

تاريخ الإرسال (2018-03-24)، تاريخ قبول النشر (2018-05-30)

## تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام ودوره في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية

د. محمود عبد الفتاح الوشاح<sup>1</sup>

د. زينب حسان النابلسي<sup>2\*</sup>

أ. مراد يوسف أبو العدوس<sup>1</sup>

<sup>1</sup> قسم المحاسبة، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن.

<sup>2</sup> قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن

\* البريد الإلكتروني للباحث المرسل:

E-mail address: [ZYNABA\\_BAU@bau.edu.jo](mailto:ZYNABA_BAU@bau.edu.jo)

### المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر معيار الإفصاح على شمولية الإفصاح المحاسبي، والأثر الذي يتركه معيار الإفصاح على مصداقية وعدالة التقارير المالية، كما وتهدف إلى التعرف على الأهمية التي يحظى بها الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الحكومية الأردنية. وتبنت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم جمع البيانات من خلال استبانة أعدت خصيصاً لهذا الغرض، وتم توزيعها على مجتمع الدراسة البالغ عدده (49) مستجيباً من المديرين الماليين ورؤساء الأقسام المالية والمحاسبين والمدققين. وتوصلت الدراسة إلى أن معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام يؤدي إلى شفافية الإفصاح وإلى دقة وشمولية الإفصاح المحاسبي؛ وبالتالي زيادة كفاءة الإفصاح المحاسبي وسلامة التقارير المالية. وأوصت الدراسة بضرورة الالتزام بالمعيار وشفافية الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية ومراعاة دقة وشمولية الإفصاح المحاسبي لكافة التقارير المالية المنشورة للقطاع الحكومي العام لتحسين جودة المعلومات، والعمل على زيادة نسبة الوعي للعاملين في القطاع الحكومي فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وقواعد الإفصاح الواردة فيها.

**كلمات مفتاحية:** الإفصاح، التقارير المالية، جودة التقارير المالية، القطاع الحكومي العام.

## The implementation of IPSAS disclosure standards in the public sector and its role in enhancing the quality of financial reports' discloser

### Abstract:

This study aims to investigate the effect of IPSAS disclosure standards on the comprehensiveness of the Jordanian accounting disclosure. It also investigates the impact of such standards on the reliability of financial reports. This study also intends to understand how Jordanian public sector perceives the IPSAS disclosure standards. To answer the study questions, a questionnaire was distributed and collected from 49 specialized CEOs, accountants and auditors. Results showed that the disclosure standards lead to improve transparency, accuracy and the comprehensiveness of the accounting disclosure. Thus, these standards increase the quality of the accounting disclosure and reliability of financial reports. The study recommends the following: first, the necessity of adhering to the disclosure standards in Jordan due to the acquired benefits from such adoption. Second, it is also recommended to raise awareness through training programs in Jordanian public sectors to implement IPSAS standards especially the discloser standards.

**Keywords:** Disclosure, Financial Reporting, Quality of Financial Reporting, General Government Sector.

## المقدمة:

من الملاحظ أن العديد من دول العالم تبنت مجموعة من الإصلاحات الحكومية لمواكبة التغيرات المالية والمحاسبية المعاصرة، رغبة منها في رفع كفاءة القطاع العام، وتوحيد لغة التخاطب المحاسبي بين الدول (جى-لي، 2013، 1) وأيضاً لتحسين معدلات النمو والتنمية الاقتصادية وتوفير الشفافية المطلوبة في التقارير المالية للحصول على المنح والقروض الدولية. (براضية، 2016، 131)، (الجزراوي، صالح، 2012، 137). ومن أجل ضمان شفافية ومصداقية المعلومات الناتجة عن العرض المحاسبي للقوائم المالية، (محمد، منصور، 2015، 79) فقد ظهرت مجموعة من اللجان والهيئات المهمة بإصدار المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام وعلى رأسها لجنة القطاع العام (PSC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، التي تغير اسمها فيما بعد إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) حيث تم إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام للإبلاغ المالي الحكومي من قبل الحكومات والوحدات الحكومية (مفضل، 2008) التي ساعدت على تحقيق احتياجات مستخدمي التقارير المالية. (الجزراوي، صالح، 2012، 137).

وقد سعت الحكومة الأردنية خلال الفترة الأخيرة إلى تقديم مقترح لتعديل النظام المالي الحكومي ليتوافق مع المعايير الدولية بهدف تعزيز الشفافية ومساير الإصلاح المالي، إلى جانب تعزيز الشفافية والإفصاح، لما له من أهمية في تحسين جودة التقارير المالية، وتسهيل عملية اتخاذ القرار في الوقت المناسب، وزيادة كفاءة استخدام الموارد المالية العامة وتعزيز المساءلة، وهو ما يصب بمجمله في تطبيق الحوكمة في القطاع العام. إضافة إلى تطوير المناخ الاستثماري والاقتصادي المحلي، من خلال تكييفه مع متطلبات بيئة المؤسسات متعددة الجنسيات بقصد تشجيع استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية، حيث تم استخدام الإصلاح المحاسبي للإدارة المالية في تحقيق ذلك التكيف من خلال ضبط النفقات والحد من الفساد بأنواعه وأشكاله، وتقديم آليات للعرض والإفصاح يساهم في تعزيز جودة المعلومات المقدمة في التقارير المالية (عيسى، 2017، 1) بهدف إيصال نتائج الأعمال للمستخدمين في دعم قراراتهم خصوصاً المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل (العلول، 2008، 3) (الملحم، 2003، 5)، وكوسيلة مساعدة لكافة الأطراف لاتخاذ القرارات المختلفة. (الخطيب، 2002، 145) (خشارمة، 2003، 90).

وتعتبر التقارير المالية أحد العناصر الهامة في النظام المحاسبي الحكومي، والوعاء الذي تجمع فيه البيانات والمعلومات ليتم عرضها بطرق مختلفة لخدمة متخذي القرارات أيضاً كان موقعهم، وبالتالي فهي ليست هدفاً في حد ذاتها وإنما وسيلة لخدمة مستخدميها، الذين ازداد عددهم نتيجة تطور مفهوم الدولة وازدياد أنشطتها. ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية: السلطة التشريعية، والإدارة العليا، والمستثمرون، ورجال الأعمال، والجهات الرقابية، والباحثون، والدارسون، والجمهور. (هلال، 2002، 121).

من هنا تأتي أهمية الدراسة بالتركيز على الإفصاح عن المعلومات المالية في التقارير المالية، وأثره على رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي والجودة والتميز في الأداء، من خلال تطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام التي تهدف إلى ضمان شفافية ومصداقية المعلومات الناتجة عن العرض المحاسبي للقوائم المالية الصادرة عن المؤسسات الحكومية، لذلك فإن مصداقية وجودة المعلومات المحاسبية تكون في مدى توافقها مع احتياجات مستخدميها، وفي قدرتها على ترشيد قراراتهم.

## مشكلة الدراسة:

تتحدد مشكلة الدراسة بأن مستخدمو المعلومات المحاسبية الحكومية تواجه مشكلة الحصول على المعلومات الملائمة والموثوقة التي توفر الشفافية المطلوبة، من هنا تسعى هذه الدراسة الإجابة على السؤال الرئيس التالي:  
هل يوجد أثر لتطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام على كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية؟.

وينبثق عن السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

1. إلى أي مدى يساهم معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام في شمولية الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية في القطاع الحكومي؟
2. ما الأثر الذي يتركه معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام على مصداقية وعدالة التقارير المالية في القطاع الحكومي؟
3. هل سيؤدي تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام إلى شفافية الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية؟

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى ما يلي:

1. بيان أثر معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام على شمولية الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية.
2. بيان أثر تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام على عدالة ومصداقية التقارير المالية.
3. بيان أثر تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام في زيادة شفافية الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من حيث إمكانية إسهامها في تطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي في الوحدات الحكومية لتحقيق كفاءة وفعالية الرقابة على الأداء في القطاع العام الحكومي، ومدى مساهمة الإفصاح المحاسبي في الاستقرار المالي الذي ينعكس بدوره على الاقتصاد الأردني. وكذلك أهمية الدور المهم لمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام في تحسين كفاءة وفعالية الإفصاح المحاسبي ومتطلباته الواجب توافرها في التقارير المالية، وكيفية تطويره بما يؤدي إلى خدمة مستخدمي القوائم المالية الأمر الذي ينعكس بدوره بشكل إيجابي على تطوير الأداء المؤسسي وإلى إنتاج تقارير مالية ذات جودة عالية وزيادة مستوى الشفافية في مخرجات العمل الحكومي على المستوى الدولي والوطني لتحقيق المساءلة والرقابة واتخاذ القرارات. ولعل ما يزيد من أهمية الدراسة ما يلي:

- 1- تبني عدة دول لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- 2- الإصلاحات التي قامت بها الدولة الأردنية لتحديث نظامها المحاسبي استعداداً لتطبيق المعايير الدولية للقطاع العام.

فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة، تم صياغة فرضية عدمية أساسية واحدة وعلى النحو التالي:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية.

وينبثق عنها الفرضيات الفرعية الآتية:

1. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام على شمولية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية.
2. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي على مصداقية وعدالة التقارير المالية.
3. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار العرض والإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي على شفافية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية.

الإطار النظري للدراسة

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

تعتبر المعايير المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسات ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين. (محمد، منصور، 2015، 82) ولتوفير معايير المحاسبة الدولية لهذه الحكومات في جميع أنحاء العالم تم وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB). (Hughes, 2007:1) لما يوفره تطبيق المعايير، من معلومات أكثر دقة عن الأداء الحكومي، (Christiaens et al, 2013). ونظراً لوجود علاقة بين المحاسبة الحكومية في بلد ما، وتنميتها السياسية والاقتصادية فإن العديد من البلدان، بما فيها البلدان النامية، بدأت تدريجياً تعتمد تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، من أجل إعداد التقارير المالية في جميع قطاعاتها العامة أو جزء منها (Chan, 2006). وقد أكد (Hughes, 2013, 2) على أهمية اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام، لأنها تحسن من قدرة الحكومات على توفير بيانات مالية مفهومة وذات صلة وموثوق بها وقابلة للمقارنة؛ تستفيد منها كل من الهيئات التشريعية والمواطنين وأصحاب المصالح ووسائل الإعلام وغيرها، وتعزز من عملية تنفيذ الموازنة. وهذه الحالة تتطلب الاتجاه نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق مستقبلاً. وكان الأردن من الدول السبّاقة في المنطقة والتي قامت بتطبيق معايير المحاسبة الدولية لانعكاساتها على الاصطلاحات المالية ومن ناحية أخرى تأثيراتها وانعكاساتها على كفاءة الإفصاحات المالية (Laswad, Redmayne. 2015).

الإفصاح المحاسبي:

اختلفت وجهات النظر فيما يتعلق بمحتوى الإفصاح ومستواه، فهناك من يحرص مشكلة الإفصاح في أساليب تبويب وعرض المعلومات في هذه القوائم، وهناك من يتعدى هذا النطاق لجعل مشكلة الإفصاح بمدى دقة ومصادقية الأرقام المعروضة في القوائم المالية، في حين يرى آخرون أن مشكلة الإفصاح تنحصر فقط في نطاق عرض المعلومات في القوائم المالية. (بن يوسف، 2017، 32) و (الخطيب، 2002، 152) وقد عرف الإفصاح المحاسبي على أنه، شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدمي التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية. (لايقة، 2007، 54) وان

الإفصاح بشكل عام هو تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل صحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات. (حنان، 2009، 298) ونتيجة تعدد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية فقد أصبح الإفصاح المحاسبي من أهم المبادئ التي يتبعها المحاسبون عند إعدادهم التقارير والقوائم المالية، حيث لا بد أن تقابل المحاسبة كافة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية. (حمد، 2006) وإن الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية يخلق الثقة في المحاسبة والتدقيق، كما أن الإفصاح والانفتاح يؤثران على عدالة البيانات المالية، ويخلق التوازن بين أصحاب المصالح. (Ailwan et al, 2013, 182) ويعتبر من مبررات الإفصاح المحاسبي:

- 1- إن الأطراف الخارجية بحاجة مستمرة لأكبر قدر من الإفصاح عن السياسات والمعلومات المحاسبية.
  - 2- إن احتياجات مستخدمي القوائم المالية ذات الاستخدام العام يمكن تلبيتها بالمعلومات من خلال الإفصاح المحاسبي. (أبو طالب، 2005، 215) (الشلتوني، 2005).
- وانطلاقاً من ذلك نجد أن الفكر المحاسبي قد تناول أنواع مختلفة من الإفصاح، وهي: الإفصاح الكامل، الإفصاح الكافي، الإفصاح الملائم، الإفصاح الوقائي (التقليدي)، الإفصاح التتقيفي (الإعلامي). (إبراهيم، 2012، 2)، (Vurro, Perrini, 2011, 466).

#### أهمية الإفصاح المحاسبي وأهدافه:

يستمد الإفصاح المحاسبي في المؤسسات العمومية أهميته من تنوع وتعدد الجهات المستفيدة من المعلومات (جى—لي، 2013، 15). وهم يتمثلون في السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والمستثمرين والمقرضين والباحثين وغيرهم (هلال، 2002، 121). وحتى يكتسب الإفصاح والتقارير المالية المنشورة صفة المصادقية لدى المستخدمين (العلول، 2008، 19) يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة، وتعد الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح. وتعد الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، (العكر، 2010، 19) وقد ازدادت أهمية الإفصاح في البيانات المالية حديثاً للأسباب الآتية:

- توفير المعلومات التي تفيد مستخدمي المعلومات لترشيد القرارات الاستثمارية والانتمائية وغيرها من القرارات الاقتصادية وتقدير حجم وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة.
- يساعد في توفير المعلومات اللازمة لتقييم الوضع المالي ونتائج العمليات ومدى كفاءة وفاعلية الإدارة في استخدام الموارد وتنفيذ البرامج (Granof, 2007).
- تقديم المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات.
- تساعد المعلومات المتوفرة في التقارير المالية في بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة الأموال إدارة اقتصادية.
- يؤدي إلى توفير قوائم وتقارير مالية إضافية معدلة تلبي حاجة المستخدمين.
- يمكن من إظهار مدى مساهمة الوحدة المحاسبية في تحمل مسؤوليتها الاجتماعية، والإطار البيئي الذي تعمل في ظله في صورة قوائم وتقارير لا يعتمد فيها على إمكانية القياس النقدي. (خليل، العشماوي، 2008، 104)

ويمكن القول إن الهدف الأساسي للإفصاح المحاسبي هو التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع المالي لأداء المؤسسة المالي، وذلك من خلال : التطبيق المتكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية، وتوفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وإظهار نتائج تقييم كفاءة الإدارة في إدارة مواردها . (جى-لي، 2013، 15) و(الجعبري، 2009، 8)، وإزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المالية والمحاسبية، على أن يكون الاهتمام بالإفصاح مرتبطاً زمنياً بتحليل نتائج الماضي وفهم الحاضر والتنبؤ بالمستقبل. (النقيب، 2004، 204)

### متطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام:

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار ثلاثة معايير في شأن الإفصاح، تتضمن مجموعة من المتطلبات التي تساهم في ترشيد القرارات في القطاع العام على النحو التالي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، 394):

1- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (15) تاريخ السريان: الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2008، ويهدف هذا المعيار إلى تعزيز فهم الأدوات المالية والإفصاح والعرض لمستخدمي البيانات المالية ضمن الميزانية وخارجها والتدفقات النقدية للحكومة، كما يتناول الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالعوامل التي تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة والمتعلقة بالأدوات المالية والسياسات المحاسبية المطبقة على تلك الأدوات، بالإضافة إلى تشجيع الإفصاح عن المعلومات ونطاق استخدام الأدوات المالية، والمخاطر المرتبطة بها، للسيطرة على تلك المخاطر، ما يساهم في المحافظة على استخدام المال العام.

2- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (20) تاريخ السريان: الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2004، يساهم هذا المعيار في الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة، أينما تطلب مثل هذه المعلومات لأغراض المسائلة ولتسهيل فهم الأداء المالي للمؤسسة مقدمة التقارير بشكل أفضل، وتحديد الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على المؤسسات.

3- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (22) الخاص بالإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام تاريخ السريان: الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 أبريل 2009. ينص هذا المعيار: على أن المتطلبات الخاصة بالحكومات التي تختار الإفصاح عن المعلومات حول القطاع الحكومي العام وإعداد البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي كما هو محدد وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتعد الإفصاحات التي يتطلبها هذا المعيار حلقة وصل للأسس الإحصائية لإعداد التقارير. كما ينص هذا المعيار في منشآت القطاع العام على ما يلي:

أولاً: **هدف المعيار ونطاق تطبيقه:** ويهدف هذا المعيار إلى الإفصاح العام عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي، وإلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات في بياناتها المالية الموحدة، وإعداد البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي، بما يعزز من شفافية التقارير المالية ويساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير السوقية التي تقوم بها الحكومات وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2009، 669)

ثانياً: الإفصاح العام في القوائم والتقارير المالية طبقاً للمعيار: يتم الإفصاح الكافي في القوائم المالية عن المعلومات الهامة وهو الإفصاح عن جميع المعلومات الهامة اللازمة حتى تكون القوائم المالية كافية وموثوقاً بها وملائمة لمستخدميها، والإفصاح الشامل لجميع القوائم المالية وبتفاصيل كافة بنودها. (محمد، منصور، 2015، 85). ويتطلب الإفصاح العام في القوائم المالية للقطاع الحكومي على الأقل ما يلي:

1- الأصول حسب الفئة الرئيسية، مع إظهار الاستثمار في القطاعات الأخرى بشكل منفصل.

2- الالتزامات حسب الفئة الرئيسية.

3- صافي الأصول/حقوق الملكية.

4- إجمالي زيادة ونقصان إعادة التقييم وبنود أخرى من الإيرادات والمصاريف المعترف بها بشكل مباشر في صافي الأصول/حقوق الملكية.

5- الإيرادات حسب الفئة الرئيسية.

6- المصاريف حسب الفئة الرئيسية.

7- الفائض أو العجز.

8 - التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية حسب الفئة الرئيسية.

9 - التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.

10- التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، 677)

ثالثاً: السياسات المحاسبية: ينبغي الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام بالتوافق مع السياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للحكومة والاعتراف بالاستثمار الخاص به في قطاعي الشركات المالية العامة وغير المالية العامة.

رابعاً: المطابقة: ينبغي مطابقة إفصاحات القطاع العام مع بيانات المالية الموحدة للحكومة مع إظهار مبلغ التعديل على كل بند مقابل في تلك البيانات المالية بشكل منفصل، ولا يشترط مطابقتها في البيانات المالية الموحدة مع إفصاحات القطاع العام بموجب الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية ويعود سبب ذلك إلى المخاوف المتعلقة بقابلية التطبيق وتكاليف ومنافع هذا الشرط في جميع الاختصاصات لكن هذا لا يمنع تضمين المطابقة من خلال الإفصاح في الملاحظات. (جى-لي، 2013، 17 - 18) (المهاني، 2009، 356-361)

الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية:

تهدف البيانات المالية المعدة وفقاً للأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية إلى توفير معلومات ملائمة لتحليل وتقييم السياسة المالية، ومتطلبات التطبيق من قبل الحكومات التي تعد البيانات المالية الموحدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي. وبموجب الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية، يشمل القطاع العام: القطاع الحكومي العام وقطاع الشركات المالية العامة وقطاع الشركات غير المالية العامة التي يتم تمويل عملياتها بشكل رئيسي من قبل الحكومة والمنشآت الحكومية. وتعد بعض الحكومات وتنتشر القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) الذي يتضمن

البيانات والمعلومات حول الخصائص المالية والأداء المالي للقطاع العام والمعدة وفقاً للأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية، وتشمل ما يلي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، 672-674)

- بيان المركز المالي للقطاع الحكومي العام.
- بيان الأداء المالي للقطاع الحكومي العام.
- بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية للقطاع الحكومي العام.
- بيان التدفق النقدي للقطاع الحكومي العام.
- السياسات المحاسبية وملاحظات البيانات المالية. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، 680)

### كفاءة الإفصاح المحاسبي في القطاع الحكومي العام:

يجب أن تساعد القوائم المالية في الإفصاح عن واجبات الحكومة أمام الشعب والجهات المستفيدة من البيانات المالية لتحقيق المسائلة والمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية. وتعد شفافية المالية العامة هدفاً مناسباً لجميع البلدان، باعتبارها جزءاً لا يتجزأ من أهدافه المتعلقة بالرقابة. وقد ازداد الاهتمام بتعزيز شفافية المالية العامة، بما في ذلك أفضل الممارسات المتعلقة بشفافية عمليات إعداد الموازنة ووضوح الأدوار والمسؤوليات، وإتاحة المعلومات للاطلاع العام، وضمان الموضوعية فيها، إضافة إلى الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات المتعلقة بالمالية العامة في الوقت المناسب وبطريقة منتظمة، لضمان جودة البيانات، ونزاهتها. (دليل شفافية المالية العامة، 2007، 12) ولما كانت التقارير المالية تعتبر أحد المقومات الأساسية والمخرج النهائي للنظام المحاسبي فإنه من الأهمية دراسة وتحليل هذه التقارير والقوائم بهدف تقويمها واقتراح سبل تطويرها وتحسين نوعيتها لتكون أكثر كفاءة وفعالية في خدمة مستخدميها. وفي هذا الإطار يرى الاتحاد الدولي للمحاسبين أن الامتثال للمتطلبات الإلزامية والاختيارية لمعايير المحاسبة في القطاع العام سوف يعزز من الشفافية في عرض التقارير المالية الحكومية والإفصاح الشامل عن نتائج تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات والأرصدة النقدية المتاحة لمختلف وحدات القطاع العام، أما فيما يخص طريقة عرض البيانات المالية الحكومية، فيتم التركيز على ضرورة توفر الخصائص النوعية التي تضمن شفافية وجودة وموثوقية المعلومات لغايات المساءلة والمحافظة على المال العام. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، 1409)

إن أفضل الممارسات لإدارة كفاءة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لدى المؤسسات الحكومية يتضمن توفير قواعد ومبادئ تبني على الشفافية التامة وتطوير الإطار القانوني للإفصاح المحاسبي وتشجيع الالتزام به، وتكون الكفاءة هنا هي تحقيق أهداف الإفصاح بصورة مثلى، إضافة إلى حرية الوصول إلى المعلومات دون تكلفة، أو بتكلفة زهيدة، (إبراهيم، 2012، 2) كما إن مبدأ الإفصاح الكامل يجب أن يحافظ على تزويد مستخدمي الإبلاغ المالي بالمعلومات الكفوة التي تتضمن تفاصيل كافية وفعالة عن الأحداث الاقتصادية، وأن تكون مختصرة بشكل كفؤ ويسهل فهمها. (Keiso, et al, 2005, 42). وعلى ضوء ذلك أصبحت جودة التقارير المالية ترتبط بمدى قدرة تلك المعلومات المفصّل عنها على إحداث فرق في قرارات مستخدمي التقارير المالية. (حمادة، 2014، 674) وإن الحصول على المعلومات وسهولة تداولها ومصداقيتها، من القضايا المهمة في العصر الحالي، وهو ما دعم مفهوم الإفصاح وأعتبر كمطلب جوهري في مجال المال والأعمال. (رضوان، 2015) ويرى الباحثون

إن تغطية الإطار النظري لمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام يؤدي إلى كفاءة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ويعتبر أمراً في غاية الأهمية لإنجاز الدراسة الحالية.

**الدراسات السابقة:**

- دراسة (عيسى، 2017) بعنوان دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق خاصية الملائمة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي "دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة. تهدف هذه الدراسة إلى اختبار دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق خاصية الملائمة في القوائم المالية الصادرة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفقاً لمتطلبات النظام المحاسبي المالي. ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع استبيان على مجموعة من الموظفين الذين يقومون بإعداد القوائم المالية. وقد خلصت الدراسة إلى أن القوائم المالية تعتبر من أهم الوسائل التي يتم من خلالها الإفصاح عن المعلومات المالية من قبل المؤسسات الاقتصادية، وأن معظم المؤسسات تلتزم بتحقيق خاصية الملائمة عند إعدادها القوائم المالية، وأن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها من طرف المؤسسة تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قرارات سليمة وتساهم في التنبؤ بالتوجهات المستقبلية للمؤسسة.
- دراسة (جى—لي، 2013) بعنوان القياس والإفصاح المحاسبيين في القطاع العام، دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية في مدينة ورقلة. تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الأهمية التي يحظى بهما القياس والإفصاح لتحقيق أهداف ومتطلبات القطاع العام بصفة عامة، لاعتبارهما من أهم الممارسات المحاسبية التي تقوم بتوصيل المعلومات المحاسبية وذلك في ظل المعايير الدولية للقطاع العام بغرض تحسين جودة القوائم المالية واتخاذ القرار الأمثل . ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع استبيان على عينة من محاسبي المؤسسات العمومية المتواجدة داخل إقليم ولاية ورقلة. وقد توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات العامة تهتم بشكل كبير بعملية القياس والإفصاح لما يحققانه من شفافية ومصداقية على مستوى القوائم المالية، وأن تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام سيؤدي إلى تحسين جودة المعلومات والارتقاء بمستوى التقارير والقوائم المالية، لكن بالرغم من كل هذا فالجزائر لا زالت بعيدة عن تطبيق هذه المعايير مما سيتطلب مستقبلاً إلى تغيير جذري في محاسبتها العامة.
- دراسة (Obara, Efeeloo, 2017) بعنوان " تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في التقارير المالية الحكومية في نيجيريا "دراسة ميدانية". هدفت هذه الدراسة إلى توفير مزيد من المساءلة والموثوقية والشفافية في التقارير المالية الحكومية التي اعتمدت مؤخراً معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في نيجيريا. وكذلك بحث الآثار المترتبة على اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام عند إعداد التقارير الحكومية. وقد تم الحصول على البيانات الأولية من المحاسبين والمدققين في الوزارات والإدارات الحكومية. وتم استخدام الجداول والرسوم البيانية لهذه الغاية، كما تم تحليلها باستخدام نسب مئوية بسيطة. وكشفت الدراسة أن اعتماد المعايير سيؤدي إلى مزيد من الشفافية والمساءلة المالية، وتعزيز الضوابط الداخلية، وتعزيز الإدارة المالية وفق الموارد المتاحة، وزيادة الكفاءة في اتخاذ القرارات والحكم الرشيد. وقد أوصت الدراسة باعتماد وتطبيق نظام التقارير المالية الحكومية على أساس الاستحقاق بسبب الفوائد الكبيرة التي تصاحب اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

- دراسة (Nagy, 2017) ، بعنوان الأداء لمؤسسات القطاع العام ضمن ال IPSAS، حيث ارتكز الباحث بدراسته الوصفية على أهمية تطبيق الإفصاحات المذكورة في ال IPSAS لما لها من انعكاسات على الشفافية وسهولة المقارنة. وقد أشار الباحث إلى أن قرب هذه المعايير من المعايير الصادرة عن القطاعات الخاصة (IAS/IFRS) أدت إلى انتقادات عديدة بشأن مدى تأثيرها على سيادة القطاع العام وتكلفة تطبيقها وتكلفة برامج التدريب التي يجب إعدادها من أجل التطبيق، كما وأشار الباحث بأن هذا التقارب بين معايير ال IPSAS وال (IAS/IFRS) يؤدي إلى حصول ثغرات في تطبيق متطلبات القطاع العام ذات الخصوصية مثل الضريبة والمنافع الاجتماعية. إضافة إلى وجود بعض التحديات التي قد تقف في طريق التطبيق مثل برامج التدريب ومدى توافق المعايير المطبقة مع ال IPSAS.
- دراسة (Legenkova, Margarita, 2016) "تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في روسيا الاتحادية". تهدف هذه الدراسة إلى التحقق من أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على الموثوقية والمصدقية والنزاهة في التقارير المالية الصادرة من الإدارة الحكومية في روسيا الاتحادية. وتقدم هذه الدراسة شرحاً منطقياً لتطبيق المعايير على القطاع العام. وقد قدمت في الدراسة عدداً من المقترحات التي صيغت بطريقة علمية عند وضع وتطبيق معايير المحاسبة المفيدة لعمل المنظمات، وأيضاً للعملية التعليمية في مؤسسات التعليم العالي. وتوصلت الدراسة إلى استنتاج أن اعتماد برنامج تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في روسيا الاتحادية سيسهل عملية الانتقال من المحاسبة المحلية إلى مستوى جديد من المحاسبة الدولية كلياً.
- دراسة (Brusca et al. 2016) بعنوان إعادة تشكيل الإدارة المالية للقطاع العام: دور ال IPSAS في أمريكا اللاتينية. حيث ارتكزت هذه الدراسة على إظهار اثر تطبيق المعايير الدولية للقطاع الحكومي على دول أمريكا اللاتينية. وقد انتهجت الدراسة أسلوب التحليل الهيكلي لبيانات التقارير الصادرة عن المدقق القانوني للدول المستهدفة وأجرت عدداً من المقابلات الشخصية مع المختصين في تلك الدول. وخلصت الدراسة إلى وجود 6 دول اعتمدت التطبيق و10 دول أخرى ما زلت في مرحلة الانتقال. كما وأظهرت النتائج بأن تطبيق مبدأ الاستحقاق في إعداد التقارير هو أحد أهم الأعمدة التي يجب الارتكاز عليها لتطبيق ال IPSAS من جهة، وبأن تطبيق معايير الإفصاح تأتي في مقدمة الأولويات بسبب تركيز البنك الدولي وصندوق النقد الدولي على شفافية ومصدقية التقارير المالية ودورها في عملية اتخاذ القرار، وقد اوصت الدراسة إلى أهمية تطبيق المعيار واعتماد مبدأ الاستحقاق في إعداد التقارير والتركيز على تطبيق معايير الإفصاح المقترحة في ال IPSAS لدورها في أعلاء الشفافية.
- دراسة (Redmayne and Laswad , 2015) ، بعنوان IPSAS او IFRS كإطار عام للقوائم المالية في القطاع العام؟ حيث قام الباحثان بعقد دراسة مقارنة للنظر في أي من المعيارين انسب للتطبيق في نيوزيلندا وأيهما يقدم إفصاحاً انسب في ما يخص القوائم المالية بالإضافة إلى بعض العوامل المهمة مثل الجدوى الاقتصادية من التطبيق وأيهما الأنسب لعمليات اتخاذ القرار. واستندت الدراسة على عملية استطلاع رأي لدى 358 مؤسسة عامة. وجاءت نتائج الدراسة متضاربة حيث أظهرت النتائج ميل المدراء الماليين للإبقاء على معايير ال IFRS بدلاً من تطبيق معايير ال IPSAS، وقد

- بينت نتائج الدراسة ان هذا التضارب ناتج عن مقاومة التغيير لدى هذه المؤسسات لاعتقاد المدراء الماليين لدى هذه الدوائر بأن الإفصاحات في القوائم المالية الصادرة عنهم هي فقط ملزمة التنفيذ ولا جدوى اقتصادية من تطبيق ال IPSAS.
- دراسة (Suparman, et al.2013) بعنوان إصلاحات المحاسبة في القطاع العام: تقييم مدى استعداد إندونيسيا نحو تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق. أحد الإصلاحات التي اعتمدها إندونيسيا هو استخدام أساس الاستحقاق من أجل تحسين نوعية المعلومات المتعلقة بالإبلاغ المالي وتعزيز المساءلة والشفافية. ومع ذلك، فقد وجدت الدراسة أن إدخال نظام محاسبي جديد ليس أمراً سهلاً وبسيطاً. وتحلل هذه الدراسة أيضاً استعداد القطاع العام الإندونيسي نحو اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق كجزء من جهود إصلاح القطاع العام. ومع ذلك، فإن اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق لا يزال يواجه تحديات أهمها، عدم كفاية التدريب، ونقص المحاسبين المهنيين في القطاع العام، واستمرار تنفيذ الأساس النقدي، مع عدم تكامل مختلف نظم تكنولوجيا المعلومات. ومن ثم يجب معالجة هذه القضايا لضمان استعداد القطاع العام تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق في إندونيسيا.
- دراسة (Silvia, 2013) بعنوان "العوامل المميزة في القطاع العام للإفصاح المالي" حيث اعتمدت الدراسة على استقصاء رأي خبراء من 16 دولة حول أثر تطبيق معايير ال IPSASB للإفصاح الحكومي. وأشارت النتائج إلى إجماع كبير بنسبة 82% حول أهمية تطبيق معايير ال IPSASB للإفصاح نظراً لانعكاسه الإيجابي على القوائم المالية للقطاع العام.
- دراسة (Grossi and Soverchia, 2011) بعنوان "تبني الاتحاد الأوروبي لل IPSAS من أجل إعادة تشكيل التقارير المالية". حيث أظهرت الدراسة وجود اختلاف في الإفصاحات لدى دول الاتحاد الأوروبي سابقاً نتج عن اعتماد مبدأ الاستحقاق، مما تطلب تطبيقاً جزئياً وغير ملزم لل IPSAS مع إدخال بعض التعديلات عليه بما يتوافق مع الهيكلية الخاصة بالاتحاد الأوروبي. وأشارت هذه الدراسة الوصفية إلى أهم العواقب التي قد تنتج عند تطبيق هذه المعايير مثل: صعوبة إعداد القوائم الموحدة والتأخير الناتج عن البيروقراطية لدى بعض دول الاتحاد الأوروبي. وأوصت الدراسة بأن تطبيق مبدأ الإفصاح المذكور في IPSAS يعد من أهم ما يميز هذه المعايير وذلك من خلال إيجاد قاعدة موحدة وشفافة لدى دول الاتحاد الأوروبي عند الإفصاح عن القوائم المالية.
- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:
- يعتبر موضوع البحث من الموضوعات الهامة نظراً للأهمية التي يحظى بها الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الحكومية، ومدى مساهمته في تحقيق أهداف ومتطلبات القطاع العام بصفة عامة، لاعتباره من أهم الممارسات المحاسبية التي تقوم بتوصيل المعلومات المحاسبية وذلك في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تم وضعها بغرض تحسين جودة القوائم المالية واتخاذ القرار الأمثل. وحسب علم الباحث، لا توجد دراسات سابقة في الأردن تناولت هذا الموضوع بهذا العمق، كما أن نتائج الدراسة الحالية ستقدم إضافة علمية تساعد العديد من الأطراف أهمها الإدارة الحكومية المهتمة بهذا الموضوع لما له من فوائد متعددة على القطاع العام والخاص وكمساهمة في دعم جهود البحث العلمي في هذا المجال.

## منهجية الدراسة:

**مجتمع الدراسة وعينتها:** يتكوّن مجتمع الدراسة من الوزارات والمؤسسات الحكومية المعنية في هذه الدراسة من خلال اعتماد أسلوب المسح الشامل، حيث بلغ عددها أربع وخمسين وزارة ومؤسسة، والتي مثلت وحدة التحليل، وتم توزيع الاستبانة على المديرين الماليين والمدققين الخارجيين والمدققين الداخليين والعاملين في أقسام المحاسبة ولمختلف المستويات الإدارية، حيث تم توزيع أربعة وخمسون استبانة وزعت على المجتمع بالتساوي؛ وبلغ عدد الاستبانات المستردة منها التي تم استخدامها في التحليل الإحصائي تسعة وأربعون استبانة أي ما نسبته (91%)، وهي نسبة استجابة جيدة.

**مصادر جمع البيانات:** اعتمدت الدراسة على أسلوبين من مصادر جمع البيانات، المصادر الثانوية: وذلك بالاعتماد على الكتب والأبحاث المنشورة، والمصادر الإلكترونية للحصول على أحدث الدراسات حول موضوع الدراسة. المصادر الأولية: استخدمت استبانة صممت بالرجوع إلى الدراسات والمراجع العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة. وتم عرض الاستبانة على مجموعة من المختصين والعاملين في نفس المجال لتحكيمها وبيان مدى ملاءمتها لأغراض الدراسة. وفي إطار معالجة الاستبانة تم تحديد مقاييس للإجابة على الأسئلة الواردة فيها باستخدام مقياس ليكرت الخماسي إذ يشير الرقم (5) إلى موافق تماماً، أما رقم (4) فيشير إلى موافق، أما رقم (3) فيشير إلى محايد، أما رقم (2) فيشير إلى غير موافق، والرقم (1) فيشير إلى غير موافق تماماً.

ولغرض تحليل البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة البيانات المتوفرة لها، وهي كما يلي: مقاييس الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistic Measures): حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ومعامل ثبات أداة الدراسة (Cronbach Alpha) لاختبار ثبات أداة الدراسة، وتحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression) وذلك لاختبار الفرضية الرئيسة الأولى وتحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) وذلك لاختبار فرضيات الدراسة الفرعية. وقد أظهرت نتيجة كرونباخ ألفا للعينة أن جميع القيم أعلى من النسبة المقبولة 60%، لذا يمكن وصف أداة هذه الدراسة بالثبات، وأن البيانات التي تم الحصول عليها مناسبة لقياس المتغيرات، وتخضع لدرجة اعتمادية عالية.

**وصف خصائص عينة الدراسة كما هو بالجدول رقم (1)**

**الجدول رقم (1) يوضح الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة**

| الرقم | الخصائص الشخصية والديموغرافية |               | التكرار | النسبة المئوية % |
|-------|-------------------------------|---------------|---------|------------------|
| 1.    | المسمى الوظيفي                | محاسب         | 9       | 18.4%            |
|       |                               | مدقق          | 5       | 10%              |
|       |                               | رئيس قسم مالي | 10      | 20%              |
|       |                               | مدير مالي     | 25      | 51.6%            |
|       |                               | المجموع       | 49      | 100%             |
| 3.    | المؤهل العلمي                 | بكالوريوس     | 22      | 44.9%            |
|       |                               | ماجستير       | 18      | 36.7%            |

| الرقم | الخصائص الشخصية والديموغرافية                                        | التكرار | النسبة المئوية % |
|-------|----------------------------------------------------------------------|---------|------------------|
| 4.    | دكتوراه                                                              | 9       | 18.4%            |
|       | المجموع                                                              | 49      | 100%             |
|       | محاسبة                                                               | 30      | 61.2%            |
|       | إدارة أعمال                                                          | 8       | 16.3%            |
|       | علوم مالية ومصرفية                                                   | 5       | 10.2%            |
|       | أخرى                                                                 | 6       | 12.3%            |
|       | المجموع                                                              | 49      | 100%             |
| 5.    | سنوات الخبرة                                                         | 7       | 14.3%            |
|       | من 5 - 10 سنوات                                                      | 11      | 22.4%            |
|       | من 11 - 20 سنة                                                       | 21      | 42.8%            |
|       | أكثر من 20 سنة                                                       | 10      | 20.5%            |
|       | المجموع                                                              | 49      | 100%             |
| 6.    | المشاركة في دورات تدريبية في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام | 14      | 28.6%            |

يبين الجدول رقم (1) بأن النسبة الأعلى من المستجيبين كانت من فئة المدير المالي بنسبة 51.6 % من المستجيبين، كما يبين بأن أعلى نسبة من المستجيبين كانت من فئة حملة البكالوريوس؛ بنسبة 44.9 % من المستجيبين. وأن أعلى نسبة كانت من فئة تخصص المحاسبة بنسبة 61.2 % من المستجيبين وبخبره تتراوح ما بين 10 إلى 20 سنة بنسبة 42.8 % من المستجيبين. وهذا يعكس زيادة الثقة بالبيانات التي يتم الحصول عليها من خلال عينة الدراسة. أخيراً بلغت نسبة الذين شاركوا في دورات تدريبية تتعلق بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 28.6 % وهي نسبة قليلة ستعكس على صعوبة التطبيق العملي مستقبلاً.

#### عرض نتائج الدراسة:

#### وصف أبعاد المتغير التابع والمتغير المستقل كما هو بالجدول رقم (2)

| شمولية الإفصاح المحاسبي. |                                                                                                          |               |                   |              |
|--------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------|--------------|
| الرقم                    | العبارة                                                                                                  | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الأهمية |
| 1                        | إن الإفصاح في القوائم المالية المنشورة يؤدي إلى إيصال المعلومات المحاسبية للمستخدمين في التوقيت المناسب. | 4.09          | 0.71              | مرتفعة       |
| 2                        | يتطلب تطبيق المعيار وجود إفصاحات مالية وغير مالية في القوائم المنشورة للقطاع الحكومي.                    | 4.04          | 0.73              | مرتفعة       |
| 3                        | إن المعلومات المحاسبية المفصحة عنها في القوائم المالية المنشورة للقطاع الحكومي ذات قدرة تنبؤية عالية.    | 4.01          | 0.78              | مرتفعة       |

| شمولية الإفصاح المحاسبي. |                                                                                                                                                                  |               |                   |              |
|--------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------|--------------|
| الرقم                    | العبرة                                                                                                                                                           | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الأهمية |
| 4                        | تتمتع المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسات الحكومية بدرجة من الثقة والاعتمادية.                                                           | 4.16          | 0.79              | مرتفعة       |
| 5                        | تتمتع المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية للمؤسسات الحكومية بدرجة من الدقة .                                                                                  | 4.14          | 0.65              | مرتفعة       |
| 6                        | إن الإفصاح يحقق سلامة المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية للمؤسسات الحكومية.                                                                            | 4.02          | 0.392             | مرتفعة       |
| 7                        | تطبيق المعيار يساعد للمؤسسات الحكومية في إعداد القوائم المالية بصورة سليمة بعيدة عن التحيز الشخصي.                                                               | 4.29          | 0.87              | مرتفعة       |
| 8                        | الالتزام بالمعيار يعزز الشفافية في القوائم المالية المنشورة للمؤسسات الحكومية.                                                                                   | 4.10          | 0.69              | مرتفعة       |
| 9                        | القوائم المالية المعدة تعتبر أساساً لإجراء المقارنات بين الفترات المحاسبية المتتالية.                                                                            | 4.24          | 0.63              | مرتفعة       |
|                          | المؤشر الكلي                                                                                                                                                     | 4.02          | 0.64              | مرتفعة       |
| 10                       | يتطلب إعداد التقارير المالية الامتثال إلى الأسس الإحصائية.                                                                                                       | 3,97          | 1,04              | مرتفعة       |
| 11                       | تمتاز المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالقوائم المالية بالجودة والدقة.                                                                                           | 4.32          | 0.55              | مرتفعة       |
| 12                       | يتطلب تطبيق معيار الإفصاح المطابقة مع البيانات المالية الموحدة للحكومة.                                                                                          | 4.10          | 0.73              | مرتفعة       |
| 13                       | الالتزام بتطبيق المعيار يزيد من الاستثمارات في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة كبند مقاس بالمبلغ المسجل لصافي أصول الجهات المستثمر بها. | 4,26          | 0,03              | مرتفعة       |
| 14                       | تطبيق المعيار يتطلب الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة.                                                                                                  | 4.31          | 0.63              | مرتفعة       |
| 15                       | ان تطبيق المعيار يزيد من دقة الإفصاح الحقيقي عن الالتزامات المعتمدة غير المنتهية في الميزانية.                                                                   | 4.22          | 0.59              | مرتفعة       |
| 16                       | الالتزام بالمعيار يمهّد للإفصاح عن الأحداث الهامة اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية.                                                                                | 4.12          | 0.69              | مرتفعة       |
| 17                       | يساعد تطبيق المعيار على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير السوقية التي تقوم بها الحكومة .                                                                | 4.08          | 0.58              | مرتفعة       |
| 18                       | الالتزام بالمعيار يؤدي إلى الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة في إيضاح واحد ملائم بدلاً من توزيعها مع الإيضاحات الأخرى.                                        | 4.12          | 0.97              | مرتفعة       |

| 19                                                                | الالتزام بالمعيار يؤدي إلى الإفصاح عن المنشآت الهامة المسيطر عليها المشمولة في القطاع الحكومي وعن أية تغيرات في تلك المنشآت عن الفترة السابقة واللاحقة . | 4.13          | 0.91              | مرتفعة       |
|-------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------|--------------|
|                                                                   | المؤشر الكلي                                                                                                                                             | 4.05          | 0.83              | مرتفعة       |
| بُعد شفافية الإفصاح المحاسبي                                      |                                                                                                                                                          |               |                   |              |
| الرقم                                                             | العبارة                                                                                                                                                  | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الأهمية |
| 20                                                                | إن استخدام معيار الإفصاح ينتج عنه معلومات محاسبية عادلة.                                                                                                 | 4.14          | 0.65              | مرتفعة       |
| 21                                                                | استخدام معيار الإفصاح يوفر معلومات محاسبية موثوقة.                                                                                                       | 4.23          | 0.80              | مرتفعة       |
| 22                                                                | تطبيق المعيار يساعد مستخدمي القوائم المالية في الحصول على معلومات مالية صادقة.                                                                           | 4.30          | 0.63              | مرتفعة       |
| 23                                                                | الالتزام بالمعيار يؤدي إلى توفير معلومات ملائمة لتقييم السياسة المالية للدولة وتعزيز الاستقرار المالي والاقتصادي وتحقيق رفاه المواطنين.                  | 4.03          | 0.69              | مرتفعة       |
| 24                                                                | تطبيق المعيار يوفر معلومات للمحللين الماليين عن صدق تنبؤاتهم المالية المبنية على المعلومات المحاسبية المفصّل عنها في القوائم المالية.                    | 4.05          | 0.72              | مرتفعة       |
| 25                                                                | الالتزام بالمعيار يساعد الجهات الرقابية على تعزيز المساءلة والحوكمة في القطاع العام.                                                                     | 4.34          | 0.49              | مرتفعة       |
| 26                                                                | تطبيق المعيار يساعد على استمرارية المؤسسات في أداء مهامها في جذب المستثمرين الجدد.                                                                       | 4.39          | 0.58              | مرتفعة       |
| 27                                                                | تطبيق المعيار يوفر معلومات دقيقة ومستقلة وموضوعية تساعد المستخدمين على اتخاذ القرارات المالية الصحيحة.                                                   | 4.09          | 0.29              | مرتفعة       |
| 28                                                                | الالتزام بالمعيار يعزز الثقة بالمعاملات المالية ورفع مستوى تصنيف الأردن لدى المؤسسات الدولية.                                                            | 4.12          | 0.97              | مرتفعة       |
| 29                                                                | تطبيق المعيار يؤدي إلى تحسين نوعية التقارير المالية والاتجاه نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق.                                                            | 3,99          | 0,99              | مرتفعة       |
|                                                                   | المؤشر الكلي                                                                                                                                             | 4.17          | 0.66              | مرتفعة       |
| تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع الحكومي العام. |                                                                                                                                                          |               |                   |              |

| الرقم | العبارة                                                                                                                                                         | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الأهمية |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------|--------------|
| 1     | التقارير والقوائم المالية التي تعدها مؤسسات القطاع الحكومي تفصح عن النتائج المالية والاقتصادية والاجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها في الموازنة العامة للدولة . | 4.18          | 0.72              | مرتفعة       |
| 2     | يساهم الإفصاح المحاسبي إلى التحقق من أن النفقات والإيرادات العامة نفذت في حدود إتمادات الموازنة واستخدمت في الأغراض المحددة لها .                               | 3.93          | 0.85              | مرتفعة       |
| 3     | يؤثر الإفصاح المحاسبي على وظائف المؤسسات الحكومية وعلى اتخاذ القرارات المناسبة .                                                                                | 4.03          | 0.96              | مرتفعة       |
| 4     | يساهم الإفصاح المحاسبي في تحسين مخرجات القطاع الحكومي.                                                                                                          | 4.08          | 0.73              | مرتفعة       |
| 5     | يوفر الإفصاح المحاسبي في قوائم المالية معلومات عن طبيعة النشاط الحكومي واتجاهاته وبالتالي إثبات حقوق الدولة والوفاء بالتزاماتها.                                | 4.17          | 0.88              | مرتفعة       |
| 6     | تهتم مؤسسات القطاع الحكومي بالمعلومات الواردة بالتقارير المالية والاعتماد عليها عند اتخاذ القرار .                                                              | 4.20          | 0.85              | مرتفعة       |
| 7     | تساعد عملية الإفصاح المحاسبي في ترشيد قرارات الإنفاق وتخصيص الموارد في القطاع الحكومي العام.                                                                    | 3.95          | 0.87              | مرتفعة       |
| 8     | يساعد الإفصاح المحاسبي في بيان الطرق والقواعد المحاسبية المستخدمة في مسك السجلات المحاسبية وإعداد الكشوف المالية.                                               | 3.96          | 0.94              | مرتفعة       |
|       | المؤشر الكلي                                                                                                                                                    | 4.07          | 0.92              | مرتفعة       |

يتضح من الجدول (2) أن جميع الفقرات المتعلقة بقياس البعد الأول شمولية الإفصاح المحاسبي من محور كفاءة الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية كانت ذات درجة أهمية مرتفعة وبلغ المتوسط الحسابي الكلي للفقرات (4.02) وبانحراف معياري (0.64)، وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية وبدرجة مرتفعة على جميع الفقرات. كما تبين من الجدول أن جميع الفقرات المتعلقة بقياس البعد الثاني مصداقية وعدالة القوائم المالية من محور كفاءة الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية كانت ذات درجة أهمية مرتفعة وبلغ المتوسط الحسابي الكلي للفقرات (4.05) وبانحراف معياري (0.83)، وهذا يشير أيضاً إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية وبدرجة مرتفعة على جميع الفقرات. ويظهر الجدول أن جميع الفقرات المتعلقة بقياس البعد الثالث شفافية الإفصاح المحاسبي من محور كفاءة الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية كانت ذات درجة أهمية مرتفعة وبلغ المتوسط الحسابي الكلي للفقرات (4.17) وبانحراف معياري (0.66)، وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية وبدرجة مرتفعة على جميع الفقرات. أخيراً، يظهر الجدول أن جميع الفقرات المتعلقة بقياس أبعاد المتغير

المستقل: تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع الحكومي العام كانت ذات درجة أهمية مرتفعة وبلغ المتوسط الحسابي الكلي للفقرات (4.07) وبانحراف معياري (0.92).  
اختبار الفرضيات:

الفرضية العدمية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية. كما يبين جدول (3)  
جدول (3) نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد لتطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية.

| المتغير المستقل                                      | (R)  | (R2) | F المحسوبة | F الجدولية | درجة الحرية | Sig*<br>مستوى الدالة | نتيجة الفرضية العدمية |
|------------------------------------------------------|------|------|------------|------------|-------------|----------------------|-----------------------|
| الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع الحكومي العام | .821 | .766 | 46.2544    | 1.989      | 1           | 0.000                | رفض                   |

\* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ )

ويتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (3) وجود أثر ذي دلالة إحصائية لتطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية، إذ بلغ معامل الارتباط المتعدد R (.821). أما معامل التحديد  $R^2$  ففسر ما نسبته (.766) من التباين في المتغير المستقل، مما يدل على تفسير معيار الإفصاح عن المعلومات المالية ما نسبته (76.6%) في التغير الحاصل في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والبالغة (46.25) وهي دالة عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ). وعليه ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية".

وللتحقق من أثر تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية كل على حدة، فقد تم تقسيم الفرضية الرئيسية إلى ثلاث فرضيات فرعية. وتم استخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار كل فرضية على النحو التالي:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام على شمولية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية. كما يبين جدول (4)

#### جدول (4) نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام على شمولية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية.

| المتغير المستقل                                      | (R)  | (R2) | F المحسوبة | F الجدولية | درجة الحرية | Sig* مستوى الدالة | نتيجة الفرضية العدمية |
|------------------------------------------------------|------|------|------------|------------|-------------|-------------------|-----------------------|
| الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع الحكومي العام | .596 | .347 | 40.235     | 1.999      | 1           | 0.000             | رفض                   |

\* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$

ويتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (4) وجود أثر لمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام على شمولية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والبالغة (40.235) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.999) وهي دالة عند مستوى معنوية  $(\alpha \leq 0.05)$ . وعليه ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام على شمولية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية "، وتعد العلاقة قوية بين المتغيرات كون قيمة R (.596). أما معامل التحديد  $R^2$  ففسر ما نسبته (34.7%) في التغير الحاصل على مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع الحكومي العام.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار العرض والإفصاح العام عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي على مصداقية وعدالة التقارير المالية. كما يبين جدول (5)

جدول (5) نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتطبيق معيار العرض والإفصاح العام عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي على مصداقية وعدالة التقارير المالية.

| المتغير المستقل                                      | (R)  | (R2) | F المحسوبة | F الجدولية | درجة الحرية | Sig* مستوى الدالة | نتيجة الفرضية العدمية |
|------------------------------------------------------|------|------|------------|------------|-------------|-------------------|-----------------------|
| الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع الحكومي العام | .531 | .274 | 29.247     | 1.999      | 1           | 0.000             | رفض                   |

\* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$

يتبين من الجدول رقم (5) وجود أثر لتطبيق معيار العرض والإفصاح العام عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي على مصداقية وعدالة التقارير المالية. ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والبالغة (29.247) وهي أكبر من قيمتها

الجدولية البالغة (1.999) وهي دالة عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ). وعليه ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار العرض والإفصاح العام عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي على مصداقية وعدالة التقارير المالية "، وتعد العلاقة قوية بين المتغيرات كون قيمة R (0.531). أما معامل التحديد  $R^2$  ففسر ما نسبته (29.25%) في التغير الحاصل على مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع الحكومي العام.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار العرض والإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي على شفافية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية. كما يبين جدول (6)

جدول (6) نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتطبيق معيار العرض والإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي على شفافية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية.

| المتغير المستقل                                      | (R) معامل الارتباط | (R2) معامل التحديد | F المحسوبة | F الجدولية | درجة الحرية | Sig* مستوى الدالة | نتيجة الفرضية العدمية |
|------------------------------------------------------|--------------------|--------------------|------------|------------|-------------|-------------------|-----------------------|
| الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع الحكومي العام | .643               | .421               | 54.533     | 1.999      | 1           | 0.000             | رفض                   |

\* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ )

يتبين من الجدول رقم (6) وجود أثر لتطبيق معيار العرض والإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي على شفافية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية. ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والبالغة (54.53) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.999) وهي دالة عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ). وعليه ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار العرض والإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي على شفافية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية"، وتعد العلاقة قوية بين المتغيرات كون قيمة R (0.643). أما معامل التحديد  $R^2$  ففسر ما نسبته (42.1%) في التغير الحاصل على مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع الحكومي العام.

## النتائج والتوصيات

### نتائج الدراسة:

بعد الدراسة النظرية والعملية واختبار الفرضيات توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- 1- معيار الإفصاح عن المعلومات المالية يؤدي إلى شفافية الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية في القطاع الحكومي.
- 2- دقة الإفصاح المحاسبي يؤدي إلى سلامة التقارير المالية والقوائم المالية للقطاع الحكومي، ويزيد من شمولية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنشورة .
- 3- استخدام المعيار في الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية يوفر معلومات محاسبية موثوقة.

- 4- تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية يجعل التقارير المالية للقطاع الحكومي تمكن المستخدمين على مختلف فئاتهم في ترشيد قراراتهم الاقتصادية.
- 5- التزام القطاع الحكومي بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية، يجعله ذو شفافية عالية من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة في إيضاح واحد ملائم بدلاً من توزيعها مع الإيضاحات الأخرى.
- 6- عدم قدرة مجموعة التقارير والقوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي الاردني على تلبية احتياجات الجهات التشريعية والتنفيذية والرقابية، للقيام بالمهام الموكلة إليها فهي لا تشتمل على أساليب التحليل المالي. كما أنها لا تفصح عن الأنشطة والبرامج التي تنفذها الحكومة وتكلفتها الحقيقية ولا تساعد على ربط النفقة بالشخص المسؤول عن حدوثها وبالأهداف المطلوب تحقيقها.
- 7- بينت نتائج الدراسة أن نسبة الذين شاركوا في دورات تدريبية تتعلق بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بلغت 28.6% وهي نسبة قليلة ستعكس على صعوبة التطبيق العملي مستقبلاً.

#### توصيات الدراسة:

بناءً على النتائج السابقة توصي الدراسة بالآتي:

- 1- ضرورة الالتزام بمعايير الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية في القطاع الحكومي .
- 2- مراعاة دقة وشمولية الإفصاح المحاسبي لكافة القوائم المالية المنشورة للقطاع الحكومي.
- 3- على القطاع الحكومي العام الالتزام بالمعيار عند إعداد التقارير المالية وذلك لما يوفره من معلومات محاسبية موثوقة.
- 4- على القطاع الحكومي تطبيق المعيار لأنه يساعد المستخدمين وأصحاب المصالح في ترشيد قراراتهم الاقتصادية.
- 5- نشر القوائم المالية للقطاع الحكومي وفقاً لمبدأ الإفصاح والشفافية، وذلك حتى يتمكن المستثمرون في القطاع الحكومي من معرفة نتائج قراراتهم.
- 6- ضرورة الالتزام بالمعيار لمساعدة الجهات الرقابية في التعرف على مدى التزام المؤسسات بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- 7- العمل على زيادة نسبة الوعي للعاملين في القطاع الحكومي فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وقواعد الإفصاح الواردة فيها؛ من خلال عقد الدورات التدريبية المتخصصة التي تعنى بهذا الموضوع، وتشجيع كل الأطراف على متابعة المستجدات على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشتى الوسائل المتاحة.
- 8- ضرورة توفير منظومة تقارير مالية متكاملة وموحدة تتضمن بيانات ومعلومات ملائمة تفي باحتياجات مستخدميها في الوقت المناسب وتفصح عن التكاليف الحقيقية للبرامج والأنشطة والخدمات الحكومية والأهداف المرجو تحقيقها والنتائج التي ترتبت عليها وتكون مدعمة بأساليب التحليل المالي وأرقام مقارنة عن سنوات سابقة.

## المراجع:

- إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف. (2012م). أثر نماذج وقواعد الإفصاح المحاسبي المستحدثة على كفاءة سوق الأوراق المالية المصرية. (ص ص 1-40). <https://drnabil4362.files.wordpress.com/d981d8b5>.
- أبو طالب، يحيى محمد (2005م). نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية. القاهرة.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2008م). "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1"، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين. مجموعة طلال أبو غزاله. عمان، ص1.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2009م). إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج 2، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين. مجموعة طلال أبو غزاله، عمان .
- الإتحاد الدولي للمحاسبين. (2010م). إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. مجموعة طلال أبو غزاله، عمان، ص 1409.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2010م). إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ج 1 ، ترجمة جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين. مجموعة أبو طلال غزاله، عمان.
- براضية، حكيم. (2016م). اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 1(10)، 131-143. <https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/bitstream/19/ABPR10A10.pdf>
- بن يوسف، خلف الله. (2017م). أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية. مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية. 1(7)، 31-51
- جزراوي، إبراهيم محمد عليك، وصالح، عبد الهادي سلمان. (2012م). معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، 2(3)، 143-162.
- الجعبري، مجدي أحمد. (2009م) الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية . مجلة الأكاديمية العربية بالدانمارك، 1(25).
- جى—لي، أسماء. (2013م). القياس والإفصاح المحاسبين في القطاع العام، دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية في مدينة ورقلة (رسالة ماجستير غير منشورة) — جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
- حمادة، رشا. (2014م). قياس أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية دراسة ميدانية في بورصة عمان. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال. 10(4)، 674-698.
- حمد، محمد نجيب. (2005م). دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية ومتطلبات القانون 91 لسنة 2005 لغرض زيادة فاعلية مصداقية ممولي الضرائب. الموقع: [www.acc4arab.com/.../2646](http://www.acc4arab.com/.../2646).
- حنان، رضوان حلوة. (2009م). تطور الفكر المحاسبي ط 2 . دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن.

- خطيب، خالد.(2002م). الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (1). *مجلة جامعة دمشق*، 18(2)، 143-183 .
- خشارمة، حسين.(2003م). مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن، معيار المحاسبة الدولي رقم 30 ، دراسة ميدانية . *مجلة جامعة النجاح للأبحاث*، 17، ص90.
- خليل، عطا الله وارد ; والعشماوي، محمد عبد الفتاح.(2008م). الحوكمة المؤسسية المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة . *مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الإسكندرية*.
- دليل شفافية المالية العامة، صندوق النقد الدولي، 2007 . الموقع: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/ara/manuala.pdf>
- شلتوني، فايز زهدي. (2005م). مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية دراسة تطبيقية للقوائم المالية المنشورة للمصارف الفلسطينية (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية ، غزة.
- رضوان، أشرف جابر محمد (2015م). إطار مقترح لتطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي لتفعيل الأداء الحكومي المصري(رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة عين شمس، عين شمس [srv4.eulc.edu.eg/eulc\\_v5/Libraries/Thesis/BrowseThesisPages.aspx?fn...BibID](http://srv4.eulc.edu.eg/eulc_v5/Libraries/Thesis/BrowseThesisPages.aspx?fn...BibID).
- العكر، معتز برهان جميل.(2010م). أثر مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الأزمة المالية في القطاع المصرفي الأردني (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الشرق الأوسط ، عمان.
- العلول، عبد المنعم عطا.(2008م). دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة - فلسطين.(رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة.
- عيسى، يونس حاج. (2017م). دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق خاصية الملائمة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي " دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة" (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر.
- لايقة، رولا كاسر.(2017م). القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار(رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة تشرين، سوريا .
- محمد، الإمام أحمد يوسف; ومنصور، فتح الرحمن الحسن.(2015م). تطبيق معيار العرض والإفصاح العام للمصارف الإسلامية ودوره في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية. *مجلة العلوم الاقتصادية* . 16(2). 75-94.
- مفضل، إبراهيم عبد القدوس.(2008م). المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية(رسالة دكتوراه غير منشورة).جامعة دمشق، دمشق.
- المهاني، محمد خالد (2009م). *المحاسبة الحكومية*. منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، سوريا .
- نقيب، كمال عبد العزيز(2004م). *مقدمة في نظرية المحاسبة*. دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.

هلال ، محمد. (2014). *المحاسبة الحكومية* . دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن.

وزارة المالية.(2014م). *الإدارة المالية العامة في الأردن*. الموقع: 2014: [http://www.mof.gov.jo/Portals/0/Mof\\_](http://www.mof.gov.jo/Portals/0/Mof_short2017arabic%20.pdf)  
[/short2017arabic%20.pdf](http://www.mof.gov.jo/Portals/0/Mof_short2017arabic%20.pdf)

#### المراجع الأجنبية:

- Ailwan Bader M, Daas I. Katrib, , Abeer I. Samara. (2013). The Efficiency of Disclosure in the Financial Reports in Companies in the Presence of International Accounting Standards and its Effect on Achieving Profits, Success, and Being Unique. *International Journal of Humanities and Social Science*, 3(17), 182.
- Brusca, I., Gómez villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public Financial Management Reforms: The Role of Ipsas in Latin America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51-64.
- Chan, James L. (2006). IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries. In Evelyne Lande & J.-C. Scheid (Eds.), *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, fad or Necessity. Comparative International Government Accounting Research*. 1-13.
- Christiaens, Johan, Vanhee, Christophe, Rossi, Francesca Manes and Aversano, Natalia. (2013). The Effect of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting: an International Comparison, working paper, university of gent, April. Retrieve: file:///C:/Users/fmc/Downloads/18490-21038-1-PB.pdf
- Grossi, G., & Soverchia, M. (2011). European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. *Abacus*, 47(4), 525-552.
- Granof , Michael. (2007) .” *Government and not - for - profit accounting : concepts and practices* " 4th ed ,Joho Wiley & Sons ,Inc., United States.
- Hughes , Jesse .(2007).Transitioning from Current Basis to Full Accrual Basis of Accounting for Governments in Developing Countries . *Journal of Government Financial Management*, 56(3) ,1.
- Hughes, Jesse. (2013). ACompilation and Certification Program for Developing Countries. *International Journal of Governmental Financial Management*. 13(1), 1-14.
- Kieso, D. E., Weygandt, J.J. and Warfield, T.D. (2005). *Intermediate Accounting*. 12<sup>th</sup> ed. Wiley & Sons, Inc.
- Laswad, F., & Redmayne, N. B. (2015). IPSAS or IFRS as the Framework for Public Sector Financial Reporting? New Zealand Preparers' Perspectives. *Australian Accounting Review*, 25(2), 175-184.
- Legenkova, M. (2016). International public sector accounting standards implementation in the Russian federation. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 6(4).
- NAGY, C. (2017). PERFORMANCE OF THE PUBLIC SECTOR BASED ON IPSAS. *Analele Universitatii'Eftimie Murgu'Resita. Fascicola II. Studii Economice*.
- Obara, L. C., & Nangih, E. (2017). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Adoption and Governmental Financial Reporting in Nigeria-An Empirical Investigation. *Journal of Advances in Social Science and Humanities*, 3(01).
- Silvia, N. C. (2013). Characteristic Factors For Public Sector In Financial Disclosure. *Studies in Business and Economics*, 8(1), 86-94.
- Suparman, M., Siti-Nabiha, A. K., & Phua, L. K. (2015). Public sector accounting reforms: assessing Indonesia's readiness towards implementing accrual accounting.
- Vurro, C., & Perrini, F. (2011). Making the most of corporate social responsibility reporting: Disclosure structure and its impact on performance. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 11(4), 459-474.