذها سابقاً غالباً ما تكون مدخلات أساسية لاتخاذ قرارات تالية (اسحق، 2020). ووفقاً لإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية فإن القيمة التأكيدية تتوفر في المعلومات المالية إذا كانت توفر تغذية عكسية حول التقييمات السابقة سواء بتأكيدها أو تغييرها (IASB,2018)، ومما يجدر الإشارة إليه أن هناك تداخل بين الخاصيتين التنبؤية والتأكيدية، فالمعلومة الواردة في القوائم المالية تمكن مستخدم المعلومات المالية من تأكيد أو تقييم التوقعات المستقبلية، وكذلك التنبؤ بالمستقبل، فمثلاً توفر معلومات حول قيمة الإيرادات للفترة الحالية يُمكن استخدامها للتنبؤ بالإيرادات للفترات القادمة، كما أنهُ يمكن مقارنتها بالإيرادات المقدرة مما يُفيد مستخدم المعلومات من تصحيح أو تحسين طريقة وآلية التنبؤ التي تم استخدامها في الفترات السابقة، ويهتم مستخدمو المعلومات المالية بالتنبؤ للكثير من البنود منها التنبؤ بالآداء المالي المستقبلي، ومدى قدرة الوحدة الاقتصادية على دفع توزيعات الأرباح، وتوقعات حول أسعار الأسهم المستقبلية (نور الدين، 2018).

ثالثاً: خاصية الأهمية النسبية

ترتبط ملاءمة المعلومات بطبيعة المعلومات وأهميتها النسبية فهناك بعض الحالات التي تكون فيها المعلومات المالية ملائمة بناء على طبيعة المعلومات مثل الافصاح عن قطاع عمل أو قطاع جغرافي جديد له تأثير على تقييم المخاطر والفرص المتوقعة بغض النظر عن أهميته النسبية، وفي

حالات أخرى فإن طبيعة البند وأهميته النسبية تعتبر مهمة مثل تحديد قيمة المخزون السلعي ضمن فئات متجانسة، بالتالي يجب أن تكون المعلومات مادية وذات أهمية نسبية وهي الخاصية الثالثة للملاءمة وتعتبر المعلومات المالية مهمة إذا كان حذفها أو تحريفها يُمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يُمكن أن يتخذها مستخدم المعلومات المالية اعتماداً على القوائم المالية، بعبارة أخرى تُعد الأهمية النسبية جانب معين من الملاءمة خاص بالوحدة الاقتصادية ويعتمد على طبيعة أو حجم البنود أو كلاهما، ولم يُحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB معيار أو نسبة محددة، أو حتى حداً كمياً موحداً للأهمية النسبية أو أن يُحدد مسبقاً ما قد يكون مهماً في موقف معين، وإنما يعود ذلك لحجم الوحدة الاقتصادية وطبيعة عملها وغيرها من العوامل (نور الدين، 2018). بالتالي فإن الأهمية النسبية يُشار إليها بمقدار الإغفال أو الانحراف في المعلومات المالية في ضوء الظروف المحيطة الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الانحراف، بمعنى آخر تعتبر المعلومات المالية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المالية، كما تعتمد الأهمية النسبية على حجم الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو عرضه بصورة خاطئة FASB (مجلس معايير المحاسبية المالية)، أما (مجلس معايير المحاسبة الدولية) IASBفأشار في إصداراته إلى أن الأهمية النسبية تعتبر مفهوماً هاماً في إعداد القوائم المالية لأنهُ يساعد الوحدة الاقتصادية على تحديد المعلومات التي يجب تضمينها، وأي المعلومات التي يجب استبعادها من قوائمها، وتصدر الوحدة الاقتصادية أحكام الأهمية النسبية ليس فقط عند البت في المعلومات التي يجب الكشف عنها وكيفية تقديمها، ولكن أيضاً عند اتخاذ القرارات بشأن التقدير والقياس. وعليه فإن الأهمية النسبية هي جانب محدد من جوانب الصلة يعتمد على حجم أو طبيعة (أو كليهما) العناصر التي تتعلق بها المعلومات في سياق التقرير المالي للوحدة الاقتصادية، ونلاحظ أن ما هو جوهري لوحدة اقتصادية ما قد لا يكون جوهرياً لوحدة أخرى فالأمر نسبي relative.

2.2.5.2. خاصية التمثيل الصادق

تتمثل هذه الخاصية بمدى قدرة المعلومات المالية في التعبير بصدق عن الأحداث والظواهر الاقتصادية بصورة سليمة خالية من أي تلاعب مُتعَمد بمعنى تطابق طبيعة العملية المالية مع أرقام المعلومة المقدمة عنها، فالعبرة هنا بصدق تمثيل المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل (تغليب الجوهر على الشكل) أي هل تمثل الأرقام الواردة في القوائم المالية بصدق ما حدث فعلاً (Al Balushi, et al ,2019)، فهذه الخاصية تتعلق بأمانة المعلومات المالية والمحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها وتوفرها بالمعلومات المالية ضرورة ملحة للأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت والخبرة الكافية لتقييم محتويات القوائم المالية واختيار المعلومات المالية المفيدة لهم (عمر،وآخرون، 2019)، بالتالي يجب أن تكون المعلومات المالية مُعبرة بصدق وأمانة عن الحقائق والأحداث المالية الممثِّلة لها وأن يتوفر التوافق بين القيم والأرقام المحاسبية وتفاصيلها مع الأحداث الاقتصادية والمالية التي يتم قياسها والتقرير حولها فقد يُسبب عدم توافر الدقة في المعلومات المالية حالة من عدم التثبت من هذه المعلومات بسبب وجود أخطاء فيها وبالتالي تؤدي إلى عدم الدقة في التوقعات المستقبلية وقد يُعزى هذا إلى خطأ في القياس المحاسبي أو خطأ في نقل المعلومات إلى متخذ القرار، فالتمثيل الصادق يقوم على التعبير بصدق أن المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرار صادقة في التعبير بأمانة عن الحدث أو الموضوع الذي يتم عرضه، فالبيانات الصادقة تؤدي إلى معلومات صادقة والمعلومات الصادقة تؤدي إلى اتخاذ قرارات سليمة، كما وأن العمليات والأحداث المالية تُعرض بشكل صادق في القوائم المالية إذا كانت طريقة عرضها وقياسها وتحديدها في القوائم المالية مقدمة بصورة توضح الآثار المترتبة عن هذه العمليات (اسحق،2020). كما أن خاصية التمثيل الصادق تتطلب عرض المعلومات المالية بأمانة بحيث تُعبر الأرقام عن الأحداث والظواهر بصدق بدون تزييف أو تمويه مع ضرورة الاهتمام بالمحتوى دون الشكل وهذا من شأنهُ توفير درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد الافصاح عنها وخالية من أي تغيير أو تلاعب بين الأرقام والأوصاف (Rahmani et al ,2015). وأشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في إصداراته (IASB,2018) أن التمثيل الصادق (العرض الصريح) هو تمثيل القوائم المالية للأغراض العامة الظواهر الاقتصادية بـ الكلمات words والأرقام numbers لكي تكون المعلومات المالية مفيدة يجب ألا تكون ذات صلة فحسب بل يجب أيضاً أن تمثل بصدق الظواهر التي تدعي أنها تمثلها represent faithfully the phenomena it purports to represent. وحتى تحقق المعلومة المالية هذه الخاصية يجب أن تعبر بصدق عن الظواهر التي

تريد التعبير عنها، ولكي يتحقق ذلك يجب أن تمتاز بثلاث خصائص رئيسية: الاكتمال، الحياد، الخلو من الأخطاء، وفيما يلي **توضيح لهذه الخصائص الرئيسية:**

أولاً: خاصية الاكتمال

وتعني خاصية كاملة أن تُعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية (نور الدين، 2018). كما أن الأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة المالية تم التعبير عنها وعكسها في القوائم المالية بشكل كامل، وتعتبر خاصية الاكتمال ضرورية كونها تمثل الافصاح الكافي أو الكامل عن جميع المعلومات المالية والمحاسبية اللازمة لاتخاذ القرار (Rahmani, et al, 2015)، يحتوي الوصف الكامل على كل المعلومات اللازمة لتمكين المستخدم من فهم الظاهرة التي يتم تصويرها، بما يشمله ذلك من الأوصاف والتفسيرات الضرورية، وباعتبار أن الكمال لا يتحقق إلا نادراً، فهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية البحث عن هذه الصفات الثلاث (الاكتمال، والحيادية، والخلو من الأخطاء) في المعلومات والجمع بينها قدر الإمكان (IASB,2018)، ويشمل الوصف الكامل جميع المعلومات الضرورية للمستخدم ليفهم الظاهرة الموصوفة، بما في ذلك جميع التوصيفات والتوضيحات الضرورية، فعلى سبيل المثال من شأن أي وصف كامل لمجموعة من الأصول أن يشتمل كحد أدنى على وصف لطبيعة الأصول في المجموعة، ووصف رقمي لجميع الأصول في المجموعة، وتوضيح لما يُعبر عنه الوصف الرقمي على سبيل المثال، التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، وقد يستلزم أيضاً تقديم الوصف الكامل لبعض البنود ذكر توضيحات للحقائق المهمة عن جودة وطبيعة البنود، والعوامل والظروف التي يمكن أن تؤثر على جودتها وطبيعتها، والآلية المستخدمة لتحديد الوصف الرقمي.

ثانياً: خاصية الحيادية

أي أن تكون المعلومة المالية خالية من التحيز ولا يعتبر التقرير المالي محايداً إذا كان اختيار أو عرض المعلومات يؤثر على عملية اتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق نتيجة محددة مسبقاً بمعنى آخر أن يكون الهدف من نشر المعلومات المالية في القوائم المالية هو خدمة كافة الأطراف دون

أي تحيز في توجيه هذه المعلومات لخدمة جهة معينة دون أخرى، فيجب عدم اختيار معلومات بشكل ينتج عنه تفضيل أو محاباة جهة أو طرف معين من الأطراف المعنية والمهتمة بالمعلومات المالية على حساب جهات أو أطراف أخرى (اسحق، 2020). فحيادية المعلومة يُقصد بها العدل وتجنب النوع المقصود من التحيز justice and freedom from bias الذي قد يمارسه القائم على إعداد وعرض المعلومات المالية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين بالتالي فالمعلومات المتحيزة لا يمكن اعتبارها معلومات أمينة، ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات (Rahmani, et al,2015). فالتصوير المحايد neutral depiction مدعوم بممارسة الحكمة exercise of prudence والحكمة هي ممارسة الحذر عند إصدار الأحكام في ظل ظروف عدم اليقين conditions of uncertainty (Ahmed,2020). وتعني خاصية الحياد كما وردت في إصدارات (IASB,2018) أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المالية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز، على سبيل المثال يجب عدم إخفاء معلومات مالية عن دائرة ضريبة الدخل لخدمة مصالح أصحاب الوحدة الاقتصادية وتحيزها لهم، وعدم استخدام معالجات محاسبة تضخم الأرباح بشكل مقصود لخدمة الإدارة وتحسين تقييم الآداء. فحيادية المعلومات المالية تقوم على تقديم معلومات حقيقية وصادقة مع عدم التحيز وإمكانية الحصول عليها بصورة عادلة من قِبل جميع المستخدمين لاتخاذ قرارات معينة، بمعنى آخر أن المعلومات تم عكسها في القوائم المالية كما حدثت دون التأثير من قِبل أطراف أخرى وتمثل الواقع بعدالة، فعند توفر خاصية الحيادية تكون المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية موثوقة وعندها تُحقق التمثيل الصادق.

ثالثاً: خاصية الخلو من الأخطاء

ويُقصد بذلك أنهُ لا يوجد أخطاء أو إغفالات في وصف الظاهرة الاقتصادية وأنهُ قد تم اختيار وتطبيق العملية المستخدمة لانتاج المعلومات المُبلغ عنها دون أي أخطاء في العملية وفي هذا السياق فإن الخلو من الخطأ لا يعني الدقة الكاملة في جميع الجوانب، فعلى سبيل المثال لا يمكن تحديد تقدير سعر غير ملحوظ أو قيمة غير ملحوظة على أنهُ تقدير دقيق أو غير دقيق، لكن

يمكن أن يكون تمثيل ذلك التقدير صادقاً إذا تم وصف المبلغ بشكل واضح ودقيق، وإذا تم توضيح طبيعة وقيود عملية التقدير، وإذا لم يتم ارتكاب أي خطأ في اختيار وتطبيق هذه العملية (نور الدين، 2018). بالتالي يُقصد بهذه الخاصية (IASB,2018) أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المُعلن عنها، بمعنى آخر أنه لا يوجد خطأ مقصود يهدف إلى التأثير على متخذي القرار وعلى ذلك فإن احتمالية وجود أخطاء وارد ولكن ليست ذات أهمية وغير مقصودة ولا عِلم لمُعد البيانات بها.

3.5.2. جودة المعلومات المالية ودورها في اتخاذ القرار

تَستمد المعلومات المالية أهميتها ومكانتها من خلال مساهمتها في تحسين اتخاذ القرارات، وهذا يعتمد على مدى جودة المعلومات التي يُتخذ على أساسها، فإذا كانت المعلومات غير ملائمة ولا تمثل بصدق فمن الطبيعي توقع صدور قرار غير سليم، وكلما تحسّنت جودة المعلومات كلما ازدادت فاعلية وتحسين اتخاذ القرار (صوريه،2016)، وتمثل جودة المعلومات المالية درجة المصداقية التي تتضمنها القوائم المالية وما تُحقِقُه من منافع للمتسخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلوا من التحريف والتضليل وأن تُعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يُحقق الهدف من استخدامها (نور الدين، 2018) ومما لاشك فيه أن النظام المحاسبي يُعد المصدر الرئيسي للحصول على هذه المعلومات ذات الطابع المالي والاقتصادي وغيرها، كما أن المعلومات المالية عادة ما تكون كمية أو موضوعية، وتساعد هذه الأخيرة متخذ القرار بصورة أكثر فعالية مما لو كانت وصفية أو شخصية، وتساعد المعلومات المالية في تحسين اتخاذ القرارات، وتقلل من جوانب المخاطرة المرتبطة باتخاذه، كما وتُؤثر بشكل كبير في توقعات صانع القرار بالنسبة للأحداث القادمة بحيث يصبح العائد المتوقع من قرار ما أكبر ما يمكن، كما وتساعد في توضيح الرؤية لصانع القرار، وتحسين وتنمية إدراكه وزيادة فعاليته وتحفيزه لاتخاذ القرار بصورة مباشرة من خلال الاختيار الجيد من بين البدائل المتاحة، وبالتالي صدور قرار رشيد، كما أصبحت المؤسسات تعتمد وبشكل كبير على المعلومات المالية، وهذا ما يُفسر التزايد المستمر في الطلب على هذه المعلومات المالية في السنوات الأخيرة، وكان من أهم العوامل التي ساعدت على هذا التزايد انخفاض تكلفة استخدام أجهزة الحاسوب، وبالتالي أصبح متخذ القرار اليوم أكثر استخداماً للمعلومات المحاسبية واسترشاداً بها في قراراته من نظيره في الأمس (صوريه،2016).

تتبع أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المالية من خلال الأهمية البالغة التي يمكن الاستفادة منها من خلال التقارير المالية والأهداف التي تحققها لمستخدميها، فتحديد أهداف التقارير المالية (عمر، وآخرون، 2019) تعد نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المالية لترشيد قرارات المستخدمين، ويمكن الاعتماد على التقارير في اتخاذ القرارات إذا كانت المعلومات الواردة فيها ذات جودة عالية، مما يرفع من ثقة المستخدمين لهذه التقارير، والمعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات، وعليه فإن للمعلومات المالية أهمية كبيرة بحيث يستفيد منها كل من له مصلحة مع الهيئة المحلية، فيسترشد بها كل حسب هدفه، لذا يجب أن تتوفر في المعلومات مجموعة من الخصائص التي تؤثر على القرارات المتخذة على أساسها، فمثلاً لو كانت المعلومات فيها أخطاء كبيرة أو أنها لم تتوفر في وقت الحاجة إليها أو أنها غير ملائمة للقرار المراد اتخاذه، هنا تكون غير مجدية لمستخدميها وقد تؤدي إلى حدوث أضرار يتعرض لها المال العام للهيئة المحلية ومستخدميها.

6.2 المبحث السادس: إيرادات الهيئات المحلية

1.6.2. إيرادات متحققة من نشاطات الهيئات المحلية:

تتكون **إيرادات** الهيئات المحلية بشكل عام من إيرادات من **نشاطات الهيئة المحلية وإيرادات المنح والتبرعات**، وما يهمنا في هذه الدراسة الإيرادات من نشاطات الهيئات المحلية والتي تقسم إلى **قسمين:** إيرادات من النشاطات **ذات الطبيعة التجارية**، وإيرادات من **نشاطات الحكم المحلي**، وهذه النشاطات تنقسم إلى **قسمين:** نشاطات **ينتج عنها ذمم مدينة**، ونشاطات **لا ينتج عنها ذمم مدينة**، وما يهمنا في هذه الدراسة النشاطات التي ينتج عنها ذمم مدينة، وفيما يلي توضيح لهذه النشاطات (دليل السياسات والإجراءات المحاسبية وفق أساس الاستحقاق الكامل، 2020):

أولاً: نشاطات لا ينتج عنها ذمم مدينة: والتي تتمثل بخدمات الدينمومتر، وخدمات تصديق المعاملات، الخدمات الهندسية (أذونات الأشغال، وفتح الملفات) وغيرها من الخدمات، وتقدم هذه الخدمات مقابل الدفع النقدي وليس بالدين، بمعنى آخر ينطبق عليها الأساس النقدي لعدم الحاجة إلى فوترة مثل هذه الخدمات لأنها آنية، بحيث يتم تقديم الخدمة وإنهائها في نفس الوقت فليس هناك حاجة لتسجيل ذمم مدينة.

ثانياً: نشاطات ينتج عنها ذمم مدينة: والتي تتمثل بخدمات جمع النفايات، ورخص البناء، والحرف والصناعات، وخدمات المياه والكهرباء وغيرها من الخدمات التي يصدر عنها فواتير بقيمة الخدمة المقدمة، مع إعداد تقارير أعمار الذمم المدينة لدراسته ومتابعته مع القسم المختص لتحسين مستوى التحصيلات من الذمم المدينة، إضافة لإعداد تقارير عن الذمم المدينة المشكوك في تحصيلها في حال زيادتها عن مبلغ معين يتم تحديده من قِبل إدارة الهيئة المحلية وفق تصنيفها في الدليل، مع ضرورة عمل التعديلات اللازمة كل فترة وإدراج المبررات المقنعة لعدم تحصيل هذه الديون، والهدف من عمل مخصص للذمم المدينة مقابلة المصاريف المتوقعة بسبب عدم تحصيل بعض مبالغ رسوم معينة مع الإيرادات الخاصة بتلك الرسوم في نفس الفترة المالية، وهو لا يعني بأي حال من الأحوال شطب أو إعدام الذمم المستحقة للبلدية، وبالتالي لا يتم تخفيض رصيد حساب الذمم المدينة.

بالتالي يمكن القول بأن **إيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه** يندرج تحت النشاطات التي ينتج عنها ذمم مدينة ويحتاج إلى فوترة، فالمعاملة ليست آنية ولا تنتهي في حينه، مما يستوجب على الهيئة المحلية تسجيل الذمم المدينة المترتبة عن هذه الخدمة، وإعداد تقارير أعمار الذمم المدينة وعمل مخصصات لها.

2-6-2 الإيراد المُتحقِق من خدمة تسوية الأراضي والمياه في الهيئات المحلية:

نتيجة لاحتضان الهيئات المحلية لطاقم موظفي هيئة تسوية الأراضي والمياه في 22\03\2016م (هيئة تسوية الأراضي والمياه، 2016)، فقد نشأ عن ذلك قيام الهيئات المحلية بتقديم خدمة جديدة للمواطنين لم تكن موجودة من قبل، وهذا بدوره يتطلب من الهيئة المحلية ضرورة إعادة تصنيف شجرة الحسابات الخاصة بها لتتناسب مع العمل المحاسبي، بما يضمن الخروج بنتائج تساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات الرشيدة، فخدمة تسوية الأراضي والمياه أثرّت على مخرجات القوائم المالية ككل سواء فيما يتعلق ببيان المركز المالي، وبيان الآداء المالي والتغير في صافي الأصول، وبيان التدفق النقدي.

وتناولت هذه الدراسة أحد أهم بنود القوائم المالية والمُتمثل بالإيراد والذي يُعد عصب الهيئات المحلية، فلا يمكن أن يُكتب لأي هيئة محلية الاستمرارية إذا لم تحقق إيرادات تفوق النفقات لأن ذلك سيؤدي بها إلى الوقوع في أزمة مالية خانقة وقد تتوقف عن آداء خدماتها الأساسية للمواطنين، فعند قيام الهيئة المحلية بالاعتراف بالإيراد وفق أساس الاستحقاق فسينعكس ذلك تلقائياً على الخصائص النوعية والتي تُعد أحد أهم مكونات الإطار المفاهيمي للمعلومات المالية المفيدة، فخاصية الملاءمة والتمثيل الصادق من الميزات الأساسية للمعلومات المالية والتي بدورها تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة من قِبل المستخدمين الداخليين والخارجيين.
واقتصرت هذه الدراسة على إيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه والذي يعتبر إيراد جديد يصُب في خزينة الهيئات المحلية التي قامت بتمويل عملية تسوية الأراضي والمياه بشكل ذاتي أو بتمويل خارجي شريطة قيام الهيئة المحلية بتحصيل إيراد تسوية من المواطنين، ونظراً لحداثة هذا المشروع استدعت الحاجة لإجراء دراسة لمعرِفة أثر الاعتراف بالإيراد المُتحقِق من عملية تسوية الأراضي والمياه على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية.

فعند قيام الهيئات المحلية باتباع أساس الاستحقاق في عملها المحاسبي فهذا يتطلب منها تطبيق مفاهيم الاستحقاق على كافة حسابات القوائم المالية ذات العلاقة، وفي المراحل الأولى من تنفيذ عملية تسوية الأراضي والمياه في الهيئات المحلية ظهرت الإشكالية في أرصدة حسابات القوائم المالية والتي تتمثل بقيام الهيئة المحلية بتسجيل إيراد تسوية الأراضي والمياه والاعتراف به وفق الأساس النقدي بمعنى آخر تسجيل الإيراد عند حدوث عملية القبض وليس عند استحقاقه (تحقق الإيراد، واكتساب الإيراد)، ويرجع السبب الأساسي لذلك من وجهة نظر الباحثة إلى عدم معرِفة الدائرة المالية للتوقيت الصحيح للاعتراف بهذا الإيراد، إضافة لعدم الإلمام بالمعايير المحاسبية الدولية، مما أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية في عملية الاعتراف بإيرادات التسوية والذي سينعكس أثره على عدم اتصاف المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية بالخصائص النوعية الأساسية.

وأظهر المسح الميداني لعينة الدراسة خلو القوائم المالية الخاصة بالهيئات المحلية من بعض الحسابات ذات العلاقة بخدمة تسوية الأراضي والمياه، فجانب الأصول في قائمة المركز المالي يخلو من حساب الذمم المدينة لعملية التسوية، إضافة لعدم وجود مخصص ديون مشكوك في تحصيلها لأعمال التسوية، كما ويخلو جانب المطلوبات في قائمة المركز المالي من حساب الإيراد

المقبوض مقدماً لعملية التسوية أو الإيراد غير المستحق، إضافة لخلو قائمة الآداء المالي من حساب إيرادات التسوية المستحقة تطبيقاً لمبدأ المقابلة بين النفقات والإيرادات.

ونظراً لقلة الدورات التدريبية وورشات العمل لموظفي الدائرة المالية فيما يخص معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي وآلية تطبيقها، إضافة لعدم متابعة طواقم التوجيه والرقابة في وزارة الحكم المحلي ومديرياتها لهذه الخدمة الجديدة والتي احتضنتها الهيئات المحلية في الفترة الأخيرة، فقد أدى ذلك إلى قيام الهيئة المحلية بإغلاق حساباتها في نهاية الفترة المالية مع وجود بعض الأخطاء في تسجيلاتها المحاسبية.
وعند النظر إلى شجرة الحسابات الجديدة والتي أقرتها وزارة الحكم المحلي في نهاية العام الماضي، وتمت المصادقة عليها وتعميمها على الهيئات المحلية وإلزامهم بتطبيقها على بوابة موازنات الهيئات المحلية اعتباراً من 28\10\2020م، وانعكاس شجرة الحسابات على الأنظمة المحاسبية المحوسبة للهيئات المحلية فإننا نلاحظ خلوها من أي نوع من الحسابات ذات العلاقة بخدمة تسوية الأراضي والمياه، وكذلك الحال فيما يخص دليل السياسات والإجراءات المحاسبية وفق أساس الاستحقاق الكامل والذي قام بإعداده صندوق تطوير وإقراض البلديات لعام 2020م والذي تم رفعه لوزارة الحكم المحلي للمصادق عليه وتعميمه على الهيئات المحلية، فعلى الرغم من الجهد الواضح في إعداد هذا الدليل الشامل المتكامل لكافة الجوانب المالية في الهيئات المحلية فإن هذا الدليل يخلو من الحسابات ذات العلاقة بخدمة تسوية الأراضي والمياه وآلية تسجيلها وانعكاسها على القوائم المالية.

3.6.2. السياسات والإجراءات المتعلقة بخدمة تسوية الأراضي والمياه: وفق ما جاء في (دليل الإجراءات الموحدة لأعمال التسوية، 2018)

أولاً: مرحلة التحضير لأعمال التسوية

بموجب القانون رقم (40) لسنة 1952م يُقرر رئيس هيئة تسوية الأراضي والمياه أمر يسمى (أمر التسوية) تمهيداً للبدء في عملية تسوية الأراضي والمياه بناء على دراسات للطلبات المقدمة إلى هيئة التسوية من قِبل الهيئات المحلية وذلك لإجراء أعمال التسوية فيها، وبناءً على الضرورات الاقتصادية والأمنية يتم اختيار المنطقة التي ستبدأ بها أعمال التسوية.

ثانياً: إعلان التسوية

يتم إعلان التسوية في حدود هيئة محلية ما بموجب إعلانين: أولهما يُطلق عليه أمر التسوية والذي يصدر عن رئيس هيئة تسوية الأراضي والمياه ويُنشر في الجريدة الرسمية، ويُفيد أن عملية التسوية سيُشرع بها في المنطقة المذكورة في تاريخ يُحدد لاحقاً، وثانيهما يُطلق عليه إعلان التسوية فعندما يُعلن التاريخ المشار إليه في أمر التسوية يُبلغ أهالي المنطقة عن موعد البدء بأعمال التسوية من خلال إعلان يُعلق نسخة منه في مكان بارز في القرية أو البلدة، ويتضمن الإعلان **البيانات** الآتية: اسم القرية أو البلدة أو الموقع المنوي الشروع في تسوية أراضيها أو المياه فيها، تحديد تاريخ ومكان البدء بأعمال التسوية، ومن ثم يتم الإخطار بأن أعمال التسوية تتناول جميع الأشخاص الذين لهم حق تصرف أو تملك أو منفعة في الأرض أو الماء أو أي حقوق أخرى سواء كانت هذه الحقوق معترفاً بها أو منازعاً فيها.

ثالثاً: الأعمال الميدانية

بعد تجهيز فرق التسوية يتم تقسيم المنطقة إلى أحواض، وتقسيم بعض الأحواض إلى أحياء مرقمة ومسماة بأسماء متعارف عليها بين أهالي المنطقة، وتنزيل الشوارع حسب مخططات التنظيم، تبدأ أعمال المساحة بوضع الحدود من قِبل أحد المساحين بين قطع الأراضي بعلامات حديدية أو صخرية، وترسيم القطع وقيدها مبدئياً بقلم رصاص على دفتر يسمى دفتر الميدان، لكي يتم نقلها فيما بعد إلى جدول الإفراز، وفي نفس الوقت تبدأ الأعمال التسجيلية أو القانونية بتسجيل أسماء أصحاب القطع التي مُسحت وحصصهم وإن كانت مشاعاً على ما يُسمى لائحة إدعاء يتم فيما بعد تفريغها على جدول إدعاءات، ومن ثم تنقل المعلومات مع إضافة المساحات والقيمة إلى جدول الحقوق.

رابعاً: الأعمال المكتبية

يقوم مكتب تسوية الأراضي والمياه في الهيئة المحلية بتحضير جدولين أحدهما يُسمى جدول الإدعاءات ويضم أسماء المتصرفين ومقدار حصصهم وأرقام القطع، والثاني يُسمى جدول الحقوق والذي يُعد نقلاً عن جدول الإدعاءات وتضاف إليه مساحات القطع وقيمتها ونوعها والوقوعات إن وجدت، ويتم رفعه إلى رئيس هيئة تسوية الأراضي والمياه للمصادقة عليه، ومن ثم يُنظم جدول الحقوق على سبع نسخ تُعلق نسخه منه في دائرة تسجيل القضاء، وتسلم نسخة إلى رئيس الهيئة المحلية، وتُعلق نسخة في مكان بارز في القرية أو البلدة، وفي أحد المساجد الكبرى الموجودة في

المنطقة وفي مكتب التسوية الميداني، ويُعلق الجدول مع مخطط مساحة للحوض ونسخة من المادة (12) من قانون التسوية والتي تنص على ما يلي:

- كل شخص بصفته صاحب حق تصرف أو حق تملك أو حق منفعة في الأرض أو الماء أو أي حقوق متعلقة بها:

أ) أُغفِلَ ذِكر اسمه في الجدول.
ب) أُدرِجَ حق تصرفه أو تملُكه أو منفعتُه بصورة مغلوطة.
ت) نُسِبَ حق تصرفه أو تملُكه أو منفعتُه بكامله أو جزء منه إلى شخص آخر بطريق الخطأ.
ث) قُدِرَت قيمة أرضه أو حصص الماء بصورة غير صحيحة.
ج) مُسَّ حق تصرفه أو تملكه أو منفعته بأي شكل آخر يجوز له وخلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ تعليق الجدول في دائرة تسجيل القضاء الاعتراض باستدعاء خطي يُقدمه إلى المدير مباشرة، أو بواسطة مأمور تسجيل القضاء يُبين فيه وجه اعتراضه.

خامساً: المرحلة القضائية

يقوم مجلس القضاء الأعلى بتعيين قاضٍ للتسوية للنظر في الاعتراضات التي ستقدم من قِبل أهالي المنطقة المعلن فيها أعمال التسوية، وتكون مدة الاعتراض على جدول الحقوق كما يلي:

- الشخص المقيم في منطقة التسوية يجوز له الاعتراض خلال ثلاثين يوم من تعليق جدول الحقوق.
- إذا كان مقيماً في إحدى البلاد المجاورة في وقت ابتداء عملية التسوية له أن يُقدم اعتراضه خلال سنة من تاريخ تعليق جدول الحقوق.
- إذا كان الشخص مُقيماً في بلاد غير البلاد المجاورة فله أن يُقدم اعتراضه خلال ثلاث سنوات من تاريخ تعليق جدول الحقوق.
- إذا كان الشخص قاصِر أو فاقِد الأهلية حين البدء في عملية التسوية يحق له ان يُقدم اعتراضه على جدول الحقوق خلال سنة واحدة تبدأ من التاريخ الذي يبلغ فيه القاصر سن الرُشد أو التاريخ الذي يسترد فيه فاقد الأهلية أهليته.
- كل من لم يتمكن من تقديم إدعاءه على جدول الحقوق لتغيبه عن منطقة التسوية بسبب الحرب، فإنهُ يُعطى مهلة لتقديم إدعائه بشرط أن لا تزيد المهلة عن خمس سنوات من تاريخ انتهاء الحرب.

سادساً: مرحلة التسجيل

عند انتهاء مدة الثلاثين يوماً، يُصَدِق قاضي التسوية على ذلك الجدول باستثناء أي أرض أو حصص ماء لم يُبت في قضيتها نهائياً، ويُرسل إلى مدير التسجيل جدول يُعرَف بـ (جدول الحقوق النهائي)، وعند استلام المدير الجدول يعمل على تنظيم جدول يُسمى جدول التسجيل ويُودعه إلى دائرة التسجيل، وعلى مأمور التسجيل أن يعمل على فتح سجل جديد للمنطقة التي انتهت فيها أعمال التسوية.

سابعاً: الوثائق المطلوبة لمالكي الأراضي:

يجب على كل مواطن يدعي ملكيته لأي أرض أو بئر مياه أن يتوفر لديه المستندات آتية الذكر أثناء عملية تسوية الأراضي والمياه:

- إخراج قيد من دائرة ضريبة الأملاك كلٌ في منطقته.
- حصر إرث، أو حجة تخارج.
- عقود بيع أو شراء، أو عقود أو مستندات مغارسة، وأي عقود أو مستندات إفراز.
- سندات تأمين أو رهن، وكالة أو وكالات متعلقة بالأرض أو المياه، أو العقار أو الشقق.
- أية أوراق أو وثائق أخرى تثبت الادعاء بحق الملكية.

2.6.2. السياسات والإجراءات المحاسبية المتعلقة بتسجيل إيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه:

يتمثل جوهر العمل المحاسبي فيما يخص عملية تسوية الأراضي والمياه **بتوقيت** الاعتراف بإيراد التسوية والذي لا يزال محل نقاش الجهات المختصة لتحديد التوقيت الصحيح للاعتراف به، وذلك بسبب تعدد الخطوات التي تتم بها عملية التسوية، إضافة لإمكانية امتداد معاملة الحوض الواحد لفترة زمنية أكثر من ثلاث سنوات، ونظراً لاعتبار خدمة تسوية الأراضي والمياه من النشاطات التي ينتج عنها ذمم مدينة، إضافة لقيام الدائرة الهندسية أو الجهة المختصة في الهيئة المحلية باستصدار مطالبات مالية أو فواتير بقيمة الخدمة المقدمة للمواطنين والتي تشتمل على اسم المالك، ورسوم إيراد تسوية الأراضي والمياه والذي غالباً ما يتم تقديره بناءً على مساحة القطعة وفق قرار المجلس البلدي، إضافة لبيانات قطعة الأرض والمتمثلة برقم الحوض واسمه ورقم الحي واسمه ورقم قطعة الأرض ومساحتها، وذلك وفقاً لجدول الحقوق المقدم من مكتب التسوية، وهذا يستوجب

من الدائرة المالية القيام بتسجيل الإيراد على حساب المواطن (المالك) في النظام المحاسبي المعمول به في الهيئة المحلية بشكل إفرادي وبشكل مفصل بناء على أرقام القطع الخاصة بكل حوض على حدا سواء كانت القطعة بدون بناء أو مع بناء، بالتالي يتم تسجيل إيراد تسوية الأراضي والمياه في الجانب الدائن، وذمم مدينة بدل خدمة التسوية والخاصة بكل قطعة في الجانب المدين، ومن الممكن أن يتم عمل قيد محاسبي واحد لكل حوض يشمل كافة القطع المتضمنة في الحوض المعلق وبالعملة الخاصة بخدمة تسوية الأراضي والمياه.

مما سبق يمكن القول بأن الإجراءات المحاسبية لتسجيل إيراد تسوية الأراضي والمياه تتمثل **بمجموعة من المراحل** بشكل عام وذلك من وجهة نظر الباحثة مع العلم أن لكل هيئة محلية إجراءات خاصة بها:

1- استلام جدول الحقوق النهائي من مكتب التسوية (مأمور التسوية)، وإعداد المطالبات (الفواتير) الخاصة بكل قطعة من قِبل الموظف المختص بناءً على جدول الحقوق.
2- تحويل المطالبات للدائرة المالية للقيام بفوترتها على النظام المحاسبي من قِبل الموظف المختص وذلك من خلال إدخال البيانات الآتية: (اسم المالك، رقم القطعة، رقم الحوض، رقم الحي، مساحة القطعة، والمبلغ المستحق) ومن ثم يقوم رئيس الشعبة أو القسم أو المدير المالي بمراجعة وتدقيق بيانات الحوض المدخلة إلى النظام المحاسبي للتأكد من صحة البيانات لاعتمادها.
3- توزيع المطالبات على المواطنين أو إبلاغهم بها من خلال مواقع التواصل الاجتماعي ليتم مراجعة الهيئة المحلية لاستلام المطالبة والقيام بدفعها.
4- قيام أمين الصندوق أو الجابي بتحصيل بدل رسوم تسوية الأراضي والمياه من المواطنين، ومن ثم تسجيلها على النظام المحاسبي من قِبل الموظف المختص، ليتم تدقيقها فيما بعد وتسوية حسابات الذمم والصناديق والتأكد من مطابقتها ليتم إيداع المبالغ المُحصلة في البنك وفق الأنظمة والتعليمات المعمول بها.
5- العمل على إعداد تقارير ربع سنوية عن أعمال التسوية المنتهية بحيث يشمل دراسة تفصيلية عن الحسابات أو الذمم المدينة والذمم المشكوك في تحصيلها مع العلم أن مخصص الديون المشكوك في تحصيلها هدفه مقابلة المصاريف المتوقعة، ولا يعني بأي حال من الأحوال شطب أو إعدام الذمم المدينة المستحقة للهيئة المحلية.

7.2 المبحث السابع: الدراسات السابقة

1.7.2. الدراسات باللغة العربية:

دراسة (هيئة تسوية الأراضي والمياه، 2019) بعنوان "رضى المجتمع الفِلسطيني عن مشروع التسوية في الضفة الغربية":

تُعد هذه الدراسة الأولى من نوعها في فِلسطين فيما يخص مشروع تسوية الأراضي والمياه وهدفت إلى معرِفة مدى رضى المجتمع المحلي عن مشروع التسوية في الضفة الغربية، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها أن 83% من الأشخاص الذين تم مقابلتهم أفادوا بأنهُم راضون عن مشروع التسوية، وحوالي نصف أفراد العينة أفادوا بأنهُ لا يوجد توعيه بمشروع تسوية الأراضي والمياه في مناطقهم، و67% من الأشخاص الذين تم مقابلتهم أفادوا بأن عملية التسوية غير ضرورية. وكان هناك تباين في النتائج من محافظة لأخرى من حيث الموافقة على إجراء عملية التسوية، والرضى عن أعمال التسوية، والدراية بمشروع التسوية، ووجود خلافات حول ملكية الأراضي، وأفادت الدراسة بأن هناك حاجة ماسة لزيادة التوعية بمشروع تسوية الأراضي والمياه في جميع محافظات الوطن، وأن عملية التسوية ساهمت بإنهاء الخلافات حول ملكية الأراضي من وجهة نظر المجتمع المحلي. ومن خلال قياس أهم المؤشرات الخاصة بمشروع التسوية ظهرت الحاجة لتطوير العمل وتحسين أدواته في سبيل تثبيت الحقوق لأصحابها وحماية الأراضي الفِلسطينية من المصادرة والتسريب.

دراسة (أبو رمان، 2014) بعنوان "أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية":

هدفت هذه الدراسة إلى معرِفة أثر الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية رقم (11) و (18) والمتعلقان بالاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية التي تواجهها شركات المقاولات، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال توزيع استبانة على موظفي الدوائر المالية، وتمثل مجتمع الدراسة بـ (180) شركة مقاولات، وتم اختيار عينة عشوائية مكوّنة من (198) موظف مالي موزعين على (50) شركة مقاولات، وتمثلت الفرضية الرئيسية بعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمعيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية، ولغرض تحليل الفرضيات استخدم

الباحث نموذج الانحدار البسيط، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لدراسة العلاقة بين المتغيرات، واختبار مربع كاي للتأكد من التوزيع الطبيعي للاختبارات، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها تدني نسبة التزام شركات المقاولات الأردنية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية رقم 11، و18 عند إعداد القوائم المالية، ووجود العديد من المُعيقات التي تحول دون التطبيق الأمثل لمعايير المحاسبة الدولية والتي أهمها عدم وجود استقرار في طرق القياس المحاسبي وتعرضها إلى التعديل المستمر، وأوصى الباحث في دراسته إلى ضرورة الاهتمام بتطبيق بنود محددة من معياري الاعتراف بالإيراد (11) و (18) من معايير المحاسبة الدولية، والعمل على إنشاء نظام رقابة داخلي.

دراسة (عبد الله، 2011) بعنوان "الاعتراف بالإيراد وأثره على قياس الدخل لشركات النفط بالسودان":

تطرقت هذه الدراسة إلى معيار الاعتراف بالإيراد في مواجهة عدم التأكد، ومفهوم الدخل ونظريات قياسه، إضافة لمعيار المحاسبة الدولي رقم 18 الاعتراف بالإيراد، وهدفت إلى دراسة الاعتراف بالإيراد وأثره على قياس الدخل لشركات النفط بالسودان ومفهوم الإيراد المحاسبي وتطبيقاته، وتمثلت مشكلة الدراسة في أن هنالك أهمية كبيرة لتحديد التوقيت الملائم للاعتراف بالإيراد وأن ذلك التوقيت يختلف بحسب نوع النشاط والمخاطر المرتبطة به وأن بعض طرق القياس تعد الأنسب من غيرها للاعتراف بالإيراد وأن ذلك يؤثر على الموقف المالي للشركات، واستخدم الباحث المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات، والمنهج الوصفي التحليلي لاختبار صحة الفرضيات، وتمثلت الفرضية الرئيسية بعدم وجود أثر للاعتراف بالإيراد على قياس الدخل في شركة سودابت، وتمثّل مجتمع الدراسة بشركات النفط في السودان، وعينة الدراسة اقتصرت على شركة سودابت المحدودة للنفط. ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن مفهوم الاعتراف ومفهوم التحقق اصطلاحان غير مترادفان وأن كل منها يُقصد به معنى محدد وواضح من الناحية اللغوية والمحاسبية، ويتحدد معيار الاعتراف بالإيراد عند النقطة التي تكون فيها درجة التأكد أقل ما يمكن، ولا يمكن التخلص من عدم التأكد بصورة مطلقة عند نقطة الاعتراف بالإيراد، ودرجة عدم التأكد هذه سوف يترتب عليها صعوبة حساب دخل مستقر إضافة لصعوبة تخصيص الإيرادات للفترات المالية المتعلقة بها، وأوصت الدراسة بضرورة اتباع الأسس السليمة لتحديد النقطة الهامة التي تزداد عندها درجة التأكد من تحقق الإيراد، وعدم تأخير الاعتراف بالإيراد إلى حين تحققه لأن ذلك يؤدي إلى عدم تطبيق مبدأ المقابلة بصورة سليمة.

دراسة (عريان، 2018) بعنوان "مدى استعداد البلديات الفِلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل":

وهدفت إلى التعرُّف على مدى ملاءمة تطبيق نظام محاسبي موحد ومتكامل في الهيئات المحلية وإمكانية الاعتماد على مخرجاته في اتخاذ القرارات الرشيدة ومعرِفة أهم المُعيقات التي تحول دون التطبيق السليم لهذا النظام استناداً إلى أساس الاستحقاق المعدل، والذي يهدف إلى تطوير قدرات البلديات الفِلسطينية من الناحية المحاسبية والإدارة المالية، وغطت الدراسة مجموعة من الفرضيات كان أهمها عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكل حسابات موحد ومعتمد على أساس الاستحقاق المعدل، واستخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي من خلال توزيع استبانة عن أفراد عينة الدراسة، إضافة إلى المقابلات الميدانية مع عدد من موظفي الدائرة المالية، ومن أهم المعالجات الإحصائية المستخدمة المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، واختبار (ت) لمتوسط عينة واحدة، وتحليل التباين الأحادي، وتمثّل مجتمع الدراسة بموظفي الدائرة المالية في البلديات المستفيدة من مخرجات النظام المحالسبي، وغطت الدراسة عينة مكونة من (102) موظف مالي موزعة على 35 بلدية في المحافظات الشمالية تصنيف (أ,ب,ج)، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة عدم ملاءمة الأساس النقدي للعمل المحاسبي في البلديات وأن القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي الحالي في البلديات لا يُلبي احتياجات الجهات التشريعية والتنفيذية والرقابية للقيام بالمهام الموكلة إليها، وعدم الاهتمام بتسجيل وتقييم الأصول، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الباحثة ضرورة تطبيق البلديات لنظام الاستحقاق والاهتمام بإعداد القوائم المالية التي تخدم المواطن بشكل أساس، وتطبيق نظام محاسبي محوسب وموحد لكافة البلديات بغض النظر عن تصنيها.

دراسة (اللوقة، 2016) بعنوان "استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي وأثره على القوائم المالية":

هدفت هذه الدراسة إلى معرِفة أهمية تطبيق أساس الاستحقاق الكامل في العمل المحاسبي ودوره في تقديم قوائم مالية مفيدة تحقق أهداف القوائم المالية الحكومية وتساعد متخذ القرار في الحصول على قوائم مالية تمثل بعدالة الهدف الذي أُعدت من أجله، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال توزيع استبانات على عينة الدراسة، إضافة للمقابلات الشخصية، وتكون مجتمع الدراسة من موظفي الدائرة المالية وعددهم 159 موظف، وتم اختيار عينة عشوائية طبقية مكونة

من 109 موظف، وتمثلت الفرضية الرئيسية بأن استخدام أساس الاستحقاق الكامل في النظام المحاسبي الحكومي الفِلسطيني لا يؤدي إلى تحقيق أهداف التقارير المالية حسب المعيار رقم 1 من معايير المحاسبة الحكومية الدولية، ولتحليل الفرضيات استخدم الباحث المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار t لمتوسط عينة واحدة وتحليل التباين الأحادي، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها أن أساس الاستحقاق يحقق الافصاح الكامل في القوائم المالية الحكومية ويوفر المعلومات اللازمة لقياس الأداء الحكومي، إضافة إلى تقديمه تقارير ماليه تتصف بالدقة والشمولية والواقعية، وكفاءته في احتساب عدالة توزيع العبئ الضريبي كما يوفر المعلومات الكافية لعمليات المقارنة واللازمة في تحقيق المساءلة المجتمعية وتحقيق العدالة في توزيع تكاليف الخدمات العامة. ومن أهم توصيات الباحث ضرورة البدء الفوري في الانتقال إلى أساس الاستحقاق الكامل وذلك من خلال تفعيل دائرة البحث العلمي والتطوير في وزارة المالية لتسهيل عملية الانتقال.

دراسة (هاشم،2016) بعنوان "تقييم وتحليل معيار المحاسبة الدولي للقوائم المالية IFRS 15 (الإيرادات من العقود مع العملاء) وأثره على مصداقية وجودة القوائم المالية":

قامت الباحثة باستخدام أربعة مقاييس لقياس جودة القوائم المالية في ظل تطبيق المعيار IFRS 15والتي تتمثل بجودة المعلومات المالية، وجودة الأرباح، ودرجة الشفافية والافصاح في القوائم المالية، والتحفظ المحاسبي في المنشآت المصرية، وتمثلت عينة الدراسة بالمحاسبين والمراجعين في المنشآت، وهدفت الدراسة إلى تحديد متطلبات المعيار IFRS 15 للمحاسبة على الإيراد ومتطلبات العرض والافصاح التي تضمنها المعيار، والتعرُّف على آلياته في علاج المشاكل المحاسبية الخاصة بالإيراد، وتحليل أثر تطبيق المعيار على كل من جودة المعلومات المالية ، وجودة الأرباح، ودرجة الشفافية والإفصاح في القوائم المالية، والتحفظ المحاسبي من خلال المقاييس الأربعة سابقة الذكر على جودة القوائم المالية، ومعرِّفة أثر تطبيق المعيار على جودة القوائم المالية، كما وتناولت خطوات تطبيق المعيار IFRS 15 بالتفصيل، في سبيل الوصول إلى النتائج المطلوبة، واستخدمت الباحثة المنهج الاستقرائي الاستنباطي المختلط، وتمثلت فرضية الدراسة الرئيسية بعدم وجود أثر لتطبيق معيار IFRS 15 على محددات ومصداقية جودة التقارير المالية، ولتحليل الفرضيات استخدمت الباحثة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، إضافة لنموذج الانحدار البسيط، ومعامل الارتباط بيرسون، خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها: التأثير الإيجابي للمعيار على جودة المعلومات المالية من حيث الخصائص النوعية

الأساسية والفرعية، والعمل على توحيد أسس المقارنة وطرق القياس لزيادة تماثل المعلومات، وزيادة جودة الأرباح من خلال تقديم معلومات جيدة بالقوائم المالية، إضافة إلى تأثير المقاييس الأربعة التي تناولتها الباحثة والتي كان تأثيرها إيجابياً على جودة القوائم المالية واتخاذ القرار.

دراسة (محمد، 2015) بعنوان: "أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على جودة المعلومات المالية " دراسة ميدانية.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد المتطلبات الجديدة للمحاسبة عن الإيراد والعرض والافصاح التي تضمنها المعيار IFRS 15، والتعرُّف على مساهمة المعيار في علاج مشاكل الاعتراف بالإيراد، إضافة إلى تحليل أثر تطبيق المعيار على جودة المعلومات المالية، ولكي تكون المعلومات المالية مفيدة للمستخدمين فمن الضروري وفقاً لإطار مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أن تتوافر فيها عدة خصائص نوعية أهمها الملاءمة والموثوقية وقابلية الفهم وقابلية المقارنة، وتناول الباحث في دراسته خطوات الاعتراف والقياس الخاصة بالإيراد من خلال إطار نموذج ذو خمس خطوات تناولها بالتفصيل، وتكون مجتمع الدراسة من ثلاثة مجموعة ممثلة بالمراجعين الخارجيين للشركات المدرجة في البورصة الأمريكية، ومجموعة من المديرين الماليين في هذه الشركات، ومجموعة من الأكاديمين المهتمين بمعايير التقارير المالية الدولية، وتمثلت عينة الدراسة بـ 117 فرد، واستخدم الباحث المنهج الاستقرائي لاختبار الفروض، وتمثلت الفرضية الرئيسية بالآتي "لا يؤثر تطبيق المعيار IFRS 15 على درجة ملاءمة \ موثوقية واعتمادية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية"، واستخدم الباحث في دراسته اختبار t المحسوبة، وt الجدولية، واختبار كاي تربيع وتحليل التباين الأحادي وتحليل الارتباط بين عناصر قائمة الاستقصاء، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها: أن تطبيق المعيار يؤثر بشكل إيجابي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي ذكرها الباحث، وأوصى الباحث إلى ضرورة إجراء المزيد من البحوث فيما يتعلق بالمعيار IFRS 15، والعمل على تدريب المحاسبين والمراجعين على تطبيق متطلباته.

دراسة (غازي،2019) بعنوان: "دراسة تحليلة نقدية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام باستخدام النظرية المؤسسية ونظرية الشبكات الاقتصادية"

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى تحليل المنافع التي تعود على كل دولة من تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وأشار الباحث في دراسته إلى أن معايير المحاسبة في القطاع

العام تقترب من معايير المحاسبة في القطاع الخاص، بما في ذلك تطبيق أساس الاستحقاق، إضافة إلى الإقبال المتزايد من قِبل دول العالم على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على أعمال الفكر والاستناد إلى الخبرة والتجربة في تفسير الظواهر ومنطقية الأشياء من خلال المسح الشامل وتحليل الدراسات السابقة وإجراء مجموعة من المقابلات الشخصية مع عدد من المحاسبين في وزارة المالية المصرية ووحدات الحكم المحلي، وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج كان أهمها محاولة الحد من المعوقات التي تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وعدم وجود هيئة لمعايير المحاسبة الحكومية والنقص في المهارات والخبرات اللازمة لتطبيق IPSAS، وتكلفة التطبيق العالية التي يجب أن تتحملها الحكومات للانتقال من الممارسات المحاسبية الحالية إلى IPSAS، وضعف دور وحدات المراجعة الداخلية والخارجية بالقطاع العام، وأوصت الدراسة بضرورة قيام الجامعات والهيئات المحاسبية المهنية في البلد بتصميم مناهجها التعليمية والتدريبية لتوفير مهارات لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأن تسعى لزيادة الوعي بـ IPSAS.

دراسة (الخرابشة، وآخرون، 2020) بعنوان: " دور تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية"

تناولت هذه الدراسة مجموعة من الأهداف والتي منها آلية الافصاح عن الإيرادات المقبوضة والمؤجلة والنفقات المدفوعة والمؤجلة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، ومدى قدرة الحكومة الأردنية للتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق والقدرة التكاليفية لهذه التحول، وما يهمنا في هذه الدراسة أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبة، وتم استخدام المنهج الوصفي الاستدلالي وتكون مجتمع الدراسة من جميع موظفي أقسام الحسابات في وزارة المالية والدوائر المالية في الحكومة الأردنية، واشتملت عينة الدراسة على 97 موظف، وتمثلت الفرضية الرئيسية بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة، ولاختبار الفرضيات استخدم الباحث اختبار t المحسوبة والجدولية للعينة المفردة، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها أن تطبيق أساس الاستحقاق من شأنهُ أن يوفر المعلومات والقوائم المالية التي تساعد في إعداد الحسابات الختامية وكذلك في اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، ويُسهل عمليات المقارنة بين القوائم المالية فتطبيق أساس الاستحقاق حقق نجاحاً ملحوظاً في مخرجات النظام المحاسبي ويجب

على الدول غير المطبقة الإسراع في تطبيق أساس الاستحقاق من أجل التنمية المستدامة، وأوصى الباحث بضرورة تكثيف الدورات التدريبية للعاملين في الإدارة المالية وتطوير القدرة التكنولوجية للمعلومات بما يتواءم مع متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق.

دراسة (الشطرات، وآخرون، 2013) بعنوان "العوامل المحددة لتوقيت الاعتراف بالإيراد دراسة ميدانية في الشركات الصناعية الأردنية":

تناولت هذه الدراسة أهمية العوامل والخصائص النوعية والمبادئ والافتراضات والمحددات التي تعتبر أكثر فاعلية على توقيت الاعتراف بالإيراد، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال استخدام الإحصاء الوصفي، واختبار مان وتني، و (ت) الجدولية والمحسوبة، لاختبار الفرضيات الرئيسية والتي أهمها عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص المعلومات المحاسبية والفروض والمحددات المحاسبية وتوقيت الاعتراف بالإيراد، وتكون مجتمع المدققين الخارجيين والمدراء الماليين للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، واشتملت عينة الدراسة على 101 استبانة موزعة على 44 مدقق خارجي و57 مدير مالي، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن هناك اتفاقاً على العوامل التي تؤثر على توقيت الاعتراف بالإيراد وكانت الخصائص النوعية والممثلة بخاصيتي الملاءمة والاعتمادية والمبادئ المحاسبية والممثلة بمبدأ الإفصاح والمقابلة، والفروض المحاسبية والممثلة بالاستمرارية والدورية، إضافة للمحددات والممثلة بالأهمية النسبية والحيطة والحذر والتكلفة والمنفعة أكثر فاعلية على توقيت الاعتراف بالإيراد، وأوصت الدراسة بالمحافظة على عدالة القوائم المالية وضرورة الافصاح عن مبدأ الاعتراف بالإيراد في القوائم المالية إذ لا يكفي ذكر الإيراد في قائمة الدخل كرقم جامد دون ذكر إيضاحات حول تحقق الإيراد في الباب الخاص بالسياسات المحاسبية المتبعة لدى الشركة.

2.7.2. الدراسات باللغة الأجنبية:

دراسة (Oyedokun,2016) بعنوان: "Revenue recognition paradox: a review of IAS 18 and IFRS 15"

تناول الباحث في دراسته مقارنة لعملية الاعتراف بالإيراد فيما يخص معيار المحاسبي الدولي IAS 18 ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 من خلال التعرُف على مفهوم الدخل باعتباره أمراً حاسماً للأداء المالي لأي كيان مؤسسي وآلية معالجة الإيرادات المُتحقِقة من أنشطة التشغيل اليومي للمؤسسة، وهدفت إلى ضرورة إعادة النظر في معيار المحاسبة الدولي IAS 18 ومعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 فيما يتعلق بتحقق الإيرادات وغيرها من أشكال الدخل في القوائم المالية، والتعرُف على أساس معيار المحاسبة الدولي IAS 18 في سبيل المساعدة في المرحلة الانتقالية القادمة عندما يحل معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 بدلاً منه، وتطرقت الدراسة إلى كيفية المحاسبة والإفصاح عن المنح والمساعدات الحكومية، واعتمد الباحث في دراسته على منهج تحليل المحتويات ويعتمد هذا المنهج على تحليل الكتب والمقالات والمعايير ذات العلاقة والقوانين والتشريعات ذات الصلة، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها أن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 يُنشئ مصدراً واحداً لمتطلبات الإيرادات لجميع الكيانات في جميع الصناعات، وهذا المعيار الجديد هو تغيير كبير عن المعايير الدولية الحالية فهو ينطبق على الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء ويحل محل جميع معايير الإيرادات والتفسيرات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما أنها تستند إلى المبادئ، وتتوافق مع متطلبات الإيرادات الحالية، ولكنها توفر المزيد من إرشادات التطبيق، وسيكون للمعايير تأثير ضئيل على بعض الكيانات، ولكنها ستتطلب تغييرات كبيرة للآخرين، لا سيما تلك الكيانات التي تقدم معايير الإبلاغ المالي الدولي الحالية لها القليل من إرشادات التطبيق، وفي النهاية أوصت الدراسة إلى ضرورة البدء فوراً في دراسة وفهم معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 والتدرب عليه من قِبل معدي ومستخدمي القوائم المالية استعداداً لتطبيقه.

دراسة (Rahmani, et al,2015) بعنوان: "A model for evaluating the impacts of qualitative characteristics on the usefulness of financial reporting"

أشار الباحث في دراسته إلى أن الإطار المفاهيمي يقوم على أن الخصائص النوعية للقوائم المالية تحقق فائدة لمستخدمي القوائم المالية، بالتالي يجب أن يكون هناك علاقة جوهرية ذات مغزى بين الخصائص النوعية وفائدة القوائم المالية بالنسبة للمستخدمين، وهدفت الدراسة إلى معرِفة أثر الخصائص النوعية على فائدة القوائم المالية وتكونت عينة الدراسة من 185 شركة في ايران في الفترة الواقعة ما بين 2000 إلى 2013، واعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي واستخدم نموذج الارتباط لبناء المعادلات لاختبار الفرضيات والتي أهمها عدم وجود أثر للخصائص النوعية على المعلومات المالية المفيدة، وأظهرت النتائج إلى أن خاصية المحافظة وقابلية الفهم غير مؤثرة على قرارات المستفيدين من القوائم المالية، وكان تأثير خاصية الاكتمال على قرارات المستفيدين أكثر أهمية من غيره من الخصائص النوعية للقوائم المالية، فتوفر المعلومات المفيدة والإفصاح عنها للمستخدمين له أهمية كبيرة، كما وأن فعالية المعلومات الملائمة أكثر فائدة من فعالية المعلومات الموثوقة، وكانت خاصية الحيادية والتمثيل الصادق ذات أهمية وتأثير كبير على المستفيدين من حيث رفع مستوى استفادتهم من القوائم المالية فيجب على الإدارة تقديم المعلومات بأمانة وعدم التلاعب بها لمساعدة المستخدمين في اتخاذ القرارات الرشيدة، وأوصى الباحث الهيئات المنظمة للمعايير والإطار المفاهيمي للقوائم المالية بإعادة النظر في خاصية المحافظة وإلغاؤها لعدم أهميتها وفائدتها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

دراسة (Ahmed,2020) بعنوان: "The qualitative characteristics of accounting information earning quality, and Islamic banking performance: evidence from the Gulf Banking Sector"

تناولت هذه الدراسة قياس جودة القوائم المالية في المصارف الاسلامية وتكونت عينة الدراسة من 25 مصرف إسلامي في دول مجلس التعاون الخليجي الستة على مدى 5 سنوات في الفترة الواقعة ما بين 2014-2018 من خلال دراسة 125 تقرير مالي سنوي، وهدفت الدراسة إلى معرِفة العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة الواردة في القوائم المالية (الملاءمة، والموثوقية، والمحافظة، وقابلية الفهم، وقابلية المقارنة، والجودة بشكل عام) وارتباطها بجودة الأرباح EQ وآداء المصارف الإسلامية، وذلك من خلال تقييم العلاقة بين جودة القوائم المالية وجودة الأرباح، ومعرِفة

العلاقة بين جودة القوائم المالية وآداء المصارف الإسلامية، وطوّر الباحث في دراسته أداة قياس شاملة للخصائص النوعية للمعلومات لتقييم جودة القوائم المالية، واستخدم الباحث في دراسته المنهج الوصفي التحليلي في اختبار فرضيات الدارسة من خلال استخدام نموذج الانحدار R^2، وتمثلت الفرضية الرئيسية بوجود علاقة إيجابية بين الخصائص النوعية للمعلومات المالية وجودة الأرباح، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها وجود علاقة إيجابية بين خاصية الملاءمة وخاصية المحافظة وخاصية الموثوقية وجودة الأرباح والجودة بشكل عام، وعدم وجود علاقة بين جودة الأرباح وسهولة فهم القوائم المالية، إضافة لوجود علاقة سلبية كبيرة بين جودة الأرباح وخاصية المقارنة، وأوصى الباحث بضرورة إجراء دراسات على المصارف الإسلامية في الدول الأخرى خارج مجلس التعاون الخليجي.

دراسة (Kartiko, et al ,2018) بعنوان: "Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency"

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف العلاقة بين مستوى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق والشفافية المالية للحكومة المركزية من خلال إجراء تحليل المحتوى وتحليل العامل المؤكد CFA على عينة تغطي 77 حكومة مركزية من (OECD, non OECD, BRICS) من عام 2008 إلى عام 2015، إضافة لقياس مدى الأهمية النسبية للمعاملات التبادلية exchange transactions والمعاملات غير التبادلية non-exchange transactions عند تطبيق أساس الاستحقاق وأثرها على الشفافية المالية، واعتمد الباحث في دراسته على تحليل المحتوى من خلال تحليل القوائم المالية والإفصاحات الخاصة بها والمتمثلة بـ 511 ملاحظة، وتمثلت فرضية الدراسة بوجود مستوى تطبيق عالي لمعايير IPSAS بناء على أساس الاستحقاق مما يرفع من مستوى الشفافية المالية، وخلصت الدراسة إلى أن الحكومات المركزية تسير وفق الاتجاه الصحيح من خلال تعزيز هدف الشفافية المالية، وتطبيق IPSAS على أساس الاستحقاق مما يؤدي إلى تحسين مستوى الشفافية من خلال توافر مجموعة واحدة من إجراءات نظام المحاسبة عالي الجودة لإنتاج معلومات مالية تمتاز بالخصائص النوعية وفقاً للإطار المفاهيمي الخاص بالقطاع العام بحيث تكون المعلومات ملائمة وموثوق بها وذات صلة وتُقدم بالتوقيت المناسب، وأوصى الباحث إلى ضرورة إعداد دارسات تتناول مزيد من التفصيل

لتحليل أبعاد الشفافية وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المطبقة على أساس الاستحقاق.

دراسة (Ouda,2016) بعنوان: "A practice-relevance approach for revenues recognition in the public center entities: A practitioner's perspective"

تطرق الباحث في دراسته إلى نقاط القوة التي يمتاز بها نظام الاستحقاق مقارنة بالأساس النقدي المستخدم في أغلب وحدات القطاع العام وفق ما أشار إليه الباحث، وتمت الإشارة إلى كل من معيار IPSAS 9 الإيراد من المعاملات التبادلية، ومعيار IPSAS 23 الإيراد من المعاملات غير التبادلية بنوع من التفصيل فيما يخص الاعترف بالإيراد وقياسه وطرق الافصاح عنه في القوائم المالية، وما يهمنا في هذه الدراسة آلية الاعترف بالإيرادات الناتجة عن المعاملات التبادلية فيما يخص بند تقديم الخدمات وفق ما جاء في معيار IPSAS 9، وهدفت الدراسة إلى تطوير نهج ذي صلة بالممارسة المتعلقة بالاعتراف بالإيراد في كيانات القطاع العام، فعملية الاعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات يجب أن تستوفي مجموعة من الشروط المتمثلة في إمكانية قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق، وإمكانية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة، وإمكانية قياس مرحلة إتمام المعاملة في تاريخ الميزانية بثقة، وإمكانية قياس التكاليف المتكبدة للمعاملة وتكاليف إتمامها بشكل موثوق، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها أن عملية الاعتراف بالإيراد في القطاع العام مماثل إلى حد ما للقطاع الخاص فيما يخص الإيرادات الناتجة من المعاملات التبادلية من حيث الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية وهذه المنافع يمكن قياسها بشكل موثوق، ويستند الاعتراف بالإيراد المُتحقِق من تقديم الخدمات على النسبة المئوية من الانجاز percentage of completion method PQM، وأوصت الدراسة إلى ضرورة إجراء تعديلات على IFRS 15 لتسهيل تطبيقه على المعاملات التبادلية وإزالة التعقيدات الموجودة فيه.

دراسة (Zhou,2021) بعنوان: "Current Income Recognition Principle Analysis of IFRS 15, ASC 606 and CAS 14"

تناولت هذه الدارسة التحليلة أوجه الشبه والاختلاف بين المبادئ الثلاث (IFRS 15, ASC 606 and CAS 14) فيما يخص الاعتراف بالدخل من خلال توضيح مزايا وعيوب كل معيار،

وتحتوي جميع المبادئ الاعتراف بالدخل في ظل النظام المحاسبي على عنصر أساسي لنموذج مكوّن من 5 خطوات للاعتراف بالدخل، مع وجود بعض الفروق في التطبيق تختلف باختلاف البيئات الخارجية من مكان لآخر، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها أن التقارب الذي تم حديثاً فيما يخص الاعتراف بالدخل بين معايير المحاسبة الدولية، والأمريكية، والصينية، من شأنهُ أن يوفر مزيد من القابلية للمقارنة والاتساق فيما يخص القوائم المالية في ظل العولمة، مع الاحتفاظ باختلافات معينة في بعض المجالاًت الخاصة، بالنسبة للمعيار الدولي IFRS 15 قام بتفصيل المحتوى في معيار IAS 11 ووّفر طريقة أكثر شمولية للإجراءات المحاسبية عن طريق تعريف إجراءات الاعتراف بالنسبة لعقود الانشاءات ولخصّ المعاملات في معيار IAS 18 أما فيما يخص المعيار الأمريكي ASC 606 فإن متطلباته حول الاعتراف بالدخل تكون في البداية أكثر صرامة من المعايير الدولية فيما يخص الاعتراف والافصاح وحددّ كيفية التعامل مع بعض المشكلات مثل الدفع للعميل والتزامات النقل والتجميع، أما معيار ASC 14 يعكس بشكل أفضل تقييم السوق باستخدام القيمة العادلة ويتطلب مزيد الافصاح، وهذه التغييرات التي نشأت نتيجة التقارب بين المبادئ الثلاث من شأنها تقديم معلومات ذات الصلة للمستخدمين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، وتتطلب من المحاسبين أن يكونوا مجهزين بمهارات وحكم أكثر احترافية.

3.7.2. محاور الدراسات السابقة:

المحور الأول: الاعتراف بالإيراد

ركزت دراسة كل من (أبو رمان، وعبد الله، والقشي) على أثر الاعتراف بالإيراد وطرق قياسه، وانعكاس هذا الإيراد على قائمة الدخل والمركز المالي للشركات ومدى التزام الشركات بمعايير المحاسبة الدولية في سجلاتها، وكان من أهم نتائجها عدم وجود إدرة مالية على دراية بطرق الاعتراف بالإيراد، وصعوبة تحديد التوقيت الصحيح للاعتراف بالإيراد وهو ما سيتم دراسته وبحثه في هذه الدراسة، إضافة لتدني نسبة التزام الشركات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية فيما يخص جانب الإيرادات ووجود العديد من المُعيقات التي تحول دون التطبيق السليم للمعايير الدولية، كما لم تتطرق هذه الدراسات إلى الإطار المفاهيمي للخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية، مع اختلاف مجتمع الدراسة والمتمثل بالهيئات المحلية الفِلسطينية إضافة لاختلاف طبيعة الخدمة المقدمة والتي ترتكز على عملية تسوية الأراضي والمياه.

المحور الثاني: أساس الاستحقاق

تناولت دراسة (عريان، واللوقة، والخرابشة وآخرون، Ismaili, et al, Kartiko, et al) أهمية أساس الاستحقاق المحاسبي وضرورة تطبيقه في القطاع العام وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية IAS، ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في سبيل زيادة الثقة في القوائم المالية المقدمة للجهات المستفيدة والمتمثلة بالمجتمع المحلي وأصحاب القرار، وتحسين جودة القوائم المالية، وزيادة الشفافية في الحسابات، وتعزيز الرقابة والمساءلة وتسهيل عملية اتخاذ القرار في الوقت المناسب لضمان الاستخدام الأمثل للموارد المالية، إضافة لعدم ملاءمة الأساس النقدي للعمل المحاسبي في الهيئات المحلية نتيجة لعدم تلبيته لحاجات مستخدمي القوائم المالية وارتفاع تكلفة تطبيقه، كما ويحقق أساس الاستحقاق الإفصاح الكامل في القوائم المالية من خلال اتصافها بالدقة والشمولية وإمكانية المقارنة، ولكنها لم تتطرق إلى المشاكل التي قد تتولد من عدم تطبيق الهيئات المحلية للاعتراف بالإيراد فيما يخص عملية تسوية الأراضي والمياه باعتبار هذا المشروع مُستحدث في هيئات الحكم المحلي، إضافة لعدم تناول جانب الإطار المفاهيمي للخصائص النوعية الأساسية للقوائم المالية المفيدة.

المحور الثالث: الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية

تطرقت دراسة (هاشم، Al Balushi, et al, and Ahmed, Al Rahmani, et al) إلى الإطار المفاهيمي للخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة في القوائم المالية وأثر الخصائص النوعية الأساسية والثانوية على جودة القوائم المالية ومدى الأهمية التي تُضفيها على مستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، وخلصت الدراسات إلى أن خاصية الملاءمة والتمثيل الصادق خاصة فيما يتعلق بالحيادية والإكتمال كان لها أكثر فائدة من غيرها من الخصائص بالنسبة لمتخذ القرار، ووجود علاقة إيجابية بين خاصية الملاءمة والموثوقية وبين جودة الأرباح، وكلما امتازت المعلومات المالية بخاصية الملاءمة والتمثيل الصادق ارتفعت جودة القوائم المالية بالنسبة لمتخذ القرار، كما وأظهرت الدراسات وجود أثر واضح ومباشر على جودة القوائم المالية عند قيام المنشآت بتطبيق معيار IFRS 15 مما ينعكس أثره على الخصائص النوعية للبيانات المالية ودورها في خدمة متخذ القرار، إلا أن هناك قصور فيما يخص الاعتراف بالإيراد وأثر الالتزام بتطبيقه على خدمة تسوية الأراضي والمياه والتي تقدمها الهيئات المحلية للمواطنين، وذلك من خلال التركيز على جودة القوائم المالية فيما يخص الشركات والمصارف الإسلامية.

المحور الرابع: معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالإيراد وعلاقتها بأساس الاستحقاق والخصائص النوعية للمعلومات المالية

وفيما يخص الدراسات (غازي، Ouda and Sharba, et al) والتي تناولت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ذات العلاقة بمعيار الإيراد IPSAS 9 (الإيرادات من المعاملات التبادلية) فقد ركزت على مدى أهمية التحول الفوري لتطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام، والذي بدوره سيؤدي إلى زيادة الرقابة على الأموال العامة للدولة ومعرفة الأموال التي سيتم إنفاقها وتلك التي سيتم قبضها بشكل يخدم جميع الفئات التي تحتاج البيانات الحكومية ويؤدي إلى زيادة ثقة المجتمع المحلي في تلك البيانات، مما يوفر الافصاح الكافي عن النتائج الاقتصادية وزيادة التخطيط وإعداد البرامج والموازنات التي تعطي نتائج ذات قيمة أعلى وجذب الاستثمارات بشكل كبير لوحدات الحكم المحلي، كما وتم التطرق إلى آلية الاعتراف بالإيرادات المُتحقِقة من المعاملات التبادلية والشروط الواجب توفرها في الخدمات المقدمة حتى ينطبق عليها المعيار، وتمت الإشارة إلى الخصائص النوعية للمعلومات المالية وأثرها على جودة القوائم المالية والإطار المفاهيمي الخاص بالقطاع العام في بعض منها، إضافة إلى التطرق لوحدات الادارة العامة ووحدات الحكم المحلي في الدولة والتي ينطبق عليها معايير القطاع العام، وبالنسبة للدراسات (هاشم، ومحمد، Oyedokun, and Zhou) ذات العلاقة بمعايير المحاسبة الدولية بشكل عام (IAS 18, IFRS 15, IPSAS 9) فقد أظهرت الدراسات أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية له أثر إيجابي على جودة المعلومات المالية نظراً لاتصاف المعلومات بالخصائص النوعية الأساسية والفرعية، إضافة للأثر المباشر لتطبيق أساس الاستحقاق على الخصائص النوعية للمعلومات المالية، كما وأصت الدراسات بضرورة الحد من المُعيقات التي تحول دون التطبيق السليم للمعايير الدولية، والنقص الملحوظ في الخبرات والمهارات اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وضعف دور وحدات الرقابة الداخلية والخارجية، إلا أنها لم تتناول خدمة تسوية الأراضي والمياه والإيرادات المُتحقِقة منها وآلية وتوقيت الاعتراف بها نظراً لاستحداثها في الهيئات المحلية في فِلسطين ولخصوصية الوضع السياسي فيها.

بالتالي يمكن القول بأن هناك العديد من المعاملات المشتركة بين القطاعين العام والخاص، وفي الواقع الأفضل أن يكون لدينا مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية الدولية المشتركة لكلا القطاعين، فمعظم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تم وضعها من خلال تغييرات بسيطة على المعايير المعلنة

من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي، في ظل توجه مؤسسات القطاع العام إلى تطبيق أساس الاستحقاق في عملها بدلاً من الأساس النقدي، ونتيجة لذلك تميل الهيئات المحلية إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية مع وجود بعض الاستثناءات الجزئية في عملها، ومن الممكن إعداد قوائم مالية تماثل تلك التي تُعد في المنشآت الاقتصادية الهادفة للربح في سبيل توسيع قاعدة المعلومات التي تنتجها هذه القوائم، والتي يمكن الاستفادة منها في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات.

وهناك ارتباط وثيق ومباشر بين معيار IPSAS 9 والمتعلق بالإيراد المُتحقِق من المعاملات التبادلية ومعيار IAS 18 الخاص بالإيراد، فكلاهما يقوم على نفس الأسس والمبادئ الخاصة بالاعتراف بالإيراد ولا فرق جوهري بينهما، ونظراً لإحلال معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 والخاص بالإيراد من العقود مع العملاء بدلاً من معيار IAS 18 فقد تطرقت الباحثة في هذه الدراسة إلى معايير المحاسبة الدولية، ومعايير الإبلاغ المالي الدولي، ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فيما يخص الاعتراف بالإيراد.

4.7.2. ما يُميز هذه الدراسة عن سابقاتها:

تعددت الدراسات التي تناولت موضوع الاعتراف بالإيراد والمعايير الخاصة به سواء معايير المحاسبة الأمريكية، ومعايير المحاسبة الدولية، ومعايير الإبلاغ المالي الدولي، ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وآلية التحول إلى أساس الاستحقاق في وحدات القطاع العام، والعوامل المحددة لتوقيت الاعتراف بالإيراد، والخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية، وحسب علم الباحثة فإن هذه الدراسة تعتبر الأولى من نوعها والتي تربط بين أساس الاستحقاق وأثر الاعتراف بالإيراد على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية، وركزت الدراسة الحالية على قطاع الهيئات المحلية في فِلسطين في ظل الظروف الاقتصادية والسياسية المعقدة، وهذا ما يُضفي على الدراسة الحالية حيويتها وتفردها لتكون نقطة انطلاقة نحو دراسات لاحقة تتناول هذا القطاع الخدماتي بالغ الأهمية، وذلك من **خلال:**

1. الربط بين أساس الاستحقاق والخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية.
2. الربط بين إيراد تسوية الأراضي والمياه والخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية.
3. مدى الترابط بين معايير المحاسبة فيما يخص الاعتراف بالإيراد وانعكاسه على القوائم المالية.
4. توجيه الهيئات المحلية نحو التطبيق السليم للاعتراف بإيراد التسوية عند تطبيق أساس الاستحقاق.
5. معرفة التوقيت المناسب للاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه.
6. الوقوف على أهم المعيقات التي تحول دون التطبيق السليم للاعتراف بالإيراد المتحقق من عملية تسوية الأراضي والمياه.

الفصل الثالث

الإجراءات والمنهجية

تناول هذا الفصل وصفاً كاملاً للطريقة والإجراءات التي تم اتباعها في الدراسة، بداية من تحديد المنهج الذي تم اعتماده، ووصف مجتمع وعينة الدراسة وتعريفه، إضافة إلى عرض فرضيات الدراسة، ومتغيرات ونموذج الدراسة من خلال وصفها وتعريفها، وصولاً إلى الأدوات المستخدمة في جمع البيانات وكذلك صدقها وثباتها، انتهاءاً بالإجراءات التطبيقية والمعالجات الإحصائية التي تم استخدامها للإجابة على أسئلة وفرضيات الدراسة.

1.3 منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي في الواقع، ويهتم بوصفها وصفًا دقيقاً كمياً أو كيفياً من خلال تنظيم بياناتها وعرض نتائجها في جداول، فالتعبير الكيفي يصف لنا الظاهرة ويوضح خصائصها، أما التعبير الكمي فيعطيها وصفاً رقمياً يوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها أو درجة ارتباطها مع الظواهر الأخرى (الحمداني، 2006).

2.3 مجتمع الدراسة

تكوّن مجتمع الدراسة من المجالس البلدية التي تتبع تصنيف (أ، ب، ج) والتي انتهت من أعمال تسوية الأراضي والمياه، أو المجالس البلدية التي مرّ على أعمال التسوية فيها سنة مالية واحدة على الأقل في فترة الدراسة، وهي الفترة الواقعة ما بين (1) أيلول وحتى (15) أيلول من العام

2021م، وبناء على ذلك تكوّن مجتمع الدراسة من (75) مجلس بلدي موزعة على المجالس البلدية الثلاث (أنظر جدول(1.3)).

جدول (1.3): توزيع المجالس البلدية وفقاً لوزارة الحكم المحلي حسب إحصائيات عام 2019

	مجلس بلدي			مجموع المجالس البلدية
	أ	ب	ج	
عدد المجالس البلدية في المحافظات الشمالية	11	29	86	126
عدد المجالس البلدية التي أنهت أعمال التسوية	1	3	11	15
عدد المجالس البلدية التي مرّ على أعمال التسوية سنة مالية	9	18	33	60
عدد المجالس البلدية تم إصدار أمر التسوية ولم يمر عليها سنة مالية	0	4	21	25
عدد المجالس البلدية التي لم يتم بدء العمل بها بعد	1	4	21	26

المصدر: إعداد الباحثة اعتماداً على بيانات هيئة تسوية الأراضي والمياه بتاريخ 07-08-2021م

3.3 عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة من (45) مجلس بلدي بنسبة بلغت (60%) من إجمالي عدد **المجالس البلدية** المشمولة في مجتمع الدراسة، وتم اختيارهم بأسلوب العينة الطبقية التناسبية العشوائية البسيطة بالاعتماد على تصنيف وزارة الحكم المحلي للمجالس البلدية أنظر الجدول (2.3).

جدول (3.2): التوزيع النسبي لعينة الدراسة على المجالس البلدية

طبقات العينة	مجتمع الدراسة		عينة الدراسة	
	عدد المجالس	النسبة	عدد المجالس	النسبة
مجلس بلدي أ	10	13.33	6	13.33
مجلس بلدي ب	21	28.00	13	28.89
مجلس بلدي ج	44	58.67	26	57.78
المجموع	75	100.00	45	100.00

وفقاً لما تم ذكره سابقاً تم توزيع 45 استبانة على الهيئات المحلية المشمولة في الدراسة خلال فترة الدراسة، وتم استرداد 45 استبانة بنسبة استرجاع بلغت (100%)، وبعد فحص الاستبانات تم استبعاد (4) استبانات منهم لعدم جدية الإجابة عليها، وبذلك يكون عدد الاستبانات الصالحة للدراسة (41) استبانة أي ما نسبته (91.11%) من مجمل الاستبانات التي تم توزيعها، كما شملت الدراسة (6) هيئات محلية من التصنيف (أ) بنسبة (14.63%) من إجمالي الهيئات المشمولة في العينة الفعلية، (12) هيئة محلية من التصنيف (ب) بنسبة (29.27%)، في حين شملت العينة (23) هيئة محلية من التصنيف (ج) بنسبة (56.10%)، والجدول (3.3) يوضح خصائص العينة من الهيئات المحلية المشمولة في الدراسة، بينما يوضح الجدول (3.4) خصائص الموظفين الماليين الذين يعملون في الهيئات المحلية المشمولة في العينة الفعلية للدراسة.

جدول (3.3–أ): خصائص عينة الدراسة من الهيئات المحلية المشمولة في الدراسة

المتغير	مستويات المتغير	العدد	النسبة (%)
عملية تسوية الأراضي والمياه	قيد التنفيذ	30	73.2
	تم الانتهاء منها	11	26.8
	المجموع	**41**	**100.0**
الأساس المحاسبي المتبع في الهيئة المحلية	الأساس النقدي	18	43.9
	أساس الاستحقاق	23	56.1
	المجموع	**41**	**100.0**
جهة التمويل لمشروع تسوية الأراضي والمياه	تمويل ذاتي	35	5.48
	تمويل خارجي	6	4.61
	المجموع	**14**	**100.0**
تقوم الهيئة المحلية بتحصيل رسوم تسوية من المواطنين	نعم	39	95.1
	لا	2	4.9
	المجموع	**41**	**100.0**
وجود مدقق خارجي لدى الهيئة المحلية	نعم	40	97.6
	لا	1	2.4
	المجموع	**41**	**100.0**

جدول (3.3–ب): خصائص عينة الدراسة من الهيئات المحلية المشمولة في الدراسة

المتغير	مستويات المتغير	العدد	النسبة (%)
وجود وحدة رقابة داخلية لدى الهيئة المحلية	نعم	12	29.3
	لا	29	70.7
	المجموع	**41**	**100.0**
النظام المحاسبي المستخدم في الهيئة المحلية	يدوي	0	0
	محوسب	41	100.0
	المجموع	**41**	**100.0**

يظهر من خلال النتائج الواردة في جدول (4.3) خصائص الموظفيين الماليين الذين يعملون في الهيئات المحلية المشمولة في الدراسة، فيتضح من خلال النتائج أن (34.1%) منهم يعملون رؤساء لقسم المحاسبة في الهيئات، (31.7%) يعملون مدراء ماليين و(26.8%) موظفيين ماليين، وتظهر النتائج أن سنوات الخبرة لغالبية المبحوثين تتراوح بين (10) سنوات وأقل من (15) سنة بنسبة (44%) تقريبا، وتظهر النتائج أن التخصص الأكاديمي لغالبية الموظفيين الماليين هو المحاسبة، حيث بلغت نسبتهم (68.3%).

جدول (4.3–أ) خصائص عينة الدراسة من الموظفين الماليين في الهيئات المحلية المشمولة في الدراسة

المتغير	مستويات المتغير	العدد	النسبة (%)
المسمى الوظيفي	مدير مالي	13	31.7
	رئيس قسم المحاسبة	14	34.1
	موظف مالي	11	26.8
	غير ذلك	3	7.3
	المجموع	**14**	**100.0**
التخصص الأكاديمي	محاسبة	28	68.3
	إدارة أعمال	7	117.
	علوم مالية ومصرفية	4	9.8
	غير ذلك	2	7.3
	المجموع	**14**	**100.0**

جدول (4.3–ب): خصائص عينة الدراسة من الموظفين الماليين في الهيئات المحلية المشمولة في الدراسة

المتغير	مستويات المتغير	العدد	النسبة (%)
الخبرة العملية	أقل من 5 سنوات	1	2.5
	5 – أقل من 10سنوات	11	26.8
	10 – أقل من 15 سنة	18	43.9
	أكثر من 15 سنة	11	26.8
	المجموع	**41**	**100.0**

4.3 فرضيات الدراسة

لدراسة أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية في المجالس البلدية الفِلسطينية، سيتم تحليل الفرضية الرئيسية العامة والتي تقوم على "**عدم وجود أثر للاعتراف بالإيراد على توافر الخصائص النوعية الأساسية في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية**"، من خلال الفرضيتين الرئيسيتين الآتيتين والتي يتفرع من كل منهما ثلاث فرضيات فرعية وسيتم تحديدها على التوالي:

1. **لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالإيراد (تحقق الإيراد أو قابلية الإيراد للتحقق، واكتساب الإيراد) على توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه في المجالس البلدية الفِلسطينية.**

وينبثق من هذه الفرضية **ثلاث فرضيات فرعية** سيتم دراستها على التوالي، وتنص كل منها على:

1- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالإيراد على توافر خاصية الملاءمة من خلال القيمة التنبؤية في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه في المجالس البلدية الفِلسطينية.

2- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالإيراد على توافر خاصية الملاءمة من خلال القيمة التأكيدية في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه في المجالس البلدية الفِلسطينية.

3- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالإيراد على توافر خاصية الملاءمة من خلال الأهمية النسبية في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه في المجالس البلدية الفِلسطينية.

2. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصـــائية للاعتراف بالإيراد (تحقق الإيراد أو قابلية الإيراد للتحقق، واكتســاب الإيراد) على توافر خاصــية التمثيل الصــادق في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه في المجالس البلدية الفِلسطينية"

وينبثق من هذه الفرضية **ثلاث فرضيات فرعية** سيتم دراستها على التوالي، وتنص كل منها على :

1- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالإيراد على توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال الاكتمال في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه في المجالس البلدية الفِلسطينية.

2- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالإيراد على توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال الحيادية في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه في المجالس البلدية الفِلسطينية.

3- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالإيراد على توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال الخلو من الأخطاء في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه في المجالس البلدية الفِلسطينية.

5.3 متغيرات الدراسة

أولاً: المتغير المستقل : الاعتراف بالإيراد المُتحقِق من خدمة تسوية الأراضي والمياه

يتم الاعتراف بالإيراد عندما يتحقق أو يكون قابل للتحقق، وعند اكتسابه، بالتالي عند قيام الهيئة المحلية بتقديم خدمة تسوية الأراضي والمياه للمواطنين يتوجب عليها الاعتراف بالإيراد المُتحقِق من جراء تأدية هذه الخدمة وما يترتب عليها من ذمم مدينة لعملية تسوية الأراضي والمياه والديون المشكوك في تحصيلها، والإيراد المقبوض مقدماً، وأي تعديلات يُفترض اثباتها على رصيد صافي الوفر أو العجز المدور من سنوات سابقة، ولا تكتفي بالاعتراف بالإيراد المقبوض، إضافة لتطبيق

مبدأ المقابلة فيما يتعلق بمقابلة الإيرادات المُتحقِقة من عملية تسوية الأراضي والمياه مع النفقات المستحقة على الهيئة المحلية فيما يخص عملية التسوية، وفيما يلي تعريف **المتغير المستقل** وفقاً لإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IAS 18 معيار المحاسبة الدولي "الإيرادات":

- **الاعتراف بالإيراد:** التسجيل المحاسبي للإيراد وإدراجه ضمن القوائم المالية بالقيمة التي تعكس المبالغ المتوقع الحصول عليها في مقابل السلع والخدمات.
- **تحقق الإيراد:** تتحقق الإيرادات عند مبادلة السلع والخدمات بنقدية أو مطالبات نقدية.
- **قابلية الإيراد للتحقق:** تكون الإيرادات قابلة للتحقق عندما تكون الأصول المستلمة في عملية التبادل جاهزة للتحويل إلى مبالغ محددة من النقدية أو المطالبات النقدية.
- **اكتساب الإيراد:** تكتسب الإيرادات عندما تنجز الهيئة المحلية بشكل جوهري ما يجب عليها إنجازه لتستحق المنافع المتمثلة بالإيرادات.

ثانياً: المتغير التابع: الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية في القوائم المالية

عند قيام الهيئة المحلية بإعداد قوائمها المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي ووفقاً للأنظمة والتشريعات الصادرة عن وزارة الحكم المحلي باعتبارها الجهة الإشرافية والعليا لعمل الهيئات المحلية فهذا بدوره سيبعث بالطمأنينة لدى جميع مستخدمي القوائم المالية بأن هذا المعلومات المالية تمتاز بالملاءمة إذا كانت لها قيمة تنبؤية أو تأكيدية أو كلاها، وذات أهمية نسبية، وتمثل بشكل صادق الواقع الحقيقي لعمل الهيئات المحلية إذا كانت تتصف بالاكتمال والحيادة إضافة إلى خلوها من الأخطاء، كونها قادرة على إحداث فرق في قرارات مستخدميها الداخليين والخارجيين، وفيما يلي تعريف **المتغير التابع** وفقاً لإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB,2018):

- خاصية **الملاءمة:** تشير "الملاءمة" إلى المعلومات التي تكون ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية المتعلقة باتخاذ القرار، وتتسم المعلومات بخاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين.
- خاصية **القيمة التنبؤية:** المعلومات من شأنها مساعدة المستخدمين على تقييم الأحداث الاقتصادية والتدفقات النقدية المستقبلية.

- خاصية **القيمة التأكيدية** : المعلومات تساعدهم في تأكيد أو تصحيح تقييماتهم السابقة من خلال توفير تغذية عكسية حول التقييمات السابقة بتأكيدها أو تغييرها.
- خاصية **الأهمية النسبية:** المعلومات يؤثر حذفها أو تحريفها على القرارات التي يتخذها المستخدمين على أساس المعلومات المالية.
- خاصية **التمثيل الصادق:** حتى تكون المعلومات المالية مفيدة يجب أن تعطي صورة حقيقية عن العملية أو الظاهرة التي يفترض أنها تمثلها.
- خاصية **الاكتمال:** تقوم على توفر كل المعلومات اللازمة لتمكين المستخدم من فهم الظاهرة التي يتم تصويرها، بما يشمله ذلك من الأوصاف والتفسيرات الضرورية.
- خاصية **الحيادية:** عدم وجود تحيز في اختيار أو عرض المعلومات المالية ، أي أن هذا الوصف لا يتسم بالتحيز أو الترجيح أو إظهار أمر ما بشكل مبالغ فيه أو التقليل منه إلى أدنى حد ممكن، أو أي تلاعب آخر يهدف إلى زيادة احتمال التعامل مع المعلومات المالية بشكل إيجابي أو سلبي (غير مرغوب فيه) من قبل مستخدمي القوائم المالية.
- خاصية **الخلو من الأخطاء:** لا يوجد أخطاء أو إغفالات في وصف الظاهرة، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المُعلن عنها.

ثالثاً: المتغير الضابط: الأساس المحاسبي المتبع في الهيئة المحلية:

يُقصد بالأساس المحاسبي متى يتم تسجيل الإيرادات والنفقات والمصاريف والتحويلات وما يتعلق بها من أصول ومطلوبات في السجلات المحاسبية، وإظهارها في القوائم المالية، بالتالي فهو يختص بالتوقيت المناسب لتحديد المبالغ الواجب الاعتراف بها وتسجيلها في السجلات المحاسبية الرسمية (دليل السياسات والإجراءات المحاسبية وفق أساس الاستحقاق، 2020) وتنقسم الأسس المحاسبية وفقاً لما جاء في الدليل إلى الأساس النقدي، وأساس الاستحقاق، وأساس الاستحقاق المعدّل، وما يهمنا في هذه الدراسة ما يلي:

- **الأساس النقدي:** يقوم هذا الأساس على تسجيل المعاملات المالية المتعلقة بالإيرادات والتكاليف والأصول والمطلوبات في الحسابات خلال الفترة التي يتم فيها فعلاً إما دفع أو استلام المال النقدي، وهذا الأساس نشأ اعتماداً على نظام القيد المفرد في المحاسبة والذي بموجبه كان يتم الاحتفاظ بالسجلات لتدوين النقد الذي تم استلامه والنقد الذي تم دفعه بالفعل،

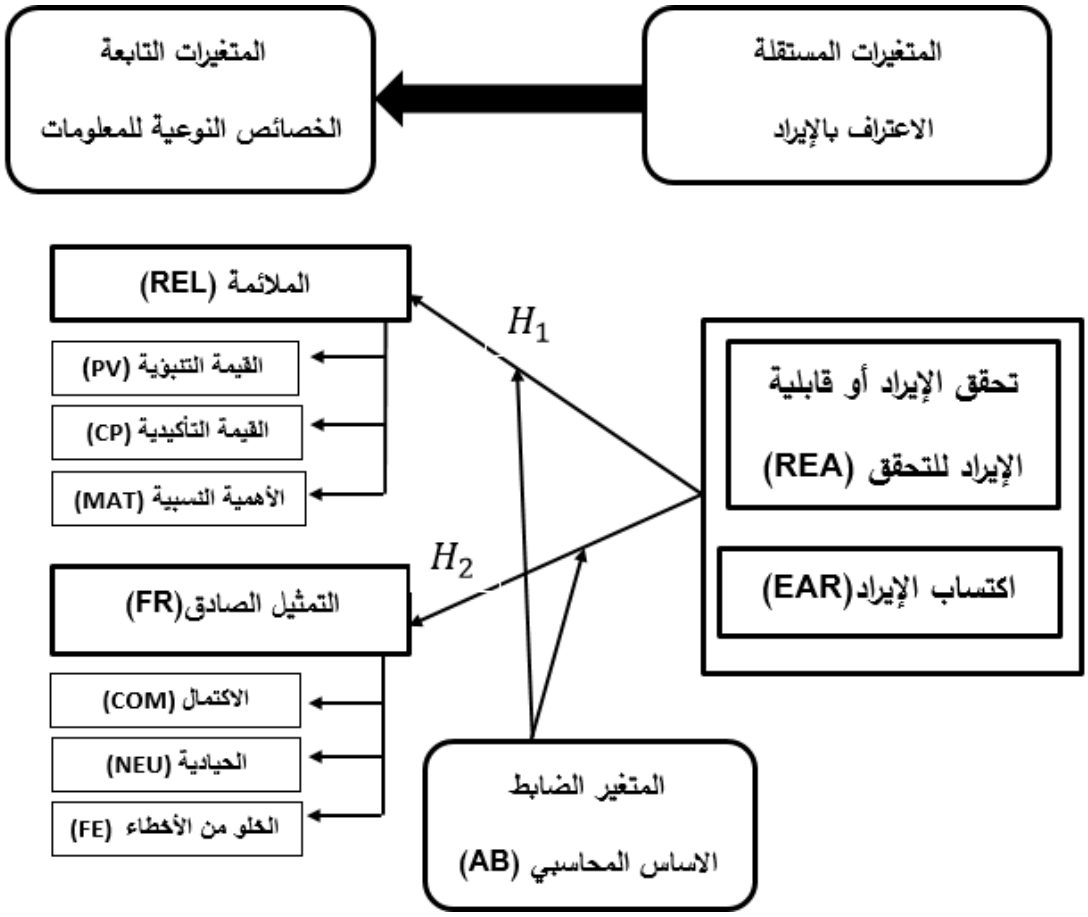
مع العلم أنه يمكن اتباع نظام القيد المزدوج في ظل الأساس النقدي فلكل معاملة مالية جانبين دائن ومدين يتأثران بنفس القيمة.

- **أساس الاستحقاق:** يقوم هذا الأساس على تسجيل المعاملات المالية المتعلقة بالإيرادات والتكاليف والأصول والمطلوبات في الحسابات خلال الفترة التي تحدث فيها بغض النظر عن الوقت الفعلي الذي تم فيه استلام أو دفع النقد، فيتم تسجيل الإيرادات خلال الفترة التي تم تحققت بها، والنفقات خلال الفترة التي تحدث فيها، حتى لو لم يتم استلام أو دفع النقد بشكل فعلي، ويعمل هذا الأساس على نظام القيد المزدوج، ونتيجة لذلك فقد تم استحداث حسابات أخرى لم تكن موجودة في ظل الأساس النقدي ومنها: الذمم المدينة، والذمم الدائنة من أجل المحافظة على وضع متوازن، وتصنف هذه الحسابات كأصول أو مطلوبات وسينعكس عن هذه الحسابات اعتبارات تتعلق بالمبالغ المطلوبة، والمؤجلة، والمخصصة، واعتبارات الاهتلاك، والإطفاء.

6.3 نموذج الدراسة

يوضح الشكل (1.3) نموذج الدراسة المتعلق بدراسة أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية في المجالس البلدية الفِلسطينية في المحافظات الشمالية، ويتضح من خلال الشكل المتغيرات المستقلة (الاعتراف بالإيراد) والمتغيرات التابعة (الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية) والمتغير الضابط (الأساس المحاسبي)، بالإضافة إلى فرضيات الدراسة.

الشكل (1.3): نموذج الدراسة



المصدر: إعداد الباحثة

7.3 الأساليب الإحصائية وطرق جمع البيانات

تم جمع البيانات الخاصة بالدراسة من مصدرين على النحو التالي:

1. **المصادر الأولية** : تم جمع البيانات الأولية من خلال تصميم وإعداد أداة الدراسة (الاستبانة)، وذلك من أجل معالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة والتعرُّف على أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية في الهيئات المحلية الفِلسطينية.
2. **المصادر الثانوية:** وهي تلك المصادر التي من شأنها إثراء الدراسة وتزويد الباحثة بكل ما هو جديد، فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة ومحاورها، وذلك من خلال استعراض الأدبيات المنشورة

حول تلك المواضيع، مثل: الكتب والدوريات العلمية المحكمة، والأبحاث، والدراسات، والمقالات العربية والأجنبية منها.

أما فيما يتعلق بالأساليب الإحصائية التي تم إتباعها في الإجابة عن فرضيات وأسئلة الدراسة، فقد تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وذلك من خلال الاستعانة بالمقاييس والاختبارات الإحصائية التالية:

1. **الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistic):** وذلك باستخدام جداول التوزيعات التكرارية لوصف البيانات المرتبطة بعينة الدراسة، وتم الاستعانة بمقاييس النزعة المركزية (خاصة الوسط الحسابي)، ومقاييس التشتت (خاصة الانحراف المعياري)، لوصف استجابات عينة الدراسة نحو فقرات الدراسة، واعتمدت هذه الدراسة للحكم على اتجاهات المبحوثين من خلال تفسير قيمة المتوسط الحسابي للفقرات أو المتوسط العام المُرَجَّح في أداة الدراسة (الاستبانة) على فئات أداة الدراسة وعددها خمسة في تصحيح مقياس الإجابة للمبحوثين، بحيث تم حساب المدى من خلال حساب الفرق بين أعلى قيمة وهي (4) وأقل قيمة وهي (0) في المقياس، ثم تقسيم المدى على عدد الفئات المطلوبة في الحكم على النتائج وهي 5 ليصبح الناتج 4/5=0.8، وبالتالي نستمر في زيادة القيمة ابتداءً من أدنى قيمة (0)، وذلك لإعطاء الفترات الخاصة بتحديد اتجاه الإجابة على الوسط الحسابي، والجدول (5.3) يوضح ذلك.

جدول (5.3): مفتاح التصحيح الخماسي

المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الدلالة
أقل من 0.8	أقل 16	منخفضة جداً
من 0.8 – أقل من 1.6	من 16 – أقل من 32	منخفضة
من 1.6 – أقل من 2.4	من 32 – أقل من 48	متوسطة
من 2.4– أقل من 3.2	من 48 – أقل من 64	مرتفعة
من 3.2 فأكثر	من 64 فأكثر	مرتفعة جداً

2. **الإحصاء الاستدلالي (Inferential statistics)** من خلال استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد للإجابة عن فرضيات الدراسة، وتم بناء (8) نماذج للإجابة عن فرضيات الدراسة الرئيسية

والفرعية وذلك باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression Analysis) على النحو التالي:

1. تأثير الاعتراف بالإيراد (تحقق الإيراد أو قابلية الإيراد للتحقق، واكتساب الإيراد) على توافر خاصية **الملاءمة** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه من خلال النموذج التالي:

$$REL_i = B_0^1 + B_1^1\ REA_i + B_2^1 EAR_i + B_3^1\ AB\ + u_i^1 \qquad (1)$$

ولتحديد أثر الاعتراف بالإيراد على الأبعاد الممثلة لخاصية الملائمة تم بناء **ثلاث** نماذج أخرى لذلك لتمثيل الفرضيات الفرعية وهي:

أ. تأثير الاعتراف بالإيراد على توافر خاصية الملائمة في المعلومات المالية من خلال **القيمة التنبؤية:**

$$PV_i = B_0^2 + B_1^1\ REA_i + B_2^1 EAR_i + B_3^2\ AB + u_i^2 \qquad (1-1)$$

ب. تأثير الاعتراف بالإيراد على توافر خاصية الملائمة في المعلومات المالية من خلال **القيمة التأكيدية:**

$$CV_i = B_0^3 + B_1^3\ REA_i + B_2^3 EAR_i + B_3^3\ AB\ + u_i^3 \qquad (2-1)$$

ج. تأثير الاعتراف بالإيراد على توافر خاصية الملائمة في المعلومات المالية من خلال **الأهمية النسبية:**

$$MAT_i = B_0^4 + B_1^4\ REA_i + B_2^4 EAR_i + B_3^4\ AB + u_i^4 \qquad (3-1)$$

2. تأثير الاعتراف بالإيراد (تحقق الإيراد أو قابلية الإيراد للتحقق، واكتساب الإيراد) على توافر خاصية **التمثيل الصادق** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه من خلال النموذج التالي:

$$FR_i = B_0^5 + B_1^5\ REA_i + B_2^5 EAR_i + B_3^5\ AB\ + u_i^5 \qquad (2)$$

ولتحديد أثر الاعتراف بالإيراد على الأبعاد الممثلة لخاصية التمثيل الصادق تم بناء **ثلاث** نماذج أخرى لذلك لتمثيل الفرضيات الفرعية وهي:

أ. تأثير الاعتراف بالإيراد على توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية من خلال **الاكتمال:**

$$COM_i = B_0^6 + B_1^6\ REA_i + B_2^6 EAR_i + B_3^6\ AB + u_i^6 \qquad (1-2)$$

ب. تأثير الاعتراف بالإيراد على توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية من خلال **الحيادية:**

$$NEU_i = B_0^7 + B_1^7\ REA_i + B_2^7 EAR_i + B_3^7\ AB\ + u_i^7 \qquad (2-2)$$

ج. تأثير الاعتراف بالإيراد على توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية من خلال **الخلو من الأخطاء:**

$$FE_i = B_0^8 + B_1^8\ REA_i + B_2^8 EAR_i + B_3^8\ AB + u_i^8 \qquad (3-2)$$

حيث مُثلت المتغيرات بـ

REA_i : تحقُق الإيراد (قابلية الإيراد للتحقق)

EAR_i : اكتساب الإيراد

AB : الأساس المحاسبي (1 إذا كان أساس الاستحقاق، 0 في حال كان أساس نقدي)

REL_i : الملاءمة

PV_i : القيمة التنبؤية

CV_i : القيمة التأكيدية

MAT_i : الأهمية النسبية

FR_i : التمثيل الصادق

COM_i : الاكتمال

NEU_i : الحيادية

FE_i : الخلو من الأخطاء

في حين مثلت معاملات الانحدار بـ B_1 ،$B_2\ and\ B_3$ **بينما حدد الخطأ (Error term) بـ** u_i

إن استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد يستلزم الإيفاء بمجموعة شروط لا بد من التحقق منها قبل البدء باختبار فرضيات الدراسة وذلك من أجل الحصول على نتائج أكثر دقة وأكثر موضوعية وهي:

1. **التداخل الخطي (Multicollinearity):** يُعد التداخل الخطي من الشروط التي يجب التأكد منها لأي نموذج يُراد دراسته، فحدوث التداخل الخطي بين المتغيرات المستقلة يؤدي إلى وجود تضخم في النموذج المُقدر، وعدم قدرة المتغيرات المستقلة على تفسير التباين في المتغير التابع، وعليه سيتم قياس التداخل الخطي من خلال احتساب معامل تضخم التباين (Variance –inflation factor(VIF)) وقد بين(2010) Gujarati بأن الحصول على (VIF) **أعلى** من (10) يشير إلى وجود **مشكلة** التعدد الخطي للمتغير المستقل المقصود.
2. **توزيع خطأ التقدير توزيعاً طبيعياً تقريبياً: (The estimation error has an approximate normal distribution)** يُعد اختبار اعتدالية توزيع خطأ التقدير من الشروط الواجب اختبارها عند بناء نماذج تحليل الانحدار الخطي المتعدد، وسيتم استخدام اختبار شبيرو–ويلك (Shapiro–Wilk test) والذي تنص فرضيته الصفرية على اعتدالية البيانات لاختبار ذلك، فإذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية **أصغر** من مستوى الدلالة (α=0.05)، دلَّ ذلك على **عدم** اعتدالية البيانات.
3. **ثبات تباين الأخطاء العشوائية (Homoskedasticity):** يُعد اختبار ثبات تباين الأخطاء العشوائية من الشروط الواجب اختبارها عند بناء أي نموذج وللتأكد من توافر الشرط المذكور، تم استخدام اختبار بروش–بيجين (Breusch–Pagan / Cook–Weisberg test)، فإذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار بروش–بيجين **أقل** من مستوى الدلالة (0.05)، دلَّ ذلك على **عدم** ثبات تباين الأخطاء العشوائية (Hetroskedasticity).

سيتم التغلب على مشكلة الترابط الخطي ومشكلة عدم ثبات تباين الأخطاء العشوائية بالاعتماد على (Hoechle, 2007) وباستخدام خاصية Robust Stander Error Rogers (1993).

8.3 وصف أداة الدراسة

تم اعتماد الاستبانة كأداة لجمع البيانات المتعلقة بدراسة أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية في الهيئات المحلية الفِلسطينية وذلك لما تمتاز به هذه الأداة في جمع المعلومات لعدد كبير من الأشخاص في وقت محدد، ولأنها تعطي مساحة كافية

لأفراد العينة في التفكير دون ضغوط، وتتسم بالموضوعية في النتائج (أبو سمرة وآخرون، 2019)، وعليه قامت الباحثة بإعداد وتصميم الاستبانة وتحكيمها، ومن ثم توزيعها على المبحوثين (ملحق رقم 1)، وتكونت الاستبانة من **ثلاث أقسام** رئيسية وهي:

القسم الأول: تضمن هذا القسم معلومات عامة عن أفراد عينة الدراسة وهي: المسمى الوظيفي، التخصص الأكاديمي، والخبرة العملية، إضافة إلى ذلك تضمن القسم الأول معلومات خاصة بالهيئة المحلية وهي: تصنيف الهيئة المحلية حسب وزارة الحكم المحلي، ومعلومات حول خدمة تسوية الأراضي والمياه وقيام الهيئة المحلية بتحصيل رسوم، والأساس المحاسبي المتبع في الهيئة، وجود مدقق خارجي في الهيئة، وجود وحدة رقابة داخلية والنظام المحاسبي المستخدم في الهيئة المحلية.

القسم الثاني: تضمن هذا القسم الفقرات الخاصة بأبعاد الدراسة المتعلقة بالمتغير المستقل الاعتراف بإيراد عملية تسوية الأراضي والمياه والممثل ببعدين وهما تحقُق الإيراد واكتساب الإيراد، حيث خصص (5) فقرات لقياس كل منهما.

القسم الثالث: تضمن هذا القسم الفقرات الخاصة بأبعاد الدراسة المتعلقة بالمتغير التابع والمتمثل بتوافر الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية والممثل ببعدين رئيسيين وهما على الترتيب توافر معلومات مالية تتصف بالملائمة، وتم قياس هذا البعد من خلال ثلاث أبعاد فرعية وهي القيمة التنبؤية، القيمة التأكيدية والأهمية النسبية، وتم تخصيص (5) فقرات لقياس كل بعد، والبعد الرئيسي الثاني توافر معلومات مالية تتصف بالتمثيل الصادق وتفرع منه ثلاث أبعاد فرعية وهي الاكتمال، الحيادية والخلو من الأخطاء وتم قياس كل منها من خلال (5) فقرات.
وقد تناولت الاستبانة فقرات الدراسة وإجاباتها وفق مقياس ليكرت الخماسي ((0) أبداً في حين (4) دائماً)، وذلك بعد التعديل وإضافة وحذف الفقرات وفق آراء المحكمين (ملحق رقم 2).

9.3 صدق وثبات أداة الدراسة

سيتناول هذا الجزء من الدراسة قياس ثبات وصدق أداة الدراسة على التوالي، فيقصد بثبات أداة الدراسة اختبار درجة الدقة التي تقيس بها الأداة هذه المتغيرات أو بعبارة أخرى درجة استقرار النتائج وثباتها فيما لو تم توجيه هذه الأداة مرة أخرى لنفس الأفراد في ظل نفس الظروف، ولقياس ثبات أداة الدراسة

تم الاعتماد على معيارين، الأول معامل كرونباخ ألفا (Alpha Cronbach (AC))، والثاني الموثوقية المركبة (Composite (Reliability (CR) ، وتتراوح قيم معاملات الموثوقية المركبة ومعاملات ألفا كرونباخ بين 0 و 1، وتشير القيم الأعلى إلى مستويات أعلى من الاتساق الداخلي، بالتالي تشير معاملات ألفا كرونباخ وقيم الموثوقية المركبة التي **تزيد** عن 0.70 إلى درجة **جيدة** من الموثوقية (Hair et al., 2017).

وُيقصد بصدق أداة الدراسة ما إذا كانت الأداة تعكس فعلاً محتوى متغيرات الدراسة وتقيس ذلك بفعالية (Sekaran, 2006)، وسيتم قياس صدق أداة الدراسة **بطريقتين** الأولى الصدق المتعلق بالمحتوى (Content validity) من خلال الصدق **الظاهري** (صدق المحكِمين)، والطريقة الثانية الصدق البنائي (Construct validity) من خلال الصدق **التقاربي** (Convergent validity).

فتم قياس صدق المحكمين من خلال عرض الاستبانة على عدد من المحكمين والمختصين ذوي الخبرة (ملحق رقم 2) لإبداء ملاحظاتهم حول فقرات الاستبانة من حيث وضوحها، شموليتها وتحقيقها للهدف الذي أُعدت من أجله، وتم تعديل فقرات الاستبانة وفق الملاحظات والتعديلات المقترحة، وأعيد صياغة الاستبانة بشكلها النهائي وفقاً لذلك. وقد كان الغرض من ذلك، الحكم على درجة شموليتها وملاءمة فقراتها مع هدف الدراسة، وسلامة الصياغة اللغوية بناءً على آراء ومقترحات المحكمين، كما وتم تعديل صياغة بعض الفقرات لُغوياً، وحذف بعض الفقرات وإضافة فقرات أخرى (ملحق رقم 1).

أما فيما يتعلق بالصدق التقاربي الذي يُعد أحد أساليب قياس الصدق البنائي، فعرَّف Hair Jr et al. (2013) الصدق التقاربي على أنهُ "مدى ارتباط المقياس بشكل إيجابي مع المقاييس البديلة لنفس العامل"، ولتقييم الصدق التقاربي أشار Hair Jr et al. (2017) بضرورة دراسة الصدق التقاربي وفقاً لمعيار معاملات التحميل الخارجية (Factor Loading) إلى جانب معيار متوسط التباين المستخرج (Average Variance Extracted (AVE)) وهو من المقاييس الشائعة لإثبات صحة التقارب على مستوى البناء (العامل أو المحور)، وكلاهما يعتمد على التحليل العاملي، فيُعد التحليل العاملي شكلاً متطوراً من أشكال الصدق البنائي، ويستهدف الكشف عن العوامل المشتركة التي تؤثر في الظاهرة المقاسة وتنتهي بتلخيص عدد قليل من العوامل التي يتم تحليلها ودراستها، ويقوم على تقدير كمي لصدق أداة الدراسة من تشبع فقرات الأداة بالعامل أو العوامل التي تقيس مجال معين بشكل معامل إحصائي ارتباطي تُظهره مصفوفة ارتباطية تقيس مجالاً متجانساً عند تطبيق أداة الدراسة على عينة معينة وتبين لنا المصفوفة عدد العوامل (عدد الأبعاد أو عدد المحاور) التي تعبر عن

التباين المشترك بين المتغيرات أو التباين الخاص بالعامل الذي يُمثل إسهام المتغيرات المشتركة في قياس مجال معين (فرج، 1999).

وبناء على ذلك تم إجراء التحليل العاملي لاختبار صدق أداة الدراسة بطريقة المكونات الرئيسية (Principal Component Analysis (PCA))، معتمدين على طريقة التدوير المتعامد لأبعاد الدراسة من خلال طريقة (Varimax rotation) لاعتبار استقلالية العوامل، وتم حذف الفقرات التي يقل تشبعها عن (0.40) (Fornell and Larcher,1981)، كما وتم الاعتماد على قيمة الجذر الكامن التي تساوي 1 فما فوق في اعتماد عدد العوامل الكامنة (محاور الدراسة)، وتجدر الإشارة إلى أن الباحثة قامت بإجراء التحليل العاملي للاعتراف بالإيراد، والخصائص النوعية الأساسية، والتوقيت الصحيح للاعتراف بالإيراد المُتحقِق، والمُعيقات كلٌّ على حدا، نظراً لأن كل عامل له نظرية مختلفة ينتمي إليها.

1.9.3. الصدق والثبات المتعلق ببعدي الاعتراف بإيراد عملية تسوية الأراضي والمياه:

تظهر النتائج الواردة في الجدول (6.3) أن بعدي تحقُق الإيراد واكتساب الإيراد المتعلقان بقياس الاعتراف بإيراد عملية تسوية الأراضي والمياه يتمتعان بدرجة جيدة من الصدق والثبات، فتظهر نتائج معامل ألفا كرونباخ (CA) ومعامل الموثوقية المركبة (CR) لبعدي الاعترف بإيراد عملية التسوية (تحقُق الإيراد، اكتساب الإيراد) قيم **أكبر** من (0.70)، وأن جميع قيم معاملات التحميل (Factor Loading) للفقرات التي تقيس كل منهما **أكبر** من (0.40)، إضافة الى أن قيم متوسط التباين المستخرج (AVE) لبعدي تحقُق الإيراد واكتساب الإيراد **أكبر** من (0.50) (Fornell et al., 1981; Hair et al.,2017).

جدول(6.3–أ) نتائج الصدق والثبات لبعدي الاعتراف بإيراد عملية التسوية

الرمز	المؤشرات (الفقرات)	Factor loading	CA	AVE	CR
RAE	**تحقُق الإيراد (قابلية الإيراد للتحقق)**		**0.886**	**0.631**	**00.89**
RAE1	قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق	0.845			
RAE2	القيام بغالبية النشاطات المتعلقة بالحصول على الإيراد	0.863			

جدول (6.3–ب): نتائج الصدق والثبات لبعدي الاعتراف بإيراد عملية التسوية

الرمز	المؤشرات (الفقرات)	Factor loading	CA	AVE	CR
RAE3	قياس مرحلة الإنجاز بموثوقية	0.844			
RAE4	اكتمال عملية الإيراد ولم يتم فقدان السيطرة على الخدمة من قِبل الهيئة المحلية	0.901			
RAE5	تحصيل قيمة الإيراد نقداً	0.414			
EAR	**اكتساب الإيراد**		**0.904**	**0.702**	**0.919**
EAR1	إنجاز جميع العمليات اللازمة لاكتساب الإيراد	0.516			
EAR2	تقديم الخدمة بغض النظر عن التحصيل النقدي	0.951			
EAR3	تحصيل قيمة الإيراد بدفعات آجلة	0.884			
EAR4	إثبات رصيد الذمم المدينة في السجلات المحاسبية	0.904			
EAR5	مقابلة نفقات التسوية بالإيرادات ذات العلاقة	0.862			

2.9.3. صدق وثبات أبعاد الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية:

تظهر النتائج الواردة في الجدول (7.3) أن أبعاد الدراسة المتعلقة بدراسة الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية تتمتع بدرجة عالية من الصدق والثبات، فتظهر نتائج معامل ألفا كرونباخ (CA) ومعامل الموثوقية المركبة (CR) لأبعاد الخصائص النوعية الأساسية المتمثلة بالقيمة التنبؤية، القيمة التأكيدية، الأهمية النسبية، الاكتمال، الحيادية والخلو من الأخطاء قيم **أكبر** من (0.60)، كما وتظهر النتائج أن جميع قيم معاملات التحميل (Factor Loading) للفقرات التي تقيس تلك العوامل **أكبر** من (0.40)، إضافة إلى ذلك توضح النتائج أن جميع قيم متوسط التباين المستخرج (AVE) **أكبر** من (0.50) لكل من بعد الاكتمال، الأهمية النسبية والقيمة التأكيدية، بينما اظهرت النتائج أن قيم متوسط التباين المستخرج لكل من القيمة التنبؤية، الحيادية والخلو من الأخطاء **أقل** من (0.50) وبالرغم من ذلك نلاحظ أن جميع هذه القيم قد تجاوزت (0.40) وأن قيم الموثوقية المركبة لهذه العوامل **أكبر** من (0.60)، وبذلك يمكن اعتمادها ودراستها (Fornell et al., 1981; Hair et al.,2017).

جدول (7.3–أ): نتائج الصدق والثبات للأبعاد المتعلقة بقياس الخصائص النوعية للمعلومات المالية

الرمز	المؤشرات (الفقرات)	Factor loading	CA	AVE	CR
PV	**القيمة التنبؤية**		**0.952**	**0.476**	**0.818**
PV1	للتنبؤ بالأحداث المستقبلية	0.752			
PV2	حول قيمة الإيراد	0.631			
PV3	حول توقيت الاعتراف بالإيراد	0.571			
PV4	حول قيمة التدفقات النقدية للإيراد	0.763			
PV5	حول توقيت التدفقات النقدية للإيراد	0.712			
CV	**القيمة التأكيدية**		**00.94**	**0.601**	**0.882**
CV1	ذات قيمة استرجاعية تساعد في اتخاذ القرار	0.771			
CV2	تُحسن آلية التنبؤ التي تم استخدامها في سنوات سابقة	0.62			
CV3	قادرة على إحداث فرق في القرارات	0.831			
CV4	للتحقق من صحة التوقعات السابقة	0.82			
CV5	لتقييم نتائج القرارات التي بُنيت عليها هذه التوقعات	0.813			
MAT	**الأهمية النسيبة**		**0.937**	**0.624**	**0.892**
MAT1	درجة الإغفال في اتخاذ القرار	0.798			
MAT2	تضمين الإيراد في القوائم المالية	0.773			
MAT3	التأثير في حكم متخذ القرار	0.726			
MAT4	حجم الخطأ المقدر في الظروف المحيطة في حال حذفه	0.825			
MAT5	حجم الخطأ المقدر في الظروف المحيطة في حال عرضه بصورة خاطئة	0.822			
COM	**الاكتمال**		**0.971**	**00.62**	**0.891**
COM1	تُعبر بصدق عن إيراد التسوية في فترة مالية معينة	0.851			
COM2	ذات موثوقية عالية	0.805			
COM3	تُعبر بصدق عن كافة الأحداث المرتبطة بإيراد التسوية	00.78			
COM4	تساعد المستخدمين في فهم الأحداث المالية	0.756			
COM5	وصفية وتوضيحية لإيراد التسوية	00.74			
NEU	**الحيادية**		**0.928**	**0.478**	**00.82**
NEU1	غير هادفة لتحقيق نتيجة محددة مسبقاً	0.645			
NEU2	تخدم كافة الأطراف دون محاباة لطرف معين	0.783			

جدول (7.3–ب): نتائج الصدق والثبات للأبعاد المتعلقة بالخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية

الرمز	المؤشرات (الفقرات)	Factor loading	CA	AVE	CR
NEU2	تخدم كافة الأطراف دون محاباة لطرف معين	0.783			
NEU3	لا تهدف إلى التأثير على سلوك المستخدم	0.712			
NEU4	يُمكن الوثوق بها والاعتماد عليها في اتخاذ القرار	00.61			
NEU5	غير متحيزة لتحقيق غرض أو هدف محدد	0.694			
FE	**الخلو من الأخطاء**		**0.929**	**0.455**	**0.803**
FE1	تتميز بخلوها من الأخطاء	0.844			
FE2	تصف الحدث دون إغفالات	0.558			
FE3	تصف الحدث دون وجود حذف فيها	0.665			
FE4	تخلو من الأخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المُعلن عنها	0.642			
FE5	تتصف بالتمثيل الصادق للحدث المراد تقديره	0.629			

3.9.3. صدق وثبات أداة الدراسة المتعلقة بالتوقيت الصحيح للاعتراف بالإيراد المُتحقِق من عملية تسوية الأراضي والمياه:

تظهر النتائج الواردة في الجدول (8.3) أن أداة الدراسة المتعلقة بدراسة التوقيت الصحيح للاعتراف بالإيراد المُتحقِق من عملية تسوية الأراضي والمياه تتمتع بدرجة عالية من الصدق والثبات، فتظهر نتائج أن قيمة معامل ألفا كرونباخ (CA) ومعامل الموثوقية المركبة (CR) قد بلغت (0.758) و(0.841) على التوالي، كما وتظهر النتائج أن جميع قيم معاملات التحميل (Factor Loading) **أكبر** من (0.40)، إضافة إلى أن قيمة متوسط التباين المستخرج (AVE) قد تجاوزت (0.50) (Fornell et al., 1981; Hair et al.,2017).

جدول (8.3): نتائج صدق وثبات أداة الدراسة المتعلقة بالتوقيت الصحيح للاعتراف بإيراد عملية التسوية

الرمز	المؤشرات (الفقرات)	Factor loading	CA	AVE	CR
T	**التوقيت الصحيح للاعتراف بالإيراد**		**0.758**	**0.531**	**0.841**
T1	عند انتهاء طاقم المساحة من تحديد الحدود للمواطن	0.818			
T2	عند انتهاء فترة الاعتراض على جداول حقوق الملكية	0.934			
T3	عند تحرير سند الدفع من قِبل الدائرة الهندسية	0.787			
T4	عند استصدار شهادة التسجيل (طابو)	0.427			
T5	عند استحقاق نفقات التسوية تطبيقاً لمبدأ المقابلة	0.558			

4.9.3. صدق وثبات أداة الدراسة المتعلقة بقياس المُعيقات التي من الممكن أن تقف عائقاً أمام قيام المجالس البلدية بالاعتراف بإيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه عند حدوث الإيراد:

تظهر النتائج الواردة في الجدول (9.3) أن أداة الدراسة المتعلقة بدراسة المُعيقات التي من الممكن أن تقف عائقاً أمام قيام المجالس البلدية بالاعتراف بإيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه عند حدوث الإيراد تتمتع بدرجة عالية من الصدق والثبات، حيث أظهرت النتائج أن معامل ألفا كرونباخ (CA) ومعامل الموثوقية المركبة (CA) قد بلغ (0.852) و(0.895) على التوالي، وأن جميع قيم معاملات التحميل (Factor Loading) قد تجاوزت (0.40)، إضافة الى أن قيمة متوسط التباين المستخرج (AVE) بلغت (0.631) (Fornell et al., 1981; Hair et al.,2017).

جدول (9.3): نتائج صدق وثبات أداة الدراسة المتعلقة بقياس المُعيقات التي من الممكن أن تقف عائقاً أمام قيام المجالس البلدية بالاعتراف بإيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه عند حدوث الإيراد

الرمز	المؤشرات (الفقرات)	Factor loading	CA	AVE	CR
OB	**المُعيقات**		**0.852**	**0.631**	**0.895**
OB1	عدم إلمام الموظف المالي بالمعايير المحاسبية الدولية	0.726			
OB2	عدم توفر دورات تدريبية وورشات عمل للموظفين	0.771			
OB3	ضيق الوقت وكثرة الضغوطات	0.804			
OB4	كثرة عدد الأحواض المشمولة بعملية التسوية	0.862			
OB5	مقاومة التغيير من قِبل إدارة الهيئة المحلية وموظفيها	0.801			

10.3 اختبار التوزيع الطبيعي والقيم المُتطرِّفة Normal Distribution & Test Outliers (Value)

تضمنت هذه الدراسة (8) نماذج لقياس أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية في المجالس البلدية الفِلسطينية، وذلك بالاعتماد على عدة متغيرات، تمثلت بـ: الاعتراف بإيراد عملية تسوية المياه والأراضي من خلال **تحقُّق الإيراد واكتسابه** كمتغيرات مستقلة، وتوافر الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية المقاس من خلال متغيرين رئيسيين يتفرع من كل منهما ثلاث متغيرات فرعية، المتغير الرئيسي الأول توافر معلومات مالية تتصف **بالملاءمة** ويتفرع منه ثلاث متغيرات هي **القيمة التنبؤية، القيمة التأكيدية والأهمية النسبية**، والمتغير الرئيسي الثاني توافر معلومات مالية تتصف **بالتمثيل الصادق** ويتفرع منه ثلاث متغيرات هي **الاكتمال، الحيادية و الخلو من الأخطاء.**

ويعتبر الشرط الأول من شروط صلاحية نماذج الانحدار الخطي المتعدد خلو البيانات من القيم المُتطرِّفة التي بدورها تؤثر بشدة على توزيع البيانات المدروسة (Mehmetoglu & 2017 ,Jakobsen)، فتعاني البيانات من وجود قيم مُتطرِّفة إذا كانت القيمة المطلقة لمعامل التفرطح (Kurtosis) لها **أكبر** من (2)، أو القيمة المطلقة لمعامل الالتواء (Skewness) **أكبر** من (1.96) أو كلايهما (George & Mallery, 2010)، وفي حال **عدم** تحقق هذا الشرط تتم معالجة البيانات من خلال استخدام اللوغاريتم الطبيعي، الجذر أو غيرها من الطرق.

ولتحديد فيما إذا كانت متغيرات الدراسة تحتوي على قيم مُتطرِّفة، تم حساب كل من معامل التفرطح ومعامل الالتواء لتوزيع البيانات لكل المتغيرات المدروسة، ومن خلال النتائج الواردة في الجدول (10.3)، نلاحظ عدم وجود قيم مُتطرِّفة في جميع متغيرات الدراسة، كما أظهرت نتائج اختبار شابيرو–ويلك (Shapiro–Wilk Test) المتعلق باختبار التوزيع الطبيعي والذي تنص فرضيته الصفرية على اعتدالية البيانات أن جميع متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، إذا كانت قيم الدلالة الإحصائية لاختبار هذه المتغيرات أكبر من مستوى الدلالة (α=0.05)، عدا أربع متغيرات هي: تحقق الإيراد، اكتساب الإيراد، القيمة التأكيدية والاكتمال والحيادية.

جدول (10.3): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي والقيم المُتطرِّفة لمتغيرات الدراسة

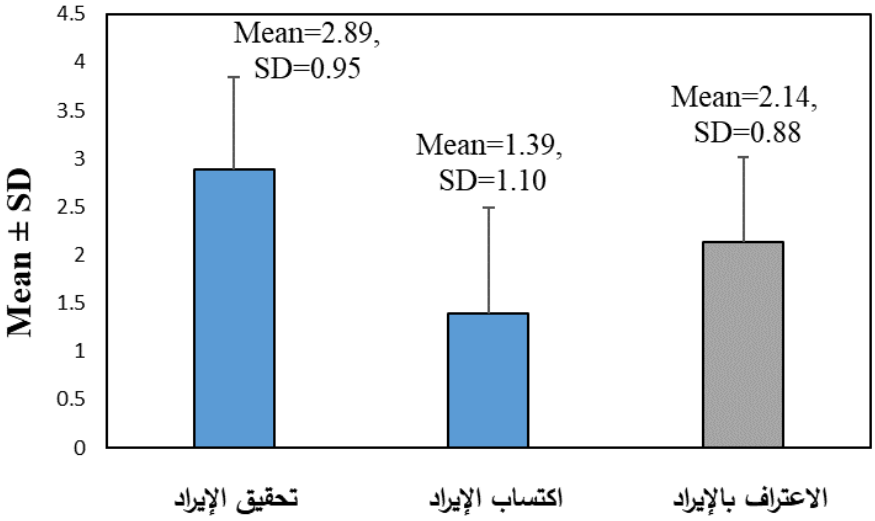
المتغيرات	التفرطح (Kurtosis)	الالتواء (Skewness)	قيمة الاختبار (Z-value)	الدلالة الإحصائية (Sig.)
تحقق الإيراد	-0.544	-0.536	0.917	**0.005
اكتساب الإيراد	-1.032	0.582	0.895	**0.001
الملاءمة	-0.603	-0.250	0.975	0.505
القيمة التنبؤية	-0.866	-0.266	0.947	0.056
القيمة التأكيدية	-0.736	-0.553	0.937	**0.024
الأهمية النسبية	-0.946	-0.134	0.962	0.189
التمثيل الصادق	-0.925	-0.245	0.958	00.13
الاكتمال	-1.354	-0.228	0.909	**0.003
الحيادية	-0.241	-0.581	0.945	**0.047
الخلو من الأخطاء	-0.915	-0.137	0.957	0.126

** تفيد بوجود دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5%.

1.4 مدى اعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية تسوية الأراضي والمياه

لتحديد مدى اعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية تسوية الأراضي والمياه، تم حساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات الموظفين الماليين نحو ذلك، وتوضح النتائج الواردة في الشكل (1.4) أن اعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية تسوية الأراضي والمياه جاء بدرجة **متوسطة**، حيث بلغت نسبة اعتراف المجالس البلدية بإيراد عملية تسوية الأراضي والمياه (53.5%)، ونسبة اعتراف المجالس البلدية بإيراد عملية التسوية من خلال تحقق الإيراد جاءت بدرجة **مرتفعة** وبنسبة اعتراف بلغت (72.3%)، بينما حقق الاعتراف بإيراد عملية التسوية من خلال اكتساب الإيراد درجة **منخفضة** وبنسبة اعتراف بلغت (34.8%).

الشكل (1.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على النتائج الواردة من برنامج SPSS

وفيما يلي عرض وتحليل لنتائج فقرات بعدي المتغير المستقل والمتمثل بالاعتراف بإيراد عملية التسوية من خلال حساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين نحو الفقرات التي تقيس ذلك مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب درجات الوسط الحسابي، وقد اشتمل القسم المتعلق بهذا المتغير على بعدين الأول تحقق الإيراد والثاني اكتساب الإيراد موزعين على (10) فقرات وسيتم تناولهما بالترتيب وهما:

1.1.4. عرض وتحليل نتائج فقرات الاعتراف بالإيراد من خلال تحقُق الإيراد:

يتضـــح من خلال النتائج الواردة في الجدول (1.4) أن نســـبة اعتراف المجالس البلدية بإيراد عملية التسـوية من خلال تحقق الإيراد جاءت بدرجة مرتفعة وبنسـبة اعتراف بلغت (72.3%)، كما وتظهر النتائج أن تحصـــيل قيمة الإيراد نقداً أبرز ما تقوم بإثباته المجالس البلدية في الســـجلات المحاســـبية بنسـبة (95.8%) وبدرجة **مرتفعة جداً**، تلا ذلك قياس مبلغ الإيراد بشـكل موثوق بنسـبة (71.3%) وبدرجة **مرتفعة**، في حين كان اكتمال عملية الإيراد دون فقدان السيطرة على الخدمة من قبل المجلس البلدي الأقل تثبيتاً في السجلات المحاسبية بنسبة (64.0%) وبدرجة **مرتفعة**.

جدول (1.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين حول الاعتراف بإيراد عملية التسوية من خلال تحقُق الإيراد

رمز الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	مستوى الإجابة
RAE5	تحصيل قيمة الإيراد نقداً	.833	0.54	95.8	مرتفع جداً
RAE1	قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق	.852	1.15	71.3	مرتفع
RAE3	قياس مرحلة الإنجاز بموثوقية	.612	1.24	65.3	مرتفع
RAE2	القيام بغالبية النشاطات المتعلقة بالحصول على الإيراد	.592	1.34	64.8	مرتفع
RAE4	اكتمال عملية الإيراد ولم يتم فقدان السيطرة على الخدمة من قِبل المجلس البلدي	.562	1.29	64.0	مرتفع
الاعتراف بإيراد من خلال تحقُق الإيراد		**2.89**	**50.9**	**72.3**	**مرتفع**

2.1.4. عرض وتحليل نتائج فقرات الاعتراف بالإيراد من خلال اكتساب الإيراد:

تشير النتائج الواردة في الجدول (2.4) أن نسبة اعتراف المجالس البلدية بإيراد عملية التسوية من خلال اكتساب الإيراد جاءت بدرجة منخفضة وبنسبة اعتراف بلغت (34.8%)، وأن إنجاز جميع العمليات اللازمة لاكتساب الإيراد أبرز ما تقوم بإثباته المجالس البلدية في السجلات المحاسبية كاكتساب إيراد بنسبة (58.5%) بدرجة **متوسطة**، تلا ذلك مقابلة نفقات التسوية بالإيرادات ذات العلاقة بنسبة (39.0%) وبدرجة **منخفضة**، في حين كان تحصيل قيمة الإيراد بدفعات آجلة الأقل تثبيتاً في السجلات المحاسبية بنسبة (21.3%) وبدرجة **منخفضة**.

جدول (2.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين حول الاعتراف بإيراد عملية التسوية من خلال اكتساب الإيراد

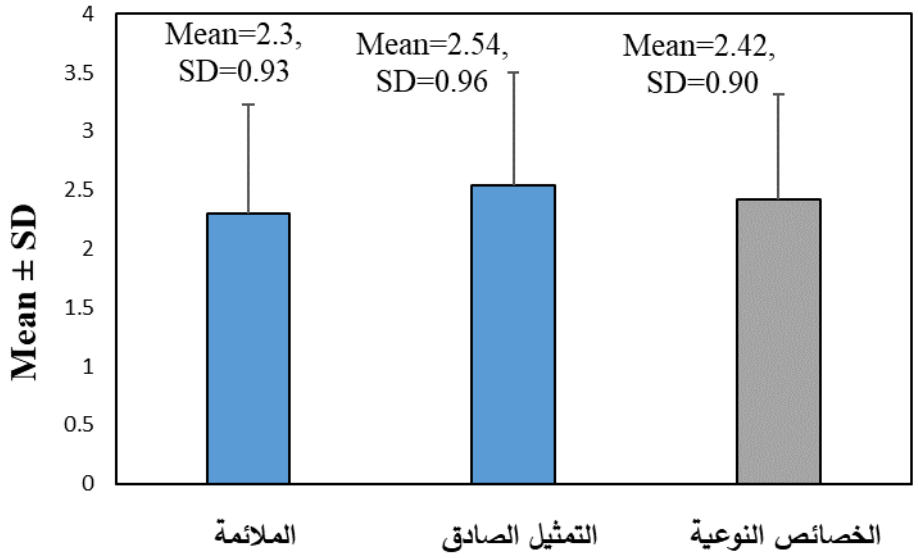
رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	مستوى الإجابة
EAR1	إنجاز جميع العمليات اللازمة لاكتساب الإيراد	2.34	1.26	58.5	متوسط
EAR5	مقابلة نفقات التسوية بالإيرادات ذات العلاقة	1.56	1.47	39.0	منخفض
EAR2	تقديم الخدمة بغض النظر عن التحصيل النقدي	1.20	1.44	30.0	منخفض
EAR4	إثبات رصيد الذمم المدينة في السجلات المحاسبية	1.02	1.31	25.5	منخفض
EAR3	تحصيل قيمة الإيراد بدفعات آجلة	0.85	0.96	21.3	منخفض
الاعتراف بإيراد من خلال الاكتساب		**1.39**	**1.10**	**34.8**	**منخفض**

2.4 مدى توفير المجالس البلدية الفِلسطينية للخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية حول إيراد عملية تسوية الأراضي والمياه

لتحديد مدى توفير المجالس البلدية الفِلسطينية للخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية حول إيراد عملية تسوية الأراضي والمياه، تم حساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين نحو ذلك من وجهة نظر الموظفيين الماليين، وتوضح النتائج الواردة في الشكل (2.4) أن توفير المجالس البلدية الفِلسطينية للخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية حول إيراد عملية تسوية الأراضي والمياه جاء بدرجة **مرتفعة**، حيث بلغت نسبة توافر الخصائص النوعية الأساسية

للمعلومات المالية حول إيراد عملية تسوية الأراضي والمياه (60.5%)، ونسبة توافر المعلومات المالية حول إيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه والتي تتصف بالملاءمة جاءت بدرجة **متوسطة** وبنسبة توافر بلغت (57.5%)، بينما بلغت نسبة توافر المعلومات المالية حول إيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه والتي تتصف بالتمثيل الصادق (63.3%) بدرجة **مرتفعة**.

الشكل (2.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على النتائج الواردة من برنامج SPSS

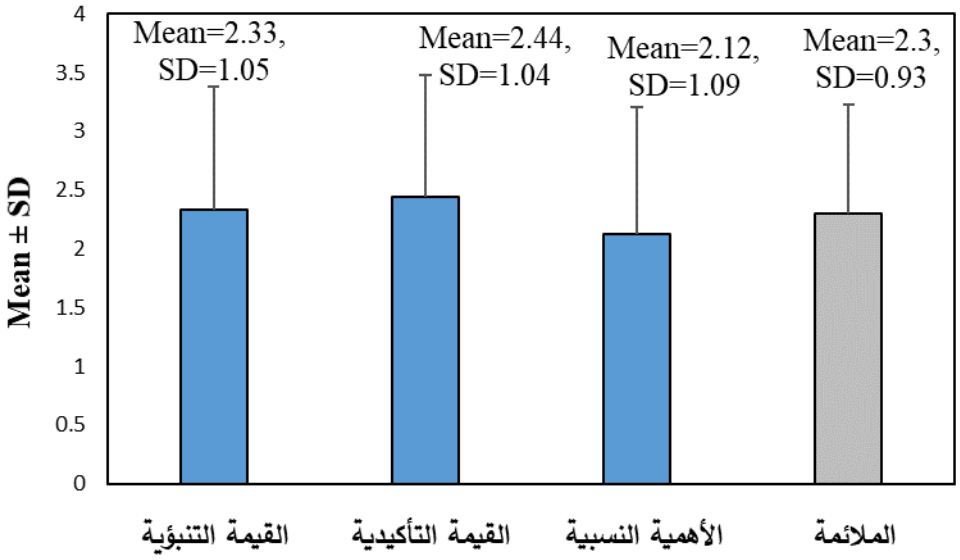
وفيما يلي عرض وتحليل لنتائج فقرات أبعاد المتغير التابع والمتمثل بتوافر الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية، بحيث اشتمل القسم المتعلق بهذا المتغير على بعدين رئيسيين يتفرع من كل منهما ثلاث أبعاد فرعية موزعه على (30) فقرة وسيتم تناولها بالترتيب وهي:

1.2.4. مدى توفير المجالس البلدية الفِلسطينية لمعلومات مالية حول إيراد عملية تسوية الأراضي والمياه تتصف بخاصية الملاءمة:

لتحديد مدى توفير المجالس البلدية الفِلسطينية لمعلومات مالية حول إيراد عملية تسوية الأراضي والمياه تتصف بخاصية الملاءمة، تم حساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية

لاستجابات المبحوثين نحو ذلك من وجهة نظر الموظفين الماليين، وتوضح النتائج الواردة في الشكل (3.4) أن توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية حول إيراد عملية تسوية الأراضي والمياه جاء بدرجة **متوسطة** وبنسبة (57.5%)، كما وتظهر النتائج أن أبرز صفات خاصية الملاءمة توافراً في المعلومات المالية حول إيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه كانت القيمة التأكيدية، والتي جاءت بدرجة **مرتفعة** وبنسبة توافر بلغت (61%)، تلاها القيمة التنبؤية والأهمية النسبية على التوالي، وبنسبة توافر بلغت (58.3%) و(53.0%) على التوالي.

الشكل (3.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول توافر معلومات مالية حول إيراد عملية تسوية الأراضي والمياه تتصف بخاصية الملاءمة



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على النتائج الواردة من برنامج SPSS

وفيما يلي عرض وتحليل لنتائج فقرات المتغير التابع توافر معلومات مالية حول إيراد عملية التسوية تتصف بخاصية الملاءمة من خلال حساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين نحو الفقرات التي تقيس ذلك مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب درجات الوسط الحسابي، وقد اشتمل القسم المتعلق بهذا المتغير على ثلاث أبعاد موزعة على (15) فقرات وسيتم تناولها بالترتيب وهي:

1.1.2.4. عرض وتحليل نتائج فقرات توافر خاصـــية الملاءمة في المعلومات المالية من خلال القيمة التنبؤية:

تظهر النتائج الواردة في الجدول (3.4) أن درجة توافر خاصية الملاءمة من خلال القيمة التنبؤية في المعلومات المالية حول إيراد عملية تسوية الأراضي والمياه جاءت **متوسطة** وبنسبة (58.3%)، كما وتظهر النتائج أن أبرز صفات القيمة التنبؤية توافراً في المعلومات المالية حول إيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه كانت توفير معلومات مالية حول قيمة إيرادات التسوية، والتي جاءت بدرجة **مرتفعة** وبنسبة توافر بلغت (61.5%)، تلاها توفير معلومات مالية حول التنبؤ بالأحداث المستقبلية بنسبة توافر بلغت (61.0%) وبدرجة **مرتفعة**، في حين كان توفير معلومات مالية حول توقيت التدفقات النقدية الأقل توافراً بدرجة **متوسطة** وبنسبة بلغت (55.0%).

جدول (3.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين نحو توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية من خلال القيمة التنبؤية

رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	مستوى الإجابة
PV2	حول قيمة الإيراد	2.46	1.12	61.5	مرتفع
PV1	للتنبؤ بالأحداث المستقبلية	2.44	1.05	61.0	مرتفع
PV4	حول قيمة التدفقات النقدية للإيراد	2.29	1.21	57.3	متوسط
PV3	حول توقيت الاعتراف بالإيراد	2.27	1.2	56.8	متوسط
PV5	حول توقيت التدفقات النقدية للإيراد	2.20	1.14	55.0	متوسط
توافر معلومات مالية حول إيراد عملية التسوية تتصف بخاصية الملاءمة من خلال القيمة التنبؤية		**2.33**	**1.05**	**58.3**	**متوسط**

2.1.2.4. عرض وتحليل نتائج فقرات توافر خاصـــية الملاءمة في المعلومات المالية من خلال القيمة التأكيدية:

يتضح من خلال النتائج الواردة في الجدول (4.4) أن درجة توافر خاصية الملاءمة من خلال القيمة التأكيدية في المعلومات المالية حول إيراد عملية تســوية الأراضـــي والمياه جاءت **مرتفعة** وبنســبة (61.0%)، كما وتظهر النتائج أن أبرز صـــفات القيمة التأكيدية توافراً في المعلومات المالية حول

إيراد خدمة تســـوية الأراضـــي والمياه كانت توفير معلومات مالية حول تُحســـن آلية التنبؤ التي تم اســتخدامها في ســنوات ســابقة، والتي جاءت بدرجة **مرتفعة** وبنســبة توافر بلغت (63.5%)، تلاها توفير معلومات مالية ذات قيمة اســترجاعية تســاعد في اتخاذ القرار بنســبة توافر بلغت (62.8%) وبدرجة **مرتفعة**، في حين كان توفير معلومات مالية حول تقييم نتائج القرارات التي بُنيت عليها هذه التوقعات الأقل توافراً بدرجة **متوسطة** وبنسبة بلغت (58.5%).

جدول (4.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين نحو توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية من خلال القيمة التأكيدية

رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	مستوى الإجابة
CV2	تُحسن آلية التنبؤ التي تم استخدامها في سنوات سابقة	2.54	1.14	63.5	مرتفع
CV1	ذات قيمة استرجاعية تساعد في اتخاذ القرار	2.51	1.00	62.8	مرتفع
CV3	قادرة على إحداث فرق في القرارات	2.44	1.14	61.0	مرتفع
CV4	للتحقق من صحة التوقعات السابقة	2.37	1.26	59.3	متوسط
CV5	لتقييم نتائج القرارات التي بُنيت عليها هذه التوقعات	2.34	1.24	58.5	متوسط
توافر معلومات مالية حول إيراد عملية التسوية تتصف بخاصية الملاءمة من خلال القيمة التأكيدية		**2.44**	**1.04**	**61.0**	**مرتفع**

3.1.2.4. عرض وتحليل نتائج فقرات توافر خاصـــية الملاءمة في المعلومات المالية من خلال الأهمية النسبية:

تشير النتائج الواردة في جدول (5.4) أن درجة توافر خاصية الملاءمة من خلال الأهمية النسبية في المعلومات المالية حول إيراد عملية تسوية الأراضي والمياه جاءت **متوسطة** وبنسبة (53.0%)، كما وتظهر النتائج أن أبرز صفات الأهمية النسبية توافراً في المعلومات المالية حول إيراد خدمة تسوية الأراضـــي والمياه كانت توفير معلومات مالية حول تضـــمين الإيراد في القوائم المالية، والتي جاءت بدرجة **متوســطة** وبنســبة توافر بلغت (58.5%)، تلاها توفير معلومات مالية حول التأثير في حكم

متخذ القرار بنســـبة توافر بلغت (56.0%) وبدرجة **متوســـطة**، في حين كان توفير معلومات مالية حول حجم الخطأ المقدر في الظروف المحيطة في حال حذفه الأقل توافراً بدرجة **متوســطة** وبنســبة بلغت (48.3%).

جدول (5.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين نحو توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية من خلال الأهمية النسبية

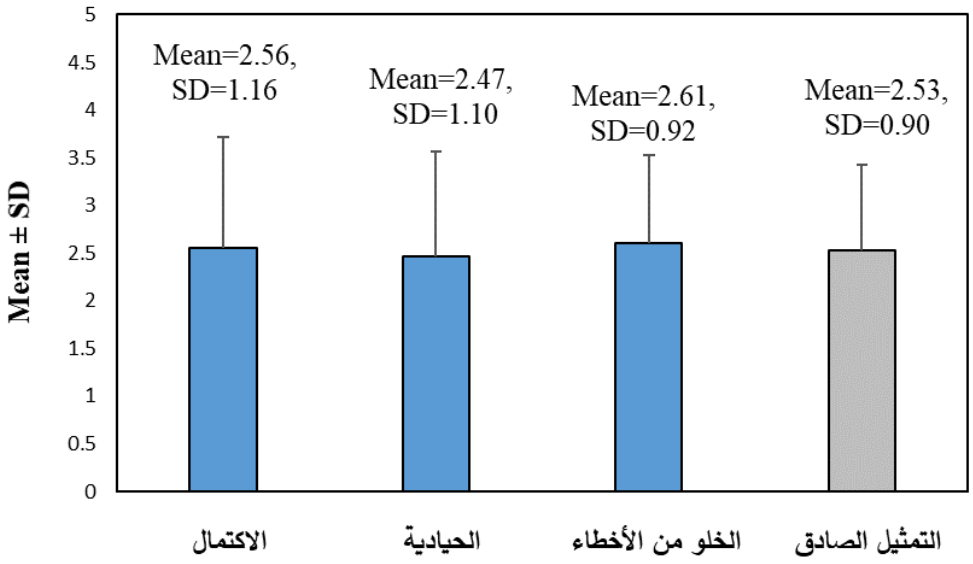
رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	مستوى الإجابة
MAT2	تضمين الإيراد في القوائم المالية	2.34	1.22	58.5	متوسط
MAT3	التأثير في حكم متخذ القرار	2.24	1.2	56.0	متوسط
MAT1	درجة الإغفال في اتخاذ القرار	2.15	1.11	53.8	متوسط
MAT5	حجم الخطأ المقدر في الظروف المحيطة في حال عرضه بصورة خاطئة	1.95	1.32	48.8	متوسط
MAT4	حجم الخطأ المقدر في الظروف المحيطة في حال حذفه	1.93	1.25	48.3	متوسط
توافر معلومات مالية حول إيراد عملية التسوية تتصف بخاصية الملاءمة من خلال الأهمية النسبية		**2.12**	**1.09**	**53.0**	**متوسط**

2.2.4. مدى توفير المجالس البلدية الفِلسطينية لمعلومات مالية حول إيراد عملية تسوية الأراضي والمياه تتصف بخاصية التمثيل الصادق:

لتحديد مدى توفير المجالس البلدية الفِلسطينية لمعلومات مالية حول إيراد عملية تسوية الأراضي والمياه تتصف بخاصية التمثيل الصادق، تم حساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين نحو ذلك من وجهة نظر الموظفين الماليين مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب درجات الوسط الحسابي، وتوضح النتائج الواردة في الشكل (4.4) أن توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية حول إيراد عملية تسوية الأراضي والمياه جاء بدرجة **مرتفعة** وبنسبة (63.3%)،

كما وتظهر النتائج أن أبرز صفات خاصية التمثيل الصادق توافراً في المعلومات المالية حول إيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه كانت الخلو من الأخطاء، والتي جاءت بدرجة **مرتفعة** وبنسبة توافر بلغت (65.3%)، تلاها الاكتمال والحيادية على التوالي، وبنسبة توافر بلغت (64.0%) و(61.8%) على التوالي.

الشكل (4.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول توافر معلومات مالية حول إيراد عملية تسوية الأراضي والمياه تتصف بخاصية التمثيل الصادق



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على النتائج الواردة من برنامج SPSS

وفيما يلي عرض وتحليل لنتائج فقرات أبعاد المتغير التابع توافر المعلومات المالية حول إيراد عملية التسوية تتصف بخاصية التمثيل الصادق من خلال حساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين نحو الفقرات التي تقيس ذلك مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب درجات الوسط الحسابي، وقد اشتمل القسم المتعلق بهذا المتغير على ثلاث أبعاد موزعة على (15) فقرات وسيتم تناولها بالترتيب وهي:

1.2.2.4. عرض وتحليل نتائج فقرات توافر خاصـية التمثيل الصـادق في المعلومات المالية من خلال الاكتمال:

يتضـح من خلال الجدول (6.4) أن درجة توافر خاصـية التمثيل الصـادق من خلال الاكتمال في المعلومات المالية حول إيراد عملية تسـوية الأراضـي والمياه جاءت **مرتفعة** وبنسـبة (64.0%)، كما وتظهر النتائج أن أبرز صفات الاكتمال توافراً في المعلومات المالية حول إيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه كانت توفير معلومات مالية تُعبر بصـدق عن إيراد التسـوية في فترة مالية معينة، والتي جاءت بدرجة **مرتفعة** وبنسبة توافر بلغت (69.0%)، في حين كان توفير معلومات مالية وصفية وتوضيحية لإيراد التسوية الأقل توافراً بدرجة **متوسطة** وبنسبة بلغت (59.3%).

جدول (6.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين نحو توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية من خلال الاكتمال

رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	مستوى الإجابة
COM1	تُعبر بصدق عن إيراد التسوية في فترة مالية معينة	2.76	1.09	69.0	مرتفع
COM2	ذات موثوقية عالية	2.71	1.19	67.8	مرتفع
COM3	تُعبر بصدق عن كافة الأحداث المرتبطة بإيراد التسوية	2.49	1.16	62.3	مرتفع
COM4	تساعد المستخدمين في فهم الأحداث المالية	2.46	1.32	61.5	مرتفع
COM5	وصفية وتوضيحية لإيراد التسوية	2.37	1.36	59.3	متوسط
التمثيل الصادق من خلال الاكتمال		**62.5**	**1.16**	**64.0**	**مرتفع**

2.2.2.4. عرض وتحليل نتائج فقرات توافر خاصـية التمثيل الصـادق في المعلومات المالية من خلال الحيادية:

يتضح من خلال النتائج الواردة في الجدول (7.4) أن درجة توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال الحيادية في المعلومات المالية حول إيراد عملية تسـوية الأراضـي والمياه جاءت **مرتفعة** وبنسـبة (61.8%)، كما وتظهر النتائج أن أبرز صـفات الحيادية توافراً في المعلومات المالية حول إيراد

خدمة تســـوية الأراضـــي والمياه كانت توفير معلومات مالية غير متحيزة لتحقيق غرض أو هدف محدد، والتي جاءت بدرجة **مرتفعة** وبنسبة توافر بلغت (67.8%)، تلاها توفير معلومات مالية يُمكن الوثوق بها والاعتماد عليها في اتخاذ القرار بنســبة توافر بلغت (64.8%) وبدرجة **مرتفعة**، في حين كان توفير معلومات مالية غير هادفة لتحقيق نتيجة محددة مسبقاً الأقل توافراً بدرجة **متوسطة** وبنسبة بلغت (56.8%).

جدول (7.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين نحو توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية من خلال الحيادية

رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	مستوى الإجابة
NEU5	غير متحيزة لتحقيق غرض أو هدف محدد	2.71	1.29	67.8	مرتفع
NEU4	يُمكن الوثوق بها والاعتماد عليها في اتخاذ القرار	2.59	1.2	64.8	مرتفع
NEU2	تخدم كافة الأطراف دون محاباة لطرف معين	2.44	1.25	61.0	مرتفع
NEU3	لا تهدف إلى التأثير على سلوك المستخدم	2.34	1.3	58.5	متوسط
NEU1	غير هادفة لتحقيق نتيجة محددة مسبقاً	2.27	1.23	56.8	متوسط
توافر معلومات مالية حول إيراد عملية التسوية تتصف بخاصية التمثيل الصادق من خلال الحيادية		**72.4**	**1.10**	**61.8**	**مرتفع**

3.2.2.4. عرض وتحليل نتائج فقرات توافر خاصــية التمثيل الصــادق في المعلومات المالية من خلال الخلو من الأخطاء:

يتضح من خلال النتائج الواردة في الجدول (8.4) أن درجة توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال الخلو من الأخطاء في المعلومات المالية حول إيراد عملية تسوية الأراضي والمياه جاءت **مرتفعة** وبنسبة (65.3%)، كما وتظهر النتائج أن أبرز صفات الخلو من الأخطاء توافراً في المعلومات المالية حول إيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه كانت توفير معلومات مالية تصف الحدث دون وجود حذف فيها، والتي جاءت بدرجة **مرتفعة** وبنسبة توافر بلغت (67.8%)، تلاها توفير معلومات مالية تتميز بخلوها من الأخطاء وتوفير معلومات مالية تصف الحدث دون إغفالات بنسبة توافر بلغت (67.0%)

لكل منهما وبدرجة **مرتفعة**، في حين كان توفير معلومات مالية تخلو من الأخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المُعلن عنها الأقل توافراً بدرجة **مرتفعة** وبنسبة بلغت (61.0%).

جدول (8.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين نحو توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية من خلال الخلو من الأخطاء

رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	مستوى الإجابة
FE3	تصف الحدث دون وجود حذف فيها	2.71	1.03	67.8	مرتفع
FE1	تتميز بخلوها من الأخطاء	2.68	1.01	67.0	مرتفع
FE2	تصف الحدث دون إغفالات	2.68	0.85	67.0	مرتفع
FE5	تتصف بالتمثيل الصادق للحدث المراد تقديره	2.54	1.12	63.5	مرتفع
FE4	تخلو من الأخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المُعلن عنها	2.44	1.21	61.0	مرتفع
توافر معلومات مالية حول إيراد عملية التسوية تتصف بخاصية التمثيل الصادق من خلال الخلو من الأخطاء		**2.61**	**20.9**	**65.3**	**مرتفع**

3.4 عرض اختبار ونتائج فرضيات الدراسة

1.3.4. فرضية الدراسة الرئيسية الأولى:

تنص فرضية الدراسة الرئيسية الأولى على "**لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالإيراد (تحقق الإيراد أو قابلية الإيراد للتحقق، واكتساب الإيراد) على توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه في المجالس البلدية الفِلسطينية**".

انبثق من هذه الفرضية **ثلاث فرضيات فرعية** سيتم دراستها على التوالي، وتنص كل منها على:

أ- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالإيراد على توافر خاصية الملاءمة من خلال **القيمة التنبؤية** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه في المجالس البلدية الفِلسطينية.

ب-لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالإيراد على توافر خاصية الملاءمة من خلال **القيمة التأكيدية** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه في المجالس البلدية الفِلسطينية.

ت-لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالإيراد على توافر خاصية الملاءمة من خلال **الأهمية النسبية** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه في المجالس البلدية الفِلسطينية.

كما ذكر سابقاً ومن أجل تحديد أثر الاعتراف بالإيراد على توافر خاصية **الملاءمة** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه للهيئات المحلية الفِلسطينية، تم استخدام بعدي **تحقُّق الإيراد واكتساب الإيراد** لتمثيل المتغير المستقل الممثل بالاعتراف بالإيراد لتطبيق **نموذجين** من نماذج الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression) لدراسة ذلك الأثر، النموذج **الأول** يحتوي على المتغيرات المستمدة من التحليل العاملي للاعتراف بالإيراد (تحقُّق الإيراد، اكتساب الإيراد) فيما يحتوي نموذج الانحدار الخطي **الثاني** على المتغيرات المدرجة في نموذج الانحدار الخطي الأول بالإضافة للمتغير الضابط (Control Variable) والمتمثل **بالأساس المحاسبي** المتبع في المجلس البلدي (الأساس النقدي، أساس الاستحقاق) على صورة (Dummy variable) لدراسة أهميته في دراسة أثر الاعتراف بالإيراد على توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه للهيئات المحلية الفِلسطينية.

قبل تطبيق نموذجي الانحدار الخطي المتعدد، ومن أجل الإجابة عن فرضية الدراسة الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية المنبثقة منها، تم حساب معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة كما هو موضح في مصفوفة الارتباط (Correlation Matrix) في جدول (9.4) لدراسة طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

جدول (9.4): مصفوفة معاملات ارتباط بيرسون بين بعدي الاعتراف بالإيراد وأبعاد خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية

المتغيرات	REL	PV	CV	MAT	REA	EAR	AB	VIF
REL	1							
PV	0.895**	1						
CV	0.870**	0.699**	1					
MAT	0.861**	0.656**	0.593**	1				
REA	0.692**	0.591**	0.638**	0.590**	1			1.52
EAR	0.409**	0.397**	0.453**	0.231	0.479**	1		1.30
AB	−0.520**	−0.494**	0.463**−	−0.410**	−0.440**	−0.241	1	1.24

** تفيد بوجود دلالة إحصائية عند مستوى 5%.

يتضح من خلال النتائج الواردة في جدول (9.4)، وجود **علاقة طردية** ذات دلالة إحصائية بين اعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية تسوية الأراضي والمياه من خلال **تحقُق** الإيراد من جهة وتوافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وأبعادها المتمثلة بالقيمة التنبؤية، القيمة التأكيدية والأهمية النسبية من جهة أخرى، حيث بلغت قيمة معامل ارتباط بيرسون للعلاقات (0.692)، (0.591)، (0.638) و(0.590) على التوالي، إضافة إلى ذلك يتضح من خلال النتائج وجود **علاقة طردية** ذات دلالة إحصائية بين اعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية تسوية الأراضي والمياه من خلال **اكتساب** الإيراد من جهة وتوافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وبعديها القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية من جهة أخرى، حيث بلغت قيمة معامل ارتباط بيرسون للعلاقات (0.409)، (0.397)، و(0.453) على التوالي، كما وأظهرت النتائج وجود **علاقة عكسية** بين توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وأبعادها المتمثلة بالقيمة التنبؤية، القيمة التأكيدية والأهمية النسبية من جهة **والأساس المحاسبي** المتبع في المجلس البلدي من جهة أخرى.

كما تم الإشارة سابقاً، للإجابة عن فرضية الدراسة الرئيسية الأولى المتعلقة بدراسة أثر الاعتراف بالإيراد على توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه للهيئات المحلية الفِلسطينية، سيتم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression)، وكما هو معلوم، أن استخدام هذا الاختبار يستلزم الإيفاء بمجموعة **شروط** لا بد التحقق منها وهي:

1. **التداخل الخطي (Multicollinearity):** وللتأكد من توافر الشرط المذكور تم استخراج معامل تضخم التباين (VIF) بعد إجراء المعالجة الإحصائية، ويشير الجدول رقم (4-9) إلى أن قيم معامل تضخم التباين **أقل** من (10) حيث يُعد ذلك مؤشراً إلى عدم وجود مشكلة الترابط الخطي بين المتغيرات المستقلة وهذا يدل على قبول القيم وأنها مناسبة لإجراء تحليل الانحدار الخطي المتعدد Gujarati (2010) .
2. **توزيع خطأ التقدير تقريباً توزيعاً طبيعياً (The estimation error has an approximate normal distribution):** تشير نتائج اختبار شبيرو-ويلك (Shapiro–Wilk test) الواردة في جدول (4-10) أن خطأ التقدير في كلا النموذجين يتوزع توزيعاً طبيعياً في عينة الدراسة، حيث كانت قيم الدلالة الإحصائية لكل منهما **أكبر** من مستوى الدلالة (α=0.05)، مما يدل على **اعتدالية** البيانات.
3. **ثبات تباين الأخطاء العشوائية (Homoskedasticity):** تشير نتائج اختبار بروش-بيجين (Breusch–Pagan / Cook–Weisberg) في الجدول (4-10) أن النموذج الأول يعاني من **مشكلة** عدم ثبات تباين الأخطاء العشوائية، بحيث كانت قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار بروش-بيجين **أقل** من مستوى الدلالة (0.05)، وسيتم التغلب على هذه **المشكلة** في النموذج المذكور بالاعتماد على (Hoechle, 2007) وباستخدام خاصية Robust Rogers (1993) Stander Error، بينما أظهرت النتائج أن النموذج الثاني **لا** يعاني من مشكلة عدم ثبات تباين الأخطاء العشوائية .

وبالاعتماد على ما سبق نستطيع استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار فرضية الدراسة الرئيسية الأولى، وتشير النتائج المتعلقة بنموذج الدراسة الأول (Model 1.A) الواردة في جدول

(10.4) إلى **وجود أثر** ذو دلالة إحصائية لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية على توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.001) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (α=0.05)، كما ونلاحظ أن للمتغيرات المستقلة المتمثلة بالاعتراف بإيراد عملية التسوية من خلال تحقُق الإيراد ومن خلال اكتساب الإيراد القدرة على تفسير (48.72%) من التباين في توافر خاصية الملاءمة في العمليات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، الأمر الذي يؤكد على وجود متغيرات أخرى **لم** يتم دراستها في النموذج ولعل أهمها **الأساس المحاسبي** المتبع في الهيئات (الأساس النقدي، أساس الاستحقاق) كمتغير ضابط (Control Variable) في تفسير العلاقة بين المتغيرين، وبناء عليه تم إنشاء نموذج الانحدار الخطي المتعددة الثاني (Model 1.B) والذي يشمل جميع متغيرات النموذج الأول مضافاً إليها الأساس المحاسبي لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى، وأشارت النتائج الواردة في جدول (10.4) إلى **وجود أثر** ذو دلالة إحصائية لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية على توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، مما يؤدي إلى **رفض** الفرضية الرئيسية الأولى، وبلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (α=0.05)، ومما يُظهر أن لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية القدرة على تفسير (54.38%) من التباين في توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.

إضافة إلى ذلك أظهرت النتائج **وجود أثر** إيجابي ذو دلالة إحصائية لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية من خلال **تحقُق** الإيراد على توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.000) وهي **أقل** من مستوى الدلالة المعنوية (α=0.05)، فزيادة الاعتراف بإيراد عملية التسوية من خلال تحقُق الإيراد بمقدار درجة واحدة سيؤدي إلى زيادة توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية بمقدار (0.519) درجة، بينما أظهرت النتائج **عدم وجود أثر** ذو دلالة إحصائية لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية من خلال **اكتساب** الإيراد على توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.472) وهي **أكبر** من مستوى الدلالة المعنوية (α=0.05)، إضافة إلى ذلك أظهرت النتائج أن متوسط درجة توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية المياه والأراضي في

المجالس البلدية التي تتبع **أساس الاستحقاق أقل منها في الهيئات التي تتبع الأساس النقدي** بمقدار (0.489) درجة.

جدول (10.4): نتائج تحليل نموذج الانحدار الخطي المتعدد (Regression model 1) لدراسة أثر اعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية على توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية

	Regression model 1.A			Regression model 1.B		
المتغيرات	**المعاملات B**	**دالة الاختبار t−statistic**	**الدلالة الإحصائية Sig.**	**المعاملات B**	**دالة الاختبار t−statistic**	**الدلالة الإحصائية Sig.**
ثابت الانحدار B_0	0.367	0.69	0.492	0.966	2.23	**0.032
تحقيق الايراد (REA)	0.627	3.52	**0.001	0.519	3.89	**0.000
اكتساب الايراد (EAR)	0.085	0.74	0.463	0.077	0.73	0.472
الاساس المحاسبي(AB)				−0.489	−2.14	**0.039
اختبار نموذج الدراسة						
دالة الاختبار	F(2,38)=8.48			F(3,37)=14.86		
الدلالة الاحصائية	Sig.=0.001			Sig.=0.000		
معامل التحديد (R^2)	$\boldsymbol{R^2 = 0.4872}$			$\boldsymbol{R^2 = 0.5438}$		
اختبار معامل لاجرنج	$\boldsymbol{\chi^2(1) = 5.80, Sig. = 0.016}$			$\chi^2(1) = 5.0, Sig. = 0.479$		
اختبار شبيرو−ويلك لخطأ التقدير	test−statistic=0.977, Sig.=0.549			test−statistic=0.977, Sig.=0.553		

** تفيد بوجود دلالة إحصائية عند مستوى 5%، χ^2 قيمة اختبار مربع كاي، F قيمة اختبار "ف"

أما فيما يتعلق بنتائج **الفرضيات الفرعية** والمتعلقة بدراسة تأثير اعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية تسوية الأراضي والمياه على توافر خاصية الملاءمة من خلال القيمة التنبؤية، القيمة التأكيدية والأهمية النسبية في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية كل على حدا، أظهرت النتائج الواردة في جدول (114) ما يلي:

- وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية على توافر خاصية الملاءمة من خلال **القيمة التنبؤية** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية

(α=0.05)، مما يؤدي إلى رفض الفرضية الفرعية الأولى، ومما يُظهر أن لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية القدرة على تفسير (43.16%) من التباين في توافر خاصية الملاءمة من خلال القيمة التنبؤية في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.

- وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية على توافر خاصية الملاءمة من خلال **القيمة التأكيدية** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (α=0.05)، مما يؤدي إلى رفض الفرضية الفرعية الثانية، ومما يُظهر أن لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية القدرة على تفسير (47.40%) من التباين في توافر خاصية الملاءمة من خلال القيمة التأكيدية في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.
- وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية على توافر خاصية الملاءمة من خلال **الأهمية النسبية** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (α=0.05)، مما يؤدي إلى رفض الفرضية الفرعية الثالثة، ومما يُظهر أن لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية القدرة على تفسير (38.08%) من التباين في توافر خاصية الملاءمة من خلال الأهمية النسبية في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.

ومن جهة أخرى نلاحظ وجود **أثر إيجابي** ذو دلالة إحصائية لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بالإيراد من خلال تحقُق إيراد عملية التسوية على توافر خاصية الملاءمة بأبعدها الثلاثة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية كل على حدا، كما ونلاحظ أن متوسط درجة توافر معلومات مالية تتصف بالملاءمة من خلال القيمة التنبؤية في المجالس البلدية التي تتبع **أساس الاستحقاق أقل منها في الهيئات التي تتبع الأساس النقدي.**

جدول (11.4): نتائج تحليل نموذج الانحدار الخطي المتعدد (Regression model 1) لدراسة أثر اعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية على توافر صفات خاصية الملاءمة

	Regression model 1.1			Regression model 1.2			Regression model 1.3		
	المتغير التابع : القيمة التنبؤية			المتغير التابع : القيمة التأكيدية			المتغير التابع : الأهمية النسبية		
	B	T	Sig.	B	T	Sig.	B	T	Sig.
B_0	1.214	2.22	**0.032	1.021	1.26	0.215	0.661	1.12	0.272
REA	0.440	2.61	**0.013	0.496	2.20	**0.034	0.621	3.40	**0.002
EAR	0.131	0.98	0.334	0.173	1.25	0.220	−0.072	−0.49	0.622
AB	−0.597	−2.07	**0.046	−0.456	−1.32	0.195	−0.412	−1.32	0.196
اختبار نموذج الدراسة	F(3,37)=9.366 Sig.=0.000			F(3,37)=11.81 Sig.=0.000			F(3,37)=7.584 Sig.=0.000		
معامل التحديد	$R^2 = 0.4316$			$R^2 = 0.4740$			$R^2 = 0.3808$		
اختبار معامل لاجرنج	$\chi^2(1) = 0.11$ $\text{Sig.} = 0.7400$			$\chi^2(1) = 5.10$ $\text{Sig.} = 0.0239$			$\chi^2(1) = 0.81$ $\text{Sig.} = 0.3687$		
اختبار شبيرو−ويلك لخطأ التقدير	test−statistic=0.976 Sig.=0.527			test−statistic=0.973 Sig.=0.427			test−statistic=0.963 Sig.=0.196		

** تفيد بوجود دلالة إحصائية عند مستوى 5%، χ^2 قيمة اختبار مربع كاي، F قيمة اختبار "ف"

من خلال النتائج الواردة في جدول (10.4) وجدول (11.4)، نلاحظ وجود أثر لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية على توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، بالتالي **رفض الفرضية الرئيسية**، كما وأظهرت النتائج وجود أثر إيجابي لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية على توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية من خلال القيمة التنبؤية، القيمة التأكيدية والأهمية النسبية، بالتالي **رفض الفرضية الفرعية الأولى والفرضية الفرعية الثانية وأيضا الفرضية الفرعية الثالثة.**

2.3.4. اختبار فرضية الدراسة الرئيسية الثانية:

تنص فرضية الدراسة الرئيسية الثانية على "**لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالإيراد (تحقق الإيراد أو قابلية الإيراد للتحقق، واكتساب الإيراد) على توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه في المجالس البلدية الفِلسطينية**".

نبثق من هذه الفرضية **ثلاث فرضيات فرعية** سيتم دراستها على التوالي، وتنص كل منها على:

أ- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالإيراد على توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال **الاكتمال** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه في المجالس البلدية الفِلسطينية.

ب-لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالإيراد على توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال **الحيادية** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه في المجالس البلدية الفِلسطينية.

ت-لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاعتراف بالإيراد على توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال **الخلو من الأخطاء** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه في المجالس البلدية الفِلسطينية.

كما ذكر سابقاً ومن أجل تحديد أثر الاعتراف بالإيراد على توافر خاصية **التمثيل الصادق** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه للهيئات المحلية الفِلسطينية، تم استخدام بعدي **تحقُق الإيراد واكتساب الإيراد** لتمثيل المتغير المستقل الممثل بالاعتراف بإيراد عملية تسوية المياه والأراضي لتطبيق نموذج الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression) لدراسة ذلك الأثر بوجود المتغير الضابط (Control Variable) والمتمثل **بالأساس المحاسبي** المتبع في الهيئة المحلية (الأساس النقدي، أساس الاستحقاق)، وقبل تطبيق نموذج الانحدار الخطي المتعدد من أجل الإجابة عن فرضية الدراسة الرئيسية الثانية والفرضيات الفرعية المنبثقة منها، تم حساب معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة كما هو موضح في مصفوفة الارتباط (Correlation Matrix) في جدول (12.4) لدراسة طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

يتضح من خلال النتائج الواردة في جدول (12.4)، وجود علاقة **طردية** ذات دلالة إحصائية بين اعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية تسوية الأراضي والمياه من خلال **تحقُق** الإيراد من

جهة وتوافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وأبعادها المتمثلة بالاكتمال، الحيادية والخلو من الأخطاء من جهة أخرى، حيث بلغت قيمة معامل ارتباط بيرسون للعلاقات (0.660)، (0.618)، (0.581) و(0.585) على التوالي، إضافة إلى ذلك يتضح من خلال النتائج وجود علاقة **طردية** ذات دلالة إحصائية بين اعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية من خلال **اكتساب** الإيراد من جهة وتوافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وأبعادها الاكتمال، الحيادية والخلو من الأخطاء من جهة أخرى، حيث بلغت قيمة معامل ارتباط بيرسون للعلاقات (0.511)، (0.520)، (0.455)، و(0.395) على التوالي، كما وأظهرت النتائج وجود علاقة **عكسية** بين توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وأبعادها المتمثلة بالاكتمال، الحيادية والخلو من الأخطاء من جهة **والأساس المحاسبي** المتبع في الهيئة المحلية من جهة أخرى.

جدول (12.4): مصفوفة معاملات ارتباط بيرسون بين بعدي الاعتراف بالإيراد وأبعاد خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية

المتغيرات	FR	COM	NEU	FE	REA	EAR	A	VIF
FR	1							
COM	0.916**	1						
NEU	0.906**	0.734**	1					
FE	0.883**	0.720**	0.707**	1				
REA	0.660**	0.618**	0.581**	0.585**	1			1.52
EAR	0.511**	0.520**	0.455**	0.395**	0.478**	1		1.30
AB	-0.684**	-0.581**	-0.605**	-0.678**	-0.440**	-0.238	1	1.24

** تفيد بوجود دلالة إحصائية عند مستوى 5%.

كما تم الإشارة سابقاً، للإجابة عن فرضية الدراسة الرئيسية الثانية المتعلقة بدراسة أثر الاعتراف بالإيراد على توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية الأراضي والمياه للهيئات المحلية الفِلسطينية، سيتم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression)، و كما هو معلوم، أن استخدام هذا الاختبار يستلزم الإيفاء بمجموعة شروط لا بد التحقق منها، فتظهر النتائج الواردة في جدول (12.4) أن قيم معامل تضخم التباين للمتغيرات المستقلة **أقل** من (10) حيث يُعد ذلك مؤشراً إلى عدم وجود مشكلة الترابط الخطي بين المتغيرات المستقلة(2010) Gujarati، إضافة إلى ذلك تشير نتائج اختبار شبيرو–ويلك (Shapiro–Wilk test) الواردة في جدول (4–13) أن خطأ التقدير في النموذج يتوزع توزيعاً طبيعياً، حيث كانت قيمة الدلالة الإحصائية **أكبر** من مستوى الدلالة (α=0.05)، أما فيما يتعلق بثبات تباين الخطأ، فتشير نتائج اختبار بروش–بيجين (Breusch–Pagan / Cook–Weisberg) في الجدول (4–13) أن النموذج المدروس **لا** يعاني من مشكلة عدم ثبات تباين الأخطاء العشوائية، بحيث كانت قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار بروش–بيجين **أكبر** من مستوى الدلالة (0.05).

وبالاعتماد على ما سبق نستطيع استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار فرضية الدراسة الرئيسية الثانية، فتشير النتائج الواردة في جدول (13.4) إلى **وجود أثر** ذو دلالة إحصائية لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية تسوية الأراضي والمياه على توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، مما يؤدي إلى **رفض** الفرضية الرئيسية الثانية، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة (α=0.05)، ومما يُظهر أن لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية القدرة على تفسير (67.1%) من التباين في توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، إضافة إلى ذلك أظهرت النتائج إلى وجود **أثر إيجابي** ذو دلالة إحصائية لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية من خلال **تحقُق** الإيراد على توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.006) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (α=0.05)، فزيادة الاعتراف بإيراد عملية التسوية من خلال **تحقُق** الإيراد بمقدار درجة واحدة سيؤدي إلى زيادة توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية بمقدار (0.393) درجة، إضافة إلى ذلك أظهرت النتائج وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية من خلال **اكتساب** الإيراد على توافر خاصية التمثيل

الصادق في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.035) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (α=0.05)، فزيادة الاعتراف بإيراد عملية التسوية من خلال **اكتساب** الإيراد بمقدار درجة واحدة سيؤدي إلى زيادة توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية بمقدار (0.205) درجة، كما وأظهرت النتائج أن متوسط درجة توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية تسوية المياه والأراضي في الهيئات التي تتبع **أساس الاستحقاق أقل منها في الهيئات التي تتبع الأساس النقدي** بمقدار (0.917) درجة.

جدول (13.4): نتائج تحليل نموذج الانحدار الخطي المتعدد (Regression model 2) لدراسة أثر اعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية على توافر خاصية التمثل الصادق في المعلومات المالية

Regression model 2			
المتغيرات	**المعاملات B**	**دالة الاختبار t-statistic**	**الدلالة الإحصائية Sig.**
ثابت الانحدار B_0	1.794	4.720	0.000**
تحقيق الايراد (REA)	0.393	2.89	0.006**
اكتساب الايراد (EAR)	0.205	2.19	0.035**
الاساس المحاسبي (AB)	-0.917	-4.56	0.000**
اختبار نموذج الدراسة			
دالة الاختبار	25.105F(3,37)=		
الدلالة الاحصائية	Sig.=0.000		
معامل التحديد (R^2)	$R^2 = 0.671$		
اختبار معامل لاجرنج	$\chi^2(1) = 0.72, Sig. = 0.3967$		
اختبار شبيرو-ويلك لخطأ التقدير	646, Sig.=0.9test-statistic=0.97		

** تفيد بوجود دلالة إحصائية عند مستوى 5%، χ^2 قيمة اختبار مربع كاي، F قيمة اختبار "ف"

أما فيما يتعلق بنتائج **الفرضيات الفرعية** والمتعلقة بدراسة تأثير اعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية تسوية الأراضي والمياه على توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال الاكتمال، الحيادية والخلو من الأخطاء في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية كل على حدا، أظهرت النتائج الواردة في جدول (14.4) ما يلي:

- وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية على توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال **الاكتمال** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (α=0.05)، مما يؤدي إلى رفض الفرضية الفرعية الأولى، ومما يُظهر أن لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية القدرة على تفسير (56.00%) من التباين في توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال الاكتمال في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.
- وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية على توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال **الحيادية** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (α=0.05)، مما يؤدي إلى رفض الفرضية الفرعية الثانية، ومما يُظهر أن لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية القدرة على تفسير (52.40%) من التباين في توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال الحيادية في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.
- وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية على توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال **الخلو من الأخطاء** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (α=0.05)، مما يؤدي إلى رفض الفرضية الفرعية الثالثة، ومما يُظهر أن لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية القدرة على تفسير (57.50%) من التباين في توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال الخلو من الأخطاء في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.

ومن جهة أخرى نلاحظ وجود أثر **إيجابي** ذو دلالة إحصائية لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بالإيراد من خلال تحقُق إيراد عملية التسوية على توافر خاصية التمثيل الصادق **بأبعدها الثلاثة** في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية كل على حدا، كما ونلاحظ أن متوسط درجة توافر معلومات مالية تتصف بالتمثيل الصادق من خلال الاكتمال، الحيادية، الخلو من الأخطاء في المجالس البلدية التي **تتبع أساس الاستحقاق أقل منها في الهيئات التي تتبع الأساس النقدي** كل على حدا.

جدول (14.4): نتائج تحليل نموذج الانحدار الخطي المتعدد (Regression model 2) لدراسة أثر اعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية على توافر صفات خاصية التمثيل الصادق

	Regression model 2.1			Regression model 2.2			Regression model 2.3		
	المتغير التابع : الاكتمال			المتغير التابع : الحيادية			المتغير التابع : الخلو من الأخطاء		
	B	T	Sig.	B	T	Sig.	B	T	Sig.
B_0	1.500	2.81	**0.008	1.718	3.28	**0.002	2.165	5.20	**0.000
REA	0.393	2.39	**0.022	0.338	2.09	**0.043	0.287	2.23	**0.032
EAR	0.292	2.23	**0.032	0.213	1.66	0.106	0.109	1.07	0.292
AB	−0.865	−3.07	**0.004	−0.931	−3.36	**0.002	−0.954	−4.33	**0.000
اختبار نموذج الدراسة	F(3,37)=15.698 Sig.=0.000			F(3,37)=13.59 Sig.=0.000			F(3,37)=16.68 Sig.=0.000		
معامل التحديد	$R^2 = 0.5600$			$R^2 = 0.5240$			$R^2 = 0.5750$		
اختبار معامل لاجرنج	$\chi^2(1) = 0.16$ $\text{Sig.} = 0.6895$			$\chi^2(1) = 2.31$ $\text{Sig.} = 0.1235$			$\chi^2(1) = 0.82$ $\text{Sig.} = 0.3647$		
اختبار شبيرو−ويلك لخطأ التقدير	test−statistic=0.969 Sig.=0.320			test−statistic=0.979 Sig.=0.652			test−statistic=0.988 Sig.=0.944		

** تفيد بوجود دلالة إحصائية عند مستوى 5%، χ^2 قيمة اختبار مربع كاي، F قيمة اختبار "ف"

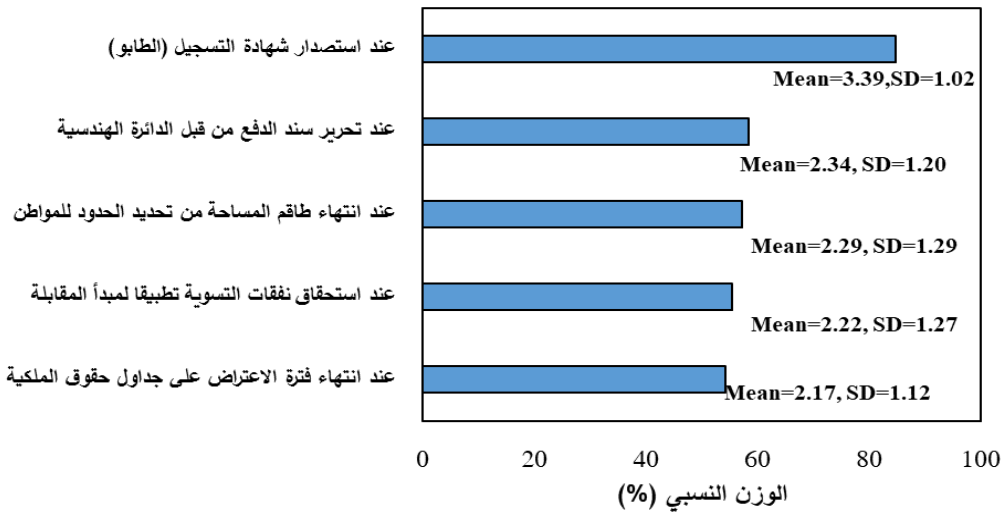
من خلال النتائج الواردة في جدول (13.4) وجدول (14.4)، نلاحظ وجود أثر لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية على توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، بالتالي **رفض الفرضية الرئيسية،** كما وأظهرت النتائج وجود أثر إيجابي لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية على توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية من خلال الاكتمال، الحيادية، الخلو من الأخطاء، بالتالي **رفض الفرضية الفرعية الأولى والفرضية الفرعية الثانية وأيضا الفرضية الفرعية الثالثة.**

4.4 عرض واختبار نتائج أسئلة الدراسة

1.4.4. التوقيت الصحيح للاعتراف بالإيراد المُتحقِق من عملية تسوية الأراضي والمياه:

عرضت الدراسة سؤالاً رئيسياً حول التوقيت الصحيح للاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه وتظهر النتائج في الشكل (5.4) أن استجابات الموظفين الماليين في المجالس البلدية عينة الدراسة نحو التوقيت الصحيح للاعتراف بالإيراد المتحقق من عملية تسوية الأراضي كان الأبرز من وجهة نظرهم الاعتراف بذلك الإيراد عن استصدار شهادة التسجيل (الطابو) بدرجة **مرتفعة جداً** وبنسبة بلغت (84.75%)، تلا ذلك الاعتراف بالإيراد المتحقق عند تحرير سند الدفع من قبل الدائرة الهندسية بدرجة **متوسطة** وبنسبة بلغت (58.5%)، الاعتراف بالإيراد عند انتهاء طاقم المساحة من تحديد الحدود للمواطن بدرجة **متوسطة** وبنسبة بلغت (57.25%)، وتلاهما الاعتراف بالإيراد المتحقق عند استحقاق نفقات التسوية تطبيقاً لمبدأ المقابلة بدرجة **متوسطة** وبنسبة بلغت (55.5%)، في حين كان الاعتراف بالإيراد المتحقق عند انتهاء فترة الاعتراض على جداول حقوق الملكية الأقل بدرجة **متوسطة** وبنسبة بلغت (54.25%).

الشكل (5.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول التوقيت الصحيح للاعتراف بالإيراد المُتحقِق من عملية تسوية الأراضي والمياه

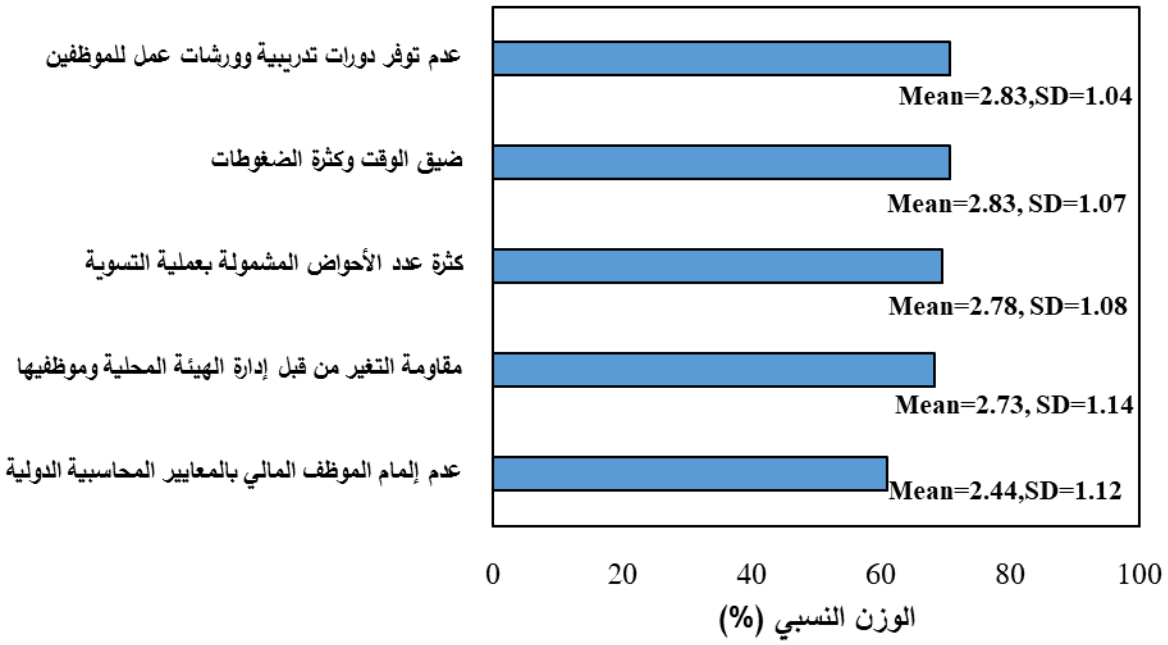


المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على النتائج الواردة من برنامج SPSS

2.4.4. المُعيقات التي الممكن أن تقف عائقاً أمام قيام المجالس البلدية بالاعتراف بإيراد عملية تسوية الأراضي والمياه عند حدوث الإيراد:

وكان السؤال الرئيسي الثاني يتعلق بالمُعيقات التي من الممكن أن تقف عائقاً أمام المجالس البلدية للاعتراف بإيراد التسوية وتظهر النتائج في الشكل (6.4) أن أبرز المُعيقات من وجهة نظر الموظفين الماليين تمثلت بضيق الوقت وكثرة الضغوطات وثانياً عدم توفر دورات تدريبية وورشات عمل للموظفين بدرجة مرتفعة وبنسبة بلغت (70.75%) لكل منهما، تلا ذلك كثرة الأحواض المشمولة بعملية التسوية بدرجة مرتفعة وبنسبة بلغت (69.5%)، مقاومة التغيير من قبل إدارة المجالس البلدية وموظفيها بدرجة مرتفعة وبنسبة بلغت (68.25%)، في حين كان عدم إلمام الموظف بالمعايير المحاسبية الدولية أقل المُعيقات التي تحول دون قيام المجالس البلدية بالاعتراف بإيراد عملية تسوية الأراضي والمياه عند حدوث الإيراد بدرجة مرتفعة وبنسبة بلغت (61.00%).

الشكل (6.4): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات الموظفين الماليين حول المُعيقات التي تحول دون الاعتراف بالإيراد لعملية تسوية المياه والأراضي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على النتائج الواردة من برنامج SPSS

5.4 ملخص النتائج ومقارنتها مع الدراسات السابقة

تتلخص الدراسة بمجموعة من النتائج وهي:

1. أظهرت النتائج أن درجة اعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية تسوية الأراضي والمياه متوسطة، ودرجة اعتراف المجالس البلدية بإيراد عملية التسوية من خلال **تحقُّقه** مرتفعة أيضا، بينما درجة اعتراف المجالس البلدية بإيراد عملية التسوية من خلال **اكتسابه** منخفضة وهذا يتوافق مع دراسة (القشي، 2015) والتي توصلت إلى وجود أثر للاعتراف بالإيراد على مشكلات قياس الدخل في القنوات الفضائية العربية، كما وتوصلت دراسة (Ouda, 2016) إلى أن الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية فيما يخص الاعتراف بالإيراد سواء من خلال تحقق الإيراد أو اكتسابه يمنحه درجة عالية من الدقة والشفافية كما وأن إجراءات الاعتراف بالإيراد في القطاع العام مماثلة للقطاع الخاص مع إجراء بعض التعديلات البسيطة لمحاولة تبسيط معيار IFRS 15، كما وتوافقت هذه النتيجة مع دراسة (اللوقة، 2016) ودراسة (عريان، 2018) والتي خلصت إلى ضرورة تطبيق أساس الاستحقاق على جميع الخدمات التي تقدمها المجالس البلدية، وخلصت دراسة (الخرابشة، وآخرون، 2020) إلى ضرورة البدء بالتحول الفوري لتطبيق أساس الاستحقاق على جميع الخدمات التي تقدمها الوزارات والدوائر الحكومية في الأردن.
2. تبين من خلال النتائج أن درجة توفير المجالس البلدية الفِلسطينية للخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية حول إيراد عملية تسوية الأراضي والمياه جاء بدرجة **مرتفعة**، ودرجة توفير المجالس البلدية لمعلومات مالية تتصف بالتمثيل الصادق **مرتفعة** أيضا، بينما كانت درجة توفير المجالس البلدية لمعلومات مالية تتصف بالملاءمة **متوسطة**، وهذا يتوافق مع دراسة (Ahmed,2020) والتي توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمتمثلة بالملاءمة والتمثيل الصادق وجودة الأرباح، كما وتوصلت دراسة (Al Balushi, et al, 2019) إلى أهمية الخصائص النوعية الأساسية في رفع جودة القوائم المالية.
3. أظهرت النتائج أن درجة توفير المجالس البلدية الفِلسطينية لمعلومات مالية تتصف بالملاءمة من خلال القيمة التنبؤية ومن خلال الأهمية النسبية **متوسطة**، بينما درجة توفير المجالس البلدية لمعلومات مالية محاسبية تتصف بالملاءمة من خلال القيمة التأكيدية **مرتفعة** والتي كانت الأكثر توافراً في المعلومات المالية، وهذا يتوافق مع دراسة (Rahmani, et al,2015) والتي توصلت إلى أن فعالية المعلومات الملائمة لها أهمية وتأثير كبير على المستخدمين من حيث رفع مستوى استفادتهم من القوائم المالية.

4. أظهرت النتائج أن درجة توفير المجالس البلدية الفِلسطينية لمعلومات مالية تتصف بالتمثيل الصادق من خلال الحيادية، الاكتمال، الخلو من الأخطاء **مرتفعة**، ولعل أبرزها توافراً الخلو من الأخطاء، وهذه النتيجة تتعارض مع دراسة (Rahmani, et al ,2015) والتي خلصت إلى أن خاصية الاكتمال والحيادية كان لها التأثير الكبير على قرارات المستفيدين مقارنة مع خاصية الخلو من الأخطاء.
5. أظهرت الدراسة أن اعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية يؤثر إيجاباً على توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية التسوية، كما وأظهرت النتائج وجود أثر **إيجابي** للاعتراف بإيراد عملية التسوية من خلال **تحقُّقه** على توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية، في حين **عدم** وجود أثر للاعتراف بإيراد عملية التسوية من خلال **اكتسابه** على توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية.
6. بينت الدراسة أن اعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية يؤثر إيجاباً على توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية التسوية، كما وأظهرت النتائج وجود أثر **إيجابي** للاعتراف بإيراد عملية التسوية من خلال **تحقُّقه** على توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية، إضافة إلى وجود أثر **إيجابي** للاعتراف بإيراد عملية التسوية من خلال **اكتسابه** على توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية.
7. بينت الدراسة أن تأثير اعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية على توافر خاصية الملاءمة من خلال القيمة التأكيدية كان **الأعلى** بالمقارنة مع تأثير ذلك على القيمة التنبؤية والأهمية النسبية.
8. بينت الدراسة أن تأثير اعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد عملية التسوية على توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال الخلو من الأخطاء كان **الأعلى** بالمقارنة مع تأثير ذلك على الحيادية والاكتمال.
9. بينت نتائج استجابات الموظفيين الماليين نحو التوقيت الصحيح للاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه من وجهة نظرهم جاء بدرجة **مرتفعة جداً** عند استصدار شهادة التسجيل (الطابو)، بالمقارنة مع توقيت الاعتراف بالإيراد تطبيقاً لمبدأ المقابلة، وهذا يُشكل تحدي كبير يواجهه الموظف المالي عند تحديد التوقيت المناسب للاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه في مواجهة حالات عدم التأكد المتعلقة بمدى تحقق الإيراد بدرجة معقولة، بالتالي يتحدد التوقيت الصحيح للاعتراف بالإيراد عند **حدوثه** وليس عند **قبضه** نقداً، وهذه النتيجة تتوافق مع دراسة (عبد الله، 2014) والتي توصلت

إلى أن هناك أهمية كبيرة لتحديد التوقيت المناسب للاعتراف بالإيراد ويختلف هذه التوقيت بحسب نوع النشاط والمخاطر المرتبطة به ويتحدد معيار الاعتراف بالإيراد عند النقطة التي تكون فيها درجة التأكد أقل ما يمكن مع اختلاف مجتمع الدراسة المتمثل بشركات النفظ في السويد، كما واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (الشطرات، وآخرون، 2013) وهذه النقطة لا تزال بحاجة لمزيد من الدراسة والبحث.

10. بينت نتائج استجابات الموظفين الماليين فيما يخص المُعيقات التي تحول دون التطبيق السليم للاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه من وجهة نظرهم إلى اتفاقهم على وجود العديد من المعيقات والتي تحد من التطبيق السليم للمعايير المحاسبة الدولية الخاصة بالإيراد فجاءت النتائج بدرجة **مرتفعة** لجميع الفقرات، وهذه النتيجة تتوافق مع دراسة (أبو رمان، 2014) والتي توصلت إلى نفس النتائج فيما يخص المعيقات مع اختلاف مجتمع الدراسة والمتمثل بشركات المقاولات الأردنية، كما واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (غازي، 2019) والتي خلصت إلى عدم وجود هيئة لمعايير المحاسبة الحكومية والنقص في الخبرات والمهارات اللازمة لتطبيق IPSAS وغيرها من المعيقات مع اختلاف مجتمع الدراسة والمتمثل بوحدات القطاع العام.

الفصل الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

1.5 استنتاجات الدراسة

1. هناك أثر للاعترف بإيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للمجالس البلدية الفِلسطينية في المحافظات الشمالية.
2. نستنتج أن هناك اعتراف من قبل المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه بدرجة **متوسطة**، وأن الاعتراف من خلال **تحقُق** الإيراد **مرتفع** بينما الاعتراف من خلال **اكتساب** الإيراد **منخفض**، ويرجع السبب في ذلك إلى قيام المجالس البلدية بالاعتراف بالإيراد عن تحصيل قيمته نقداً بغض النظر عن حدوثه، إضافة لعدم قيام المجالس البلدية بتسجيل الذمم المدينة المستحقة على المواطنين بدل تقديم خدمة تسوية الأراضي والمياه.
3. نستنتج أن المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية حول إيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه تتمتع بتوافر الخصائص النوعية الأساسية بدرجة **مرتفعة**، وأن هذه المعلومات المالية تتصف بالملاءمة بدرجة **متوسطة** بينما تتصف بالتمثيل الصادق بدرجة **مرتفعة**، ويرجع السبب في ذلك إلى قيام الهيئة المحلية بتطبيق الأساس النقدي على خدمة تسوية الأراضي والمياه مع أنها في الواقع تطبق أساس الاستحقاق في عملها المحاسبي.
4. نستنتج أن المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية حول إيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه تتصف بالملاءمة من خلال القيمة التأكيدية بدرجة **مرتفعة**، بينما تتصف بالملاءمة من خلال القيمة التنبؤية ومن خلال الأهمية النسبية بدرجة **متوسطة** وبالترتيب، ويرجع السبب في ذلك إلى أن قيمة الإيراد الواردة في البيانات المالية لها قيمة استرجاعية تساعد في اتخاذ القرار، ومن

جهة أخرى كانت الأهمية النسبية للإيراد متوسطة نظراً لعدم وجود نسبة محددة أو معيار، أو حتى حداً كمياً للأهمية النسبية ولاعتمادها بشكل كلي على الحكم الفردي للموظف المالي.

5. نستنتج أن المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية حول إيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه تتصف بالتمثيل الصادق من خلال الخلو من الأخطاء بدرجة **مرتفعة**، بينما تصف بالتمثيل الصادق من خلال الاكتمال ومن خلال الحيادية بدرجة **متوسطة** وبالترتيب، ويرجع السبب في ذلك إلى وجود نوع من التحيز من جانب إدارة الهيئة المحلية لتحقيق نتيجة مسبقاً سواء كان بقصد أو دون قصد، كما وأن المعلومة الخاصة بإيراد التسوية تمتاز بخلوها من الأخطاء نتيجة لقيامها بتسجيل الإيراد المقبوض نقداً،مما يساعد في تقليل من درجة الخطأ القابلة للحدوث.
6. نستنتج أن لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه تأثيراً **إيجابياً** على توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لعملية التسوية، وأن للاعتراف بإيراد خدمة التسوية من خلال **تحقُّقه واكتسابه** تأثيراً **إيجابياً** على توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية كل على حدا.
7. نستنتج أن لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه تأثيراً **إيجابياً** على توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لخدمة التسوية، وأن للاعتراف بإيراد عملية التسوية من خلال **تحقُّقه** أو من خلال **اكتسابه** تأثيراً **إيجابياً** على توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية.
8. نستنتج أن لاعتراف المجالس البلدية الفِلسطينية بإيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه تأثيراً **إيجابياً** على توافر خاصية الملاءمة من خلال القيمة التأكيدية كان **الأعلى** بالمقارنة مع تأثير ذلك على القيمة التنبؤية والأهمية النسبية.
9. نستنتج أن لاعتراف الهيئات الفِلسطينية بإيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه تأثيراً **إيجابياً** على توافر خاصية التمثيل الصادق من خلال الخلو من الأخطاء كان **الأعلى** بالمقارنة مع تأثير ذلك على الحيادية والاكتمال.
10. **تدني** مستوى التزام المجالس البلدية بتطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد على خدمة تسوية الأراضي والمياه، لعدم توافق مخرجات النظام المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية.
11. **لا** يتم الاعتراف بالإيراد المتحقق من خدمة تسوية الأراضي والمياه وفقاً لأساس **الاستحقاق** في السجلات المالية للهيئات المحلية، وعليه تقوم الهيئة المحلية بتطبيق الأساس النقدي، وهذا مخالف للنظم والمبادئ والمعايير والفروض المحاسبية.

12. تكاد **تخلو** البيانات المالية للهيئات المحلية من عدد من الحسابات المتعلقة بخدمة تسوية الأراضي والمياه أهمها حساب الذمم المدينة لخدمة تسوية الأراضي والمياه، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها، والإيرادات المستحقة من خدمة التسوية، إضافة إلى الإيراد المقبوض مقدماً.
13. يعتبر **التوقيت** الصحيح للاعتراف بالإيراد المتحقق من خدمة تسوية الأراضي والمياه عند النقطة التي تكون فيها درجة عدم التأكد أقل ما يمكن.
14. تواجه المجالس البلدية العديد من المحددات **والمعيقات** التي تحول دون التطبيق السليم لمبدأ الاعتراف بالإيراد، أهمها ضيق الوقت وكثرة الضغوطات التي يواجهها الموظف المالي، وعدم توفر دورات تدريبية وورشات عمل للموظفين، ومقاومة التغيير من قِبل إدارة الهيئة المحلية وغيرها من المعيقات، مع العلم أن هذه المعيقات يجب أن لا تقف عائقاً أمام قيام الهيئة المحلية بالتطبيق السليم للمعايير المحاسبية.

2.5 توصيات الدراسة:

بناء على ما توصلت إليه الدراسة من النتائج توصي الدراسة بما يلي:

1. ضرورة **البدء فوراً** بترصيد الذمم المدينة الخاصة بخدمة تسوية الأراضي والمياه سواء كانت الهيئة المحلية تتبع أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي، لمحاولة حصر الذمم المستحقة لضمان الحقوق المالية للهيئة المحلية.
2. الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه عندما يتحقق أو يكون قابل للتحقق وعند اكتسابه في سبيل الحصول على بيانات مالية تمتاز **بالملاءمة** من حيث اتصافها بتوفر القيمة التنبؤية، والقيمة التأكيدية، وأن تكون ذات أهمية نسبية لما له من أهمية في المساعدة في اتخاذ القرارات.
3. الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه عندما يتحقق أو يكون قابل للتحقق وعند اكتسابه في سبيل الحصول على بيانات مالية تمتاز **بالتمثيل الصادق** من حيث اتصافها بتوفر خاصية الاكتمال، والحيادية، والخلو من الأخطاء لما له من أهمية في المساعدة في اتخاذ القرارات.
4. ضرورة **إلزام** المجالس البلدية التي تتبع أساس الاستحقاق في عملها بتطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد على خدمة تسوية الأراضي والمياه، بما يضمن جودة وعدالة القوائم المالية، وزيادة مصداقيتها وشفافيتها لكافة المستخدمين الداخليين والخارجيين.

5. ضرورة قيام وزارة الحكم المحلي **بإعداد دليل** إجراءات توجيهي لآلية سير عملية تسوية الأراضي والمياه، والعمل على **إعادة تحديث** شجرة الحسابات والتي تم عكسها على بوابة الموازنات الموحدة للهيئات المحلية وذلك من أجل التطبيق السليم للاعتراف بإيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه مما سينعكس أثره على اتصاف المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية بالخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية.
6. هناك أهمية كبيرة لتحديد التوقيت الصحيح للاعتراف بالايراد المتحقق من خدمة تسوية الأراضي والمياه، وهو بحاجة لمزيد من البحث والتقصي.

المصادر والمراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

الدراسات والرسائل الجامعية:

1) أبو رمان، ش. (2014): **أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردينة.** جامعة عمان العربية، كلية الأعمال، قسم المحاسبة.
2) الأحمد، ي. (2016): **إمكانية تطبيق المعيار الدولي لإعداد القوائم المالية IFRS 15 في الشركات.** دراسة حالة، مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية، العدد 24.
3) اسحق، ا. (2020): **فاعلية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة القوائم المالية.** دراسة تطبيقية على بعض المصارف التجارية بالمملكة العربية السعودية، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد 01.
4) الاسكاف، م، شهيد، ر. (2017): **قياس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية.** دراسة تطبيقية على سوق دمشق للأوراق المالية.
5) الجعارات، خ. (2012): **وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية.** مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية. العدد (33).
6) حامد، ر. (2009): **استراتيجية تطوير الهيئات المحلية في منطقة أريحا والأغوار**. جامعة النجاح الوطنية كلية الدراسات العليا.
7) الخاروف، أ. (2008): **تخطيط استغلال الموارد المالية لدى المجالس البلدية في الضفة الغربية في ضوء التغيرات على الساحة الفِلسطينية**، جامعة النجاح الوطنية.
8) الخرابشة، ف، وآخرون. (2020): **دور تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية.** مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد، 28، العدد 2.
9) الرشيدي، ط. (2016): **أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم (15): قائمة الدخل في شركات المقاولات.** دراسة تطبيقية، دار المنظومة، الرواد في قواعد المعلومات العربية، جامعة عين شمس، المجلد 20، العدد 3.

10) زبدة، خ. (2014): **الواقع الإداري والمالي للهيئات المحلية**. دراسة مسحية في محافظة طولكرم، مجلة جامعة الأقصى، سلسلة العلوم الانسانية، المجلد 18، العدد 1، صفحة 277-318.

11) الشامي، أ. (2009): **أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة القوائم المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية**. جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن.

12) الشطرات، ح، وآخرون. (2013): **العوامل المحددة لتوقيت الاعتراف بالإيراد**. دراسة ميداينة في الشركات الصناعية الأردنية، المجلة العربية للإدارة، دار المنظومة، المجلد 33، العدد 2.

13) صورية، ك. (2016): **دور المحاسبة المالية في تحسين قرارات المؤسسة الاقتصادية**. دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، سكرة، جهورية الجزائر.

14) عبد الله، أ. (2011): **الاعتراف بالإيراد وأثره على قياس الدخل لشركات النفط بالسودان**. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

15) عريان، س. (2018): **مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل**. جامعة النجاح الوطنية، نابلس.

16) عمر، ق، علي، ب. (2019): **أهمية جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية في ترشيد قرارات الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة الاقتصادية**. دراسة تحليلة، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 04، العدد 01.

17) غازي، ح. (2019): **دراسة تحليلية نقدية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام باستخدام النظرية المؤسسية ونظرية الشبكات الاقتصادية**. مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القصيم، المجلد 13، العدد 1.

18) القشي، ظ. (2015): **أثر الالتزام بمبدأ الاعتراف بالإيراد على مشكلات قياس**

19) **مصادر الدخل في القنوات الفضائية العربية**. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والماليه، عدد 10.

20) اللوقة، ع. (2016): **استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي وأثره على التقارير المالية**. كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة.

21) محمد، ت. (2015): **أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على جودة المعلومات المالية**. دراسة ميدانية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلد 19، العدد2.

22) مسعود، ب. (2019): **متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS**. جامعة غرداية.

23) نور الدين، ج. (2018): **قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة من منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية**. مجلة البديل الاقتصادي، المجلد الخامس، العدد 01.

24) النور، ن. (2014): **معايير التقارير المالية الدولية ودورها في جودة المعلومات المالية**، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

25) هاشم، هـ. (2016): **تقييم وتحليل معيار المحاسبة الدولي للقوائم المالية IFRS 15 الإيرادات من العقود مع العملاء وأثره على مصداقية وجودة القوائم المالية**. الفكر المحاسبى، 22(1)، 408-357.

26) هيئة تسوية الأراضي والمياه. (2019): **رضى المجتمع الفِلسطيني عن مشروع التسوية في الضفة الغربية**، رام الله، فِلسطين.

الكتب:

1) ابوسمرة، م، الطيطي، م. (2019): **مناهج البحث العلمي من التبيين إلى التمكين**، دار اليازوري.

2) الحمداني، موفق. (2006): **مناهج البحث العلمي**، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن.

3) فرج، صفوت، (1999). **القياس النفسي**، دار الفكر العربي، القاهرة.

تقارير منشورة على المواقع الإلكترونية:

1) حمزة، م. (2020): **مفهوم المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP**. سطور.كوم.

2) **صندوق تطوير وإقراض البلديات** (2020): "دليل السياسات والإجراءات المحاسبية لبلدية فلسطينية كبيرة وفق أساس الاستحقاق المحاسبي". رام الله، فِلسطين.

3) **معهد الجمهورية لمنهجيات البحث العلمي** (2016): "تعريف المنهج الوصفي".

4) **المملكة الأردنية الهاشمية.** قانون تسوية الأراضي والمياه رقم (40) لسنة 1952.
5) **هيئة تسوية الأراضي والمياه** (2018): "دليل الإجراءات الموحدة لأعمال التسوية". رام الله، فِلسطين.
6) **هيئة تسوية الأراضي والمياه** (2019):" التقرير السنوي". رام الله، فِلسطين.
7) **وزارة الحكم المحلي ولجنة الانتخابات المركزية والجهاز المركزي الإحصائي** (2019): "دليل الحدود الانتخابية للهيئات المحلية". رام الله، فِلسطين.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

الدراسات والرسائل الجامعية:

1. Ahmed, I. (2020): **The qualitative characteristics of accounting information, earnings quality, and Islamic banking performance**: Evidence from the gulf banking sector. International Journal of Financial Studies, 8(2), 30.
2. Al Balushi, F, Al Mahrouqi, F. (2019): **role and importance of high-quality financial reporting standards**. Sultanate Oman.
3. Fornell, C, Larcker, D. (1981): **Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error**. Journal of marketing research, 18(1), 39-50.
4. Forshay, T. (2017): **Exploring Revenue Recognition in the Local Community. the college at Brockport.** state university of New York.
5. Hln, H. (2019): **A reading in the expected financial and economic impact and challenges associated with land settlement and registration in the west bank**. Palestine Economic Policy Research Institute (MAS).

6. Ismaili, A, et al. (2021): **The importance and challenges of the implementation of IPSAS accrual basis to the public sector**: The case of Kosovo. Accounting, 7(5), 1109-1118.
7. Kartiko, S. et al. (2018): **Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency**. BAR-Brazilian Administration Review, 15.
8. Kasztelnik, K. (2015): **The value relevance of revenue recognition under International Financial Reporting Standards**. Accounting and Finance Research, 4(3), 88-98. Grant canyon university.
9. Ouda, H. (2015): **Making governmental accounting more practice-relevant: Practitioner's perspective**. International Journal on Governmental Financial Management, 15(1), 9.
10. Oyedokun, G. (2016): **Revenue recognition paradox: a review of IAS 18 and IFRS 15**. Available at SSRN 2912250. : Social Science Research Network.
11. Rahmani, H, Jabari, H. (2015): A **Model for evaluating the impacts of qualitative characteristics on the usefulness of financial reporting**. International Journal of Management, Accounting and Economics, 2(4), 2-11.
12. Rogers, W. (1993): **Regression standard errors in clustered samples**. Stata technical bulletin, 13, 19-23.
13. Schothuis, A. (2010): **revenue recognition: determinants of the accounts receivable and the deferred revenue account**. Faculty of Economics and Business Studies, Tilburg University.
14. 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**. Utopía y praxis

latinoamericana: revista internacional de filosofía iberoamericana y teoría social, (1), 420-430.

15. Zhou, S. (2021): **Current Income Recognition Principle Analysis of IFRS 15, ASC 606 and CAS 14**. In 6th International Conference on Financial Innovation and Economic Development (ICFIED 2021) (pp. 38-44). Atlantis Press.

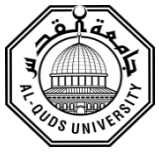
الكتب:

1. George, D., Mallery, M. (2010): **SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference**, 17.0 update (10a ed.) Boston: Pearson.
2. Gujarati ،D. et al. (2012): **Basic econometrics**. Tata McGraw-Hill Education.
3. Hair Jr, J. et al. (2013): **A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)**. London, UK: SAGE.
4. Hair Jr, J. et al. (2017): A **primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)**. Sage publications.
5. Hair Jr, J., Black, W. et al. (2010): **Multivariate data analysis a global perspective**. Pearson Education Inc. USR, New Jersey, 7458.
6. Mehmetoglu, M. Jakobsen, T. (2017): **Logistic regression**. Applied Statistics Using STATA A Guide for the Social Sciences. London: SAGE Publications Ltd, 161-93.
7. Schroeder, R. et al. (2019): **Financial accounting theory and analysis**: text and cases. John Wiley & Sons.
8. Sekaran, U. (2006): **Research methods for business** ،fourth edition ،South Illinois University at Carbondale.

المواقع الالكترونية ذات العلاقة:

1. IAS 18, international accounting standard 18, revenue, https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias18
2. IFRS 15, international financial reporting standard 15, revenue from contract with customers, https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/
3. IFRS compared US GAAP, December 2017, https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/12/ifrs-us-gaap-2017.pdf
4. IPSAS 9, international public sector accounting standard 9, revenue from exchange transitions, https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-9-revenue-from.pdf
5. Robust Standard Errors for Panel Regressions with Cross-Sectional Dependence" / Daniel Hoechle,http://fmwww.bc.edu/repec/bocode/x/xtscc_paper.pdf
6. ww.kpmg.com
7. www.deloitte.com
8. www.ey.com
9. www.pwc.com
10. صندوق تطوير وإقراض البلديات www.mdlf.org.ps
11. مجلس معايير المحاسبة الدولية www.iasb.org
12. مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام www.ipsasb.org
13. مجلس معايير المحاسبة المالية www.fasb.org
14. هيئة تسوية الأراضي والمياه https://lwsc.ps/
15. وزارة الحكم المحلي https://www.molg.pna.ps/

ملحق رقم (1) الاستبانة



كلية الدراسات العليا – دائرة المحاسبة

الاسبتانة

السادة المحترمين تقوم الباحثة بإعداد دراسة بعنوان:

أثر الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية "دراسة تطبيقية على المجالس البلدية الفِلسطينية"

وذلك ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والضرائب

ونظراً لأهمية رأيكم في هذا المجال، تأمل الباحثة تعاونكم معها في التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة ودون تحيُّز في سبيل الوصول إلى نتائج مفيدة في موضوع الدراسة وذلك بوضع علامة (X) تحت الخيار الذي ترونه مناسباً من وجهة نظركم، ويعكس الوضع الحقيقي في هيئتكم المحلية لما في ذلك من خدمة للبحث العلمي.

وتؤكد الباحثة بأن جميع البيانات التي سيتم جمعها ستُعامل بسرية تامة، وسوف تُستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، كما وأن نتائج الدراسة ستكون متاحة لكم إذا رغبتم في ذلك.

شاكرين تعاونكم في خدمة البحث العلمي

الباحثة: سناء حلبية
الإيميل:
sanahalabi84@gmail.com
الموبايل: 0568335502

أشراف الدكتور / كامل أبو كويك

القسم الأول:

أولاً: البيانات الديموغرافية الخاصة بالموظف المالي

يُرجى التكرم بوضع علامة (X) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة

- **المسمى الوظيفي:**

( ) مدير مالي ( ) رئيس قسم المحاسبة

( ) موظف مالي ( ) غير ذلك حدد:ـــ

- **التخصص الأكاديمي:**

( ) محاسبة ( ) إدارة أعمال

( ) علوم مالية ومصرفية ( ) غير ذلك حدد:ـــ

- **الخبرة العملية:**

( ) أقل من 5 سنوات ( ) أقل من 10سنوات

( ) أقل من 15 سنة ( ) أكثر من 15 سنة

ثانياً: البيانات الخاصة بالهيئة المحلية

يُرجى التكرم بوضع علامة (X) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة

- **تصنيف الهيئة المحلية حسب وزارة الحكم المحلي:**

( ) مجلس بلدي (أ) ( ) مجلس بلدي (ب)

( ) مجلس بلدي (ج) ( ) مجلس قروي

- **عملية تسوية الأراضي والمياه:**

( ) سيتم البدء بها خلال العام المقبل ( ) قيد التنفيذ

( ) تم الانتهاء منها ( ) غير ذلك حدد:ـــ

- **الأساس المحاسبي المتبع في الهيئة المحلية:**

( ) الأساس النقدي ( ) أساس الاستحقاق

- **جهة التمويل لمشروع تسوية الأراضي والمياه:**

( ) تمويل ذاتي ( ) تمويل خارجي

- تقوم الهيئة المحلية بتحصيل رسوم تسوية من المواطنين ( ) نعم ( ) لا
- يوجد لدى الهيئة المحلية مدقق خارجي ( ) نعم ( ) لا
- يوجد لدى الهيئة المحلية وحدة رقابة داخلية ( ) نعم ( ) لا
- النظام المحاسبي المستخدم في الهيئة المحلية ( ) يدوي ( ) محوسب

القسم الثاني: قياس متغيرات الدراسة

أولاً: المتغير المستقل: الاعتراف بالإيراد "ويقصد به: التسجيل المحاسبي للإيراد وإدراجه ضمن القوائم المالية بالقيمة التي تعكس المبالغ المتوقع الحصول عليها في مقابل السلع والخدمات"					
تعترف هيئتكم المحلية بإيراد عملية تسوية الأراضي والمياه وتقوم بإثباته في السجلات المحاسبية من خلال:					
أولاً: تحقق الإيراد (قابلية الإيراد للتحقق)	**دائماً**	**غالباً**	**أحياناً**	**نادراً**	**أبداً**
1- قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق					
2-القيام بغالبية النشاطات المتعلقة بالحصول على الإيراد					
3- قياس مرحلة الإنجاز بموثوقية					
4- اكتمال عملية الإيراد ولم يتم فقدان السيطرة على الخدمة من قِبل المجلس البلدي					
5- تحصيل قيمة الإيراد نقداً					
تعترف هيئتكم المحلية بإيراد عملية تسوية الأراضي والمياه وتقوم بإثباته في السجلات المحاسبية من خلال:					
ثانياً: اكتساب الإيراد	**دائماً**	**غالباً**	**أحياناً**	**نادراً**	**أبداً**
1-إنجاز جميع العمليات اللازمة لاكتساب الإيراد					
2- تقديم الخدمة بغض النظر عن التحصيل النقدي					
3- تحصيل قيمة الإيراد بدفعات آجلة					
4- إثبات رصيد الذمم المدينة في السجلات المحاسبية					
5- مقابلة نفقات التسوية بالإيرادات ذات العلاقة					
ثانياً: المتغير التابع: الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية :"ويُقصد بها: الصفات والمميزات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة لمستخدميها"					
توفر هيئتكم المحلية معلومات محاسبية حول إيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه تتصف بخاصية الملاءمة من خلال الصفات الآتية" يُقصد بخاصية الملائمة أن يكون للمعلومات المالية قيمة تنبؤية، وقيمة تأكيدية بالأحداث المالية والآداء المتوقع للهيئة المحلية في الفترات المقبِلة ولها قدرة في مواجهة الأحداث المستقبلية غير المتوقعة، وذات أهمية نسبية.					
أولاً: القيمة التنبؤية وذلك من خلال توفير معلومات مالية حول إيرادات خدمة التسوية	**دائماً**	**غالباً**	**أحياناً**	**نادراً**	**أبداً**
1- للتنبؤ بالأحداث المستقبلية					
2- حول قيمة الإيراد					
3- حول توقيت الاعتراف بالإيراد					
4- حول قيمة التدفقات النقدية للإيراد					
5- حول توقيت التدفقات النقدية للإيراد					
ثانياً: القيمة التأكيدية وذلك من خلال توفير معلومات مالية حول إيرادات خدمة التسوية	**دائماً**	**غالباً**	**أحياناً**	**نادراً**	**أبداً**
1- ذات قيمة استرجاعية تساعد في اتخاذ القرار					
2- تُحسن آلية التنبؤ التي تم استخدامها في سنوات سابقة					

3- قادرة على إحداث فرق في القرارات					
4- للتحقق من صحة التوقعات السابقة					
5- لتقييم نتائج القرارات التي بُنيت عليها هذه التوقعات					
ثالثاُ: الأهمية النسبية وذلك من خلال توفير معلومات مالية حول إيرادات خدمة التسوية	**دائماً**	**غالباً**	**أحياناً**	**نادراً**	**أبداً**
1- درجة الإغفال في اتخاذ القرار					
2- تضمين الإيراد في القوائم المالية					
3- التأثير في حكم متخذ القرار					
4-حجم الخطأ المقدر في الظروف المحيطة في حال حذفه					
5- حجم الخطأ المقدر في الظروف المحيطة في حال عرضه بصورة خاطئة					
توفر هيئتكم المحلية معلومات محاسبية حول إيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه تتصف بخاصية التمثيل الصادق من خلال الصفات الآتية" يُقصد بخاصية التمثيل الصادق أن تكون المعلومات المالية قابلة للتحقق، ومحايدة غير متحيزة، وخالية من الأخطاء، وكاملة، وتعبر بصدق عن كافة الأحداث المالية					
أولاً: الاكتمال وذلك من خلال توفير معلومات مالية حول إيرادات خدمة التسوية	**دائماً**	**غالباً**	**أحياناً**	**نادراً**	**أبداً**
1- تُعبر بصدق عن إيراد التسوية في فترة مالية معينة					
2- ذات موثوقية عالية					
3- تُعبر بصدق عن كافة الأحداث المرتبطة بإيراد التسوية					
4- تساعد المستخدمين في فهم الأحداث المالية					
5- وصفية وتوضيحية لإيراد التسوية					
ثانياً: الحيادية وذلك من خلال توفير معلومات مالية حول إيرادات خدمة التسوية	**دائماً**	**غالباً**	**أحياناً**	**نادراً**	**أبداً**
1- غير هادفة لتحقيق نتيجة محددة مسبقاً					
2- تخدم كافة الأطراف دون محاباة لطرف معين					
3- لا تهدف إلى التأثير على سلوك المستخدم					
4- يُمكن الوثوق بها والاعتماد عليها في اتخاذ القرار					
5- غير متحيزة لتحقيق غرض أو هدف محدد					
ثالثا: الخلو من الأخطاء وذلك من خلال توفير معلومات مالية حول إيرادات خدمة التسوية	**دائماً**	**غالباً**	**أحياناً**	**نادراً**	**أبداً**
1- تتميز بخلوها من الأخطاء					
2- تصف الحدث دون إغفالات					
3- تصف الحدث دون وجود حذف فيها					

4- تخلو من الأخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المُعلن عنها					
5- تتصف بالتمثيل الصادق للحدث المراد تقديره					
ما هو التوقيت الصحيح للاعتراف بالإيراد المتحقق من عملية تسوية الأراضي والمياه من وجهة نظركم؟	**دائماً**	**غالباً**	**أحياناً**	**نادراً**	**أبداً**
1-عند انتهاء طاقم المساحة من تحديد الحدود للمواطن					
2- عند انتهاء فترة الاعتراض على جداول حقوق الملكية					
3-عند تحرير سند الدفع من قِبل الدائرة الهندسية					
4-عند استصدار شهادة التسجيل (طابو)					
5-عند استحقاق نفقات التسوية تطبيقاً لمبدأ المقابلة					
ما هي المعيقات التي تحول دون قيام الهيئة المحلية بالاعتراف بإيراد خدمة تسوية الأراضي والمياه عند حدوث الإيراد من وجهة نظركم ؟	**دائماً**	**غالباً**	**أحياناً**	**نادراً**	**أبداً**
1-عدم إلمام الموظف المالي بالمعايير المحاسبية الدولية					
2-عدم توفر دورات تدريبية وورشات عمل للموظفين					
3- ضيق الوقت وكثرة الضغوطات					
4-كثرة عدد الأحواض المشمولة بعملية التسوية					
5-مقاومة التغيير من قِبل إدارة الهيئة المحلية وموظفيها					

في النهاية نشكركم على حُسن تعاونكم وجهدكم المبذول في تعبئة هذه الاستبانة

والله ولي التوفيق

ملحق رقم (2): محكموا الاستبانة

قائمة بأسماء محكموا الاستبانة:

الاسم	الدرجة العلمية – المركز الوظيفي	العنوان
د. فراس بركات	أستاذ مشارك	جامعة القدس \ معهد الإدارة والاقتصاد \
د. ابراهيم عوض	أستاذ مشارك	جامعة القدس \ معهد الإدارة والاقتصاد \
د. مجدي الكبجي	أستاذ مشارك	جامعة القدس المفتوحة \ رئيس قسم المحاسبة
د. خيري حسن	أستاذ مساعد	جامعة القدس \ كلية الآداب \ مدقق لغوي

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1.3	توزيع المجالس البلدية وفقاً لوزارة الحكم المحلي	66
2.3	التوزيع النسبي لعينة الدراسة على المجالس البلدية	66
3.3-أ	خصائص عينة الدراسة من المجالس البلدية المشمولة في الدراسة	67
3.3-ب	خصائص عينة الدراسة من المجالس البلدية المشمولة في الدراسة	67
4.3-أ	خصائص عينة الدراسة من الموظفين الماليين في المجالس البلدية المشمولة في الدراسة.....	68
4.3-ب	خصائص عينة الدراسة من الموظفين الماليين في المجالس البلدية المشمولة في الدراسة	68
5.3	مفتاح التصحيح الخماسي	75
6.3-أ	نتائج الصدق والثبات لبعدي الاعتراف بإيراد التسوية	81
6.3-ب	نتائج الصدق والثبات لبعدي الاعتراف بإيراد التسوية	82
7.3-أ	نتائج الصدق والثبات للأبعاد المتعلقة بالخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية	83
7.3-ب	نتائج الصدق والثبات للأبعاد المتعلقة بالخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية	84
8.3	نتائج صدق وثبات أداة الدراسة المتعلقة بالتوقيت الصحيح للاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه	85
9.3	نتائج صدق وثبات أداة الدراسة المتعلقة بالمعيقات التي تحول دون الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه	85
10.3	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي والقيم المتطرفة لمتغيرات الدراسة	87
1.4	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين حول الاعتراف بإيراد التسوية من خلال تحقق الإيراد	89

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
2.4	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين حول الاعتراف بإيراد التسوية من خلال اكتساب الإيراد	90
3.4	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين حول توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية من خلال القيمة التنبؤية	93
4.4	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين حول توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية من خلال القيمة التأكيدية	94
5.4	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين حول توافر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية من خلال الأهمية النسبية	95
6.4	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين حول توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية من خلال الاكتمال	97
7.4	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين حول توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية من خلال الحيادية	98
8.4	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لاستجابات المبحوثين حول توافر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية من خلال الخلو من الأخطاء	99
9.4	مصفوفة معاملات ارتباط بيرسون بين بعدي الاعتراف بالإيراد وأبعاد خاصية الملاءمة في المعلومات المالية	101
10.4	نتائج تحليل نموذج الانحدار الخطي المتعدد لدراسة أثر الاعتراف بإيراد التسوية على توافر خاصية الملاءمة	104

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
11.4	نتائج تحليل نموذج الانحدار الخطي المتعدد لدراسة أثر الاعتراف بإيراد التسوية على توافر صفات خاصية الملاءمة .	106
12.4	مصفوفة معاملات ارتباط بيرسون بين بعدي الاعتراف بالإيراد وأبعاد خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية	108
13.4	نتائج تحليل نموذج الانحدار الخطي المتعدد لدراسة أثر الاعتراف بإيراد التسوية على توافر خاصية التمثيل الصادق ..	110
14.4	نتائج تحليل نموذج الانحدار الخطي المتعدد لدراسة أثر الاعتراف بإيراد التسوية على توافر صفات خاصية التمثيل الصادق	112

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1.2	الاعتراف بالإيراد	18
2.2	الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية	33
1.3	نموذج الدراسة	74
1.4	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول الاعتراف بإيراد التسوية	88
2.4	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية	91
3.4	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول إيراد عملية التسوية تتصف بخاصية الملاءمة.....	92
4.4	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول إيراد عملية التسوية تتصف بخاصية التمثيل الصادق	96
5.4	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول التوقيت الصحيح للاعتراف بإيراد التسوية	113
6.4	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول المعيقات التي تحول دون الاعتراف بإيراد التسوية	114

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	الاستبانة	129
2	محكمو الاستبانة	134

فهرس المحتويات

الرقم	البيان	الصفحة
	الإقرار	أ
	الشكر والتقدير	ب
	المصطلحات الإجرائية	ت
	قائمة الاختصارات	ج
	الملخص	خ
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة		**1**
1.1	المقدمة	1
2.1	مشكلة الدراسة	3
3.1	أهمية الدراسة	4
4.1	أهداف الدراسة	5
5.1	حدود الدراسة	7
6.1	محددات الدراسة	7
الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة		**8**
1.2	**المبحث الأول: الهيئات المحلية والحكم المحلي**	8
2.2	**المبحث الثاني: خدمات الهيئات المحلية والتقارير المالية**	10
1.2.2	الخدمات التي تقدمها الهيئات المحلية	10
2.2.2	التقارير المالية للهيئات المحلية	11
3.2 .2	الموازنات (الوحدات المحاسبية)	12
3.2	**المبحث الثالث: عملية تسوية الأراضي والمياه**	**13**
1.3.2	مفهومها	13
2.3.2	أهميتها	ذ3
3.3.2	إجراءاتها.....	14
4.3.2	الوضع الراهن لعملية تسوية الأراضي والمياه	15
4.2	**المبحث الرابع: الإيرادات والاعتراف بها**	**16**
1.4.2	مفهوم الإيراد المحاسبي	16

الرقم	البيان	الصفحة
3.4.2	مفهوم المبادئ المحاسبية	17
4.4.2	مفهوم مبدأ الاعتراف بالإيراد	18
5.4.2	الاعتراف بالإيراد في ظل معايير المحاسبة الدولية	18
2.5.4.2	معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15	23
3.5..2	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 9	25
6.4.2	أساس الاستحقاق وتطبيقه من جانب الإيراد	28
5.2	**المبحث الخامس: الخصائص الأساسية النوعية للمعلومات المالية**	**30**
1.5.2	مفهوم الخصائص النوعية للمعلومات المالية	30
2.5.2	الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية وأقسامها	32
1.2.5.2	خاصية الملاءمة	33
2.2.5.2	خاصية التمثيل الصادق	37
3.5.2	جودة المعلومات المالية ودورها في اتخاذ القرار.....	40
6.2	**المبحث السادس: إيرادات الهيئات المحلية**	**41**
1.6.2	إيرادات متحققة من نشاطات الهيئات المحلية	41
2.6.2	الإيراد المتحقق من خدمة تسوية الأراضي والمياه	42
3.6.2	السياسات والإجراءات المتعلقة بخدمة تسوية الأراضي والمياه	44
4.6.2	السياسات والإجراءات المحاسبية المتعلقة بتسجيل إيراد التسوية.....	47
7.2	**المبحث السابع: الدراسات السابقة**	**49**
1.7.2	الدراسات العربية	49
2.7.2	الدراسات الأجنبية	56
3.7.2	محاور الدراسات السابقة	60
4.7.2	ما يميز هذه الدراسة عن سابقاتها	63
الفصل الثالث: طريقة وإجراءات الدراسة		**65**
1.3	منهج الدراسة	65
2.3	مجتمع الدراسة	65

الرقم	البيان	الصفحة
3.3	عينة الدراسة	66
4.3	فرضيات الدراسة	69
5.3	متغيرات الدراسة	70
6.3	نموذج الدراسة	74
7.3	الأساليب الإحصائية وطرق جمع البيانات	74
8.3	وصف أداة الدراسة	78
9.3	صدق وثبات أداة الدراسة	79
3.9.3	صدق وثبات التوقيت الصحيح للاعتراف بالإيراد	84
4.9.3	صدق وثبات معيقات الدراسة	85
10.3	اختبار التوزيع الطبيعي والقيم المتطرفة	86
الفصل الرابع: تحليل البيانات وعرض النتائج		**87**
1.4	مدى الاعتراف بإيراد تسوية الأراضي والمياه	87
1.1.4	مدى الاعتراف بإيراد التسوية من خلال تحقق الإيراد	89
2.1.4	مدى الاعتراف بإيراد التسوية من خلال اكتساب الإيراد	90
2.4	مدى توفير الخصائص النوعية الأساسية حول إيراد التسوية	90
1.2.4	مدى توفير معلومات مالية حول إيراد التسوية تتصف بخاصية الملاءمة	91
1.1.2.4	عرض وتحليل نتائج فقرات توفر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية من خلال القيمة التنبؤية	93
2.1.2.4	عرض وتحليل نتائج فقرات توفر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية من خلال القيمة التأكيدية	93
3.1.2.4	عرض وتحليل نتائج فقرات توفر خاصية الملاءمة في المعلومات المالية من خلال الأهمية النسبية	94
2.2.4	مدى توفير معلومات مالية حول إيراد التسوية تتصف بخاصية التمثيل الصادق	95
1.2.2.4	عرض وتحليل نتائج فقرات توفر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية من خلال الاكتمال	97

الرقم	البيان	الصفحة
2.2.2.4	عرض وتحليل نتائج فقرات توفر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية من خلال الحيادية	97
3.2.2.4	عرض وتحليل نتائج فقرات توفر خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المالية من خلال الخلو من الأخطاء	98
3.4	اختبار ونتائج فرضيات الدراسة	99
1.3.4	اختبار فرضية الدراسة الرئيسية الأولى (الملاءمة)	99
2.3.4	اختبار فرضية الدراسة الرئيسية الثانية (التمثيل الصادق)	107
4.4	اختبار سؤال الدراسة الرئيسي الأول (التوقيت المناسب)	113
5.4	اختبار سؤال الدراسة الرئيسي الثاني (المُعيقات)	114
الفصل الخامس: الاسنتتاجات والتوصيات		**118**
1.5	استنتاجات الدراسة	118
2.5	توصيات الدراسة	120
	المصادر والمراجع	**122**
	الملاحق	**129**
	فهرس الجداول	**135**
	فهرس الأشكال	**138**
	فهرس الملاحق	**138**