Derna University Journal of Humanities and Social Sciences, Vol. 4, Issue 7, March 2026.

مجلة جامعة درنة للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Derna University Journal of Humanities and Social Sciences (DUJHSS)
Source Homepage: https://dujhss.uod.edu.ly
P-ISSN: 2959-6475 | E-ISSN: 2959-6483 | Impact Factor: 0. 84
https://doi.org/10.58987/dujhss.v4i7.241

مدى توفر متطلبات التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة

"دراسة ميدانية على عينة من موظفي وزارة المالية بحكومة الوحدة الوطنية "

أمل خليفة أوهيبة
محاسبة، المعهد العالي للعلوم والتقنية العزيزية، ليبيا
amolamasooda@gmail.com

علي عامر حسن
محاسبة، وزارة الزراعة، ليبيا
Lyalfrnk04@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2025/11/04 ؛ **تاريخ القبول:** 2026/01/22 ؛ **تاريخ النشر:** 2026/03/02

المستخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توفر متطلبات التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف انتهجت الدراسة المنهج الوصفي، واستخدمت الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات على عينة من موظفي إدارات وزارة المالية المتمثلة في إدارة الميزانية، إدارة الحسابات، إدارة الموارد المالية، إدارة الخزانة، إدارة المراقبين الماليين، القسم المالي، وأعضاء لجنة التحول المكلفة من وزارة المالية. وبعد تحليل البيانات توصلت الدراسة إلى نتيجة رئيسية وهي أن القوانين والتشريعات والأنظمة المحاسبية الحالية لا تتوافق مع متطلبات التحول إلى أساس الاستحقاق. وأوصت الدراسة بضرورة تعديل التشريعات والقوانين واللوائح المالية القائمة والأنظمة المحاسبية بما ينسجم مع متطلبات التحول إلى أساس الاستحقاق.

الكلمات المفتاحية:

الوحدات الإدارية العامة، أسس القياس المحاسبي، أساس الاستحقاق، متطلبات التحول إلى أساس الاستحقاق، التجارب الدولية.

The Degree of Availability of the Requirements for Transition from the Cash Basis to the Accrual Basis in Government Units Funded by the General Treasury

Aml Khlleefah Mohammed Waheebah
Department of Accounting, Higher Institute of Sciences and Technology - Al-Aziziya, Libya

Ali Amer Hassan
Accounting. Financial Accountant. Ministry of Agriculture. Libya

Received :04/11/2025 Accepted: 22/01/2026 Published: 02/03/2026

Abstract

The study aimed to identify the extent to which the requirements for the transition from the cash basis to the accrual basis are available in administrative units funded by the public treasury. To achieve this objective, the study adopted a descriptive methodology and used a questionnaire as the main data collection instrument. The questionnaire was administered to a sample of employees from the Ministry of Finance, including the Budget Department, Accounts Department, Financial Resources Department, Treasury Department, Financial Controllers Department, the Financial Section, as well as members of the Transition Committee assigned by the Ministry of Finance. After analyzing the data, the study reached a key finding indicating that the current laws, legislation, and accounting systems are not consistent with the requirements of the transition to the accrual basis. Accordingly, the study recommended the need to amend existing legislation, laws, financial regulations, and accounting systems in line with the requirements of adopting the accrual basis.

Keywords

Public administrative units, accounting measurement bases, accrual basis, requirements for transition to accrual basis, international experiences.

© The Author(s) 2026. This article is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY-NC 4).

1. الإطار التمهيدي للدراسة:

1.1 المقدمة:

إن الأساس النقدي المطبق في الوحدات الحكومية لا يحقق الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام؛ لذلك سعت الكثير من الدول إلى تطوير وتحديث الإدارة المالية العامة لها، وذلك من خلال إصلاح أنظمة المحاسبة الحكومية وإدراج خطة التحول الاستراتيجي للأساس الاستحقاق، مما يساعد على ترشيد استخدام الأموال العامة، وتقييم أداء المؤسسات الحكومية في القطاع العام، وتحقيق الرقابة الفعالة عليها. كما لاقت فكرة التحول إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام قبول واسع من مختلف أنحاء العالم، وكان هناك العديد من التجارب الدولية التي أسفرت بنتائج جيدة مثل تجربة نيوزيلندا، حيث أدى تطبيق أساس الاستحقاق إلى تحويل العجز في الموازنة قدره 9% من الناتج المحلي الإجمالي إلى فائض قدره 1٪ خلال عشر سنوات من 1984م إلى 1994م (جابي، 2017، ص 697)، وتجربة أستراليا اظهرت تحسناً مالياً قوياً في السنوات الأخيرة مثل نيوزيلندا، حيث نتجت فائضاً سنوياً في الموازنة ولمدة عقد تقريباً، ونجحت في تخفيض صافي ديونها بنسبة 25٪ من الناتج المحلي الإجمالي، وفي منتصف التسعينيات اقتربت من القضاء على ديونها (معيوف، وأخرون، ص301)، كذلك تجربة المملكة المتحدة وكندا والسويد والولايات المتحدة، حيث نجحت عملية التحول بشكل ممتاز وحققت نتائج إيجابية. وكذلك مشروع تحول جميع القطاعات الحكومية السعودية رؤية المملكة (2030م) المعنية بتحسين جودة الحسابات المالية وتعزيز الشفافية، والرقابة على الإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات، وتطوير الإدارات المالية (وزارة المالية السعودية). كما أوصت العديد من المؤسسات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد والبنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الاقتصادية، بتطبيق أساس الاستحقاق والتي أثبتت فوائده في الدول التي تحولت في أنظمتها المحاسبية الحكومية (Arslan, 2017). وحيث أن النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا لازال يعتمد على الأساس النقدي في قياس العمليات المالية في الوحدات الإدارية الحكومية الممولة من الخزانة العامة، وأن هذا الأساس في القياس لا يوفر معلومات عن أصول وخصوم الوحدة الإدارية، كما أنه لا يعكس المركز المالي الحقيقي للدولة بصورة حقيقية وعادلة، وأن دوره في الرقابة يقتصر على الرقابة المالية فقط؛ والتي يتم من خلالها التأكد من تطبيق القوانين واللوائح المالية وفيما أن كانت الأموال العامة قد أنفقت في الأوجه المخصصة لها دون الرقابة على الأداء، وفي ظل هذه العيوب تزداد أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، ومن هنا تأتي هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توفر متطلبات التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الحكومية الممولة من الخزانة العامة – دراسة ميدانية على عينة من موظفي وزارة المالية بحكومة الوحدة الوطنية – ليبيا.

2.1 الأدبيات السابقة:

إن استعراض الأدبيات السابقة يساعد على الإلمام حول ما كتب في موضوع الدراسة، والقدرة على فهم وربط الموضوع والتركيز على أهم الجوانب الأساسية للدراسة، والتعرف على الفجوات الموجودة فيه والمنهجيات المختلفة التي استخدمت والاسترشاد بها في بناء منهجية البحث الحالي، وأهم النتائج والتوصيات، حيث تم عرض هذه الدراسات وترتيبها زمنيا من الأقدم إلى الأحدث، والتعقيب على الأدبيات السابقة، **وبين تلك الأدبيات كانت هناك دراسات في البيئة المحلية وهي:**

دراسة (ابو خريص، بعرة، 2018) استهدفت الدراسة إلى التعرف على الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحول إلى موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، مستخدمة الاستبانة كأداة لجمع البيانات، بالإضافة إلى مراجعة الأدبيات والإصدارات المهنية ذات الصلة، وخلصت الدراسة إلى أن عدم مرونة قانون النظام المالي للدولة ولائحته التنفيذية وأي قرارات أو منشورات مالية يمثل عائقا كبيرا نحو تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية، مع استخدام الأساس النقدي الذي ينتج عنه عدم تحميل كل سنة مصروفاتها وإيراداتها الحقيقة، واقتصار دور نظام الرقابة الداخلية على رقابة الصحة القانونية للصرف فقط، وأوصت إلى دراسة مدى إمكانية تطوير وتعديل التشريعات المتمثلة في قانون النظام المالي للدولة الليبية وتعديلاته ولائحته التنفيذية، بحيث يقضي بإتباع أساس الاستحقاق المحاسبي ليتوافق مع متطلبات تطوير النظام المحاسبي للتحول إلى موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية، ومحاولة التغلب على أهم الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطويره. أما عن دراسة (بوشديق وأخرون، 2021) هدفت للتعرف على تقييم أسس القياس المحاسبي المستخدمة في الوحدات الحكومية وبيان أثر استخدام أساس الاستحقاق في تطوير أداء الوحدات الحكومية والموازنة العامة للدولة الليبية، حيث تم استخدام المنهج الوصفي، وجمع البيانات من خلال توزيع استمارة استبيان وتحليلها إحصائيا، وتوصلت الدراسة إلى أن أهمية استخدام أساس الاستحقاق يزيد من تحسين أداء الوحدات الحكومية، إلا أن هناك عددا من المعوقات التي قد تحول دون التطبيق أهمها الفساد المالي والإداري بالدولة الليبية وضعف أنظمة الرقابة والحوكمة. وأوصت الدراسة إلى ضرورة العمل على سن قوانين ولوائح تلزم مؤسسات الدولة بتطبيق أساس الاستحقاق وإزالة كل المعوقات التي تحول دون ذلك. بينما سعت دراسة (إمعرف، وأخرون، 2022) إلى التعرف على واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي وبيان إمكانية تطويره وتحديثه في ضوء متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وجمع البيانات من خلال توزيع استمارة استبيان وتحليلها احصائيا، وتوصلت الدراسة إلى عدم ملائمة البيئة الاقتصادية والقانونية للوحدات الحكومية الليبية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع

العام، ووجود صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية الليبية ليتلاءم مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. كما أوصت بضرورة تطوير النظام المحاسبي الحالي ليواكب المستجدات الدولية الحديثة، وتحديد آليات مناسبة لتطوير مهنة المحاسبة والممارسات المحاسبية في ليبيا والتي من أهمها: تطبيق أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي. كما حاولت دراسة (معيوف وأخرون، 2023) تحديد متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي بالاعتماد على تجارب بعض الدول، ولتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على أسلوب المنهج الوصفي التحليلي بالاطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة، واستعراض وتحليل بعض التجارب الدولية لاستخلاص الدروس المستفادة وتحديد متطلبات التطبيق، وخلصت الدراسة إلى تحديد المتطلبات اللازمة **نظريا** لتطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي الليبي والمتمثلة في التغييرات الإدارية والمحاسبية، دعم الهيئات التنفيذية والتشريعية والهيئات المهنية والأكاديمية، الرغبة في التغيير، نشر ثقافة أساس الاستحقاق بين فئات المجتمع، تدريب الكوادر البشرية، إدخال أنظمة تكنولوجيا المعلومات، وتحديد تكلفة تطبيق أساس الاستحقاق، كما أكددت أن تطبيق أساس الاستحقاق يحقق كفاءة القطاع الحكومي، الإفصاح الكامل، يعزز الشفافية والمساءلة والمقارنة، يحقق تقييم الأداء، ويحد من الفساد الإداري والمالي. وأوصت بتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي ليواكب المستجدات الدولية الحديثة وذلك بتطبيق أساس الاستحقاق والاستفادة مميزاته وفوائده.

أما عن الصعيد الدولي فأجريت بحوث عدة منها: دراسة (حبيب، المشهداني، 2016) بعنوان: التحول نحو أساس الاستحقاق المحاسبي لتعزيز المساءلة وإدارة الموجودات الثابتة للقطاع العام في العراق، حيث سعت إلى عرض ومناقشة الأسس المحاسبية المعتمدة في المحاسبة عن الموجودات الثابتة للقطاع العام مع التركيز على أهميتها في مجال المساءلة وإدارة الموجودات الثابتة، وقد استخدمت أداة جمع البيانات الاستبانة، وتوصلت الدراسة أن الأساس النقدي المطبق حاليا لا يوفر معلومات بشأن الموجودات الثابتة للوحدات التابعة للقطاع العام في العراق لأغراض المساءلة عنها وإدارتها وتطويرها، وبالتالي توصي بضرورة التحول إلى أساس الاستحقاق. أما دراسة (Asirah & Sari ،2019) تطبيق معايير المحاسبة في المحاسبة الحكومية على أساس الاستحقاق، حيث هدفت إلى تحليل قيود ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الحكومية (SAP) القائمة على أساس الاستحقاق، في اندونيسيا، والبحث في سبل معالجتها. حيث تم تطبيقها في قطاع الصحة (مركز المختبر الصحي ماركاسار)، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت المقابلات المعمقة، والملاحظة، والتوثيق، كأدوات جمع البيانات. وتوصلت الدراسة أن التحول لأساس الاستحقاق أحدث تغيرات جوهرية في نظام التقارير المالية في اندونيسيا، والاعتراف به في المعاملات المالية، وواجه التطبيق عدة معوقات، أهمها: صعوبة الحصول على البيانات المحاسبية من وحدات العمل الإقليمية، وعدم إدراك الإدارة

للأصول المملوكة، نقص التأهيل والخبرة لدى الموارد البشرية، وتوصي هذه الدراسة على مركز مختبرات الصحة في ماكاسار السعي لإيجاد حلول لبعض المعوقات في التطبيق وذلك للحصول على بيانات مالية دقيقة، وكذلك تدريب وتعليم الموارد البشرية حول المحاسبة على أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية. كما أوضحت دراسة (الخرابشة وآخرون، 2020) دور تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية، مع تسليط الضوء على الانعكاسات والإيجابيات التي تنتج عند استخدام أساس الاستحقاق، ودراسة القدرة على التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال وسيلة جمع البيانات الاستبانة، وقد خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج لعل أهمها: هناك دورا لتطبيق أساس الاستحقاق من خلال وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق والأساس النقدي المستخدم، مما يشير إلى دور تطبيق أساس الاستحقاق في تحسين الحسابات الختامية. وأوصت الدراسة بوضع العديد من السياسات المحاسبية بحيث تتلاءم مع النشاطات المختلفة لكل دائرة حكومية ولا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عالميا ومحليا، وتطوير النظام المحاسبي الحكومي ليتماشى مع التطورات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية في القطاع العام. كما أبرزت دراسة (Ismaili & Vokshi، 2021) أهمية التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقا للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وتنفيذها بالقطاع العام في كوسوفو، وقد تم استخدام المنهج الوصفي، وصممت استبانة وزعت على عينة من (100) مسؤول من منظمات ومؤسسات الموازنة وأعضاء المؤسسات المملوكة ملكية عامة والجمعيات المهنية. وقد خلصت الدراسة إلى أن هذا التحول يعزز بشكل كبير في تحسين عملية اتخاذ القرار واستخدام الأموال العامة، كما يساهم في بناء ثقة الجمهور في تقديم المعلومات المتعلقة بالوضع الاقتصادي والمالي المستدام. وأوصت برفع مستوى الوعي سياسيا وإداريا من خلال إظهار فوائد الإصلاح، وأيضا بتدريب وتأهيل المسؤولين والمحاسبين المهنيين في القطاع العام، والشروع في إدخال تغيرات على التشريعات واعتماد مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لأفضل الممارسات وبتكليف مؤسسة مختصة تقوم بحصر وتقييم كافة الأصول العامة. بينما حاولت دراسة (أبو خشبة وأخرون، 2023) معرفة مدى توافر المقومات المحاسبية اللازمة للتحول إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية السعودية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتصميم استمارة استبيان لجمع البيانات اللازمة محل البحث، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: (1) رغبة الإدارات العليا في المؤسسات الحكومية بالتحول إلى أساس الاستحقاق. (2) توفر أنظمة محاسبية جيدة في المؤسسات الحكومية ولكنها بحاجة إلى المزيد من التطوير لكي تكون قادرة على تطبيق أساس الاستحقاق. (3) وجود تفاوت في مدى توافر الكوادر البشرية المؤهلة لتطبيق أساس الاستحقاق في المؤسسات الحكومية. لذلك توصي الدراسة بإنشاء هيئة متخصصة لتطوير النظام المحاسبي

في المؤسسات الحكومية ترتبط بوزارة المالية لكي تكون قادرة على تطبيق أساس الاستحقاق. كما أوضحت دراسة (gadz & jagodic &, MESKOVIC, 2024) تأثير مختلف أسس المحاسبة وأطر إعداد التقارير المالية على مؤشر مدركات الفساد في القطاع العام. تم استخدام المنهج الوصفي بواسطة وسيلة جمع البيانات الاستبانة، موضحا فيها مؤشر مدركات الفساد كمتغير تابع وأساس المحاسبة وإطار إعداد التقارير المالية كمتغيرات مستقلة. وشملت عينة البحث من 147 دولة، وأثبت الدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مؤشرات إدراك الفساد بين الدول التي تستخدم أسسًا محاسبية مختلفة، حيث سجلت الدول التي تستخدم أساس الاستحقاق بأعلى متوسط لمؤشر إدراك الفساد (55.39) مما يعكس أدنى مستويات الفساد مقارنة بالأسس الأخرى، وتوصي الدراسة بضرورة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي لتعزيز النزاهة والشفافية.

- **التعقيب على الأدبيات السابقة:**

من خلال استعراض الأدبيات السابقة التي تم عرضها سابقًا يمكن تبيان ما يأتي:

1- اتفقت الدراسة الحالية مع معظم الدراسات السابقة في استخدام المنهج الوصفي ووسيلة جمع البيانات الاستبانة.

2- أكدت جُل الدراسات السابقة على أهمية استخدام أساس الاستحقاق الذي يزيد من تحسين أداء الوحدات الحكومية، وتحسين جودة المعلومات المقدمة للمستخدمين، كما أن تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي يمثل الخطة الرئيسية في ترشيد وزيادة فعالية الإنفاق الحكومي.

3- غالبية الدراسات السابقة أكدت على إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحالي وتعديل التشريعات المتمثلة في قانون النظام المالي للدولة الليبية وتعديلاته ولائحته التنفيذية، بحيث يقضي بإتباع أساس الاستحقاق المحاسبي في قياس العمليات المالية في الوحدات الحكومية.

4- غالبية الدراسات تشير إلى محاولة التغلب على أهم الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق أهمها الفساد المالي والإداري بالدولة الليبية وضعف أنظمة الرقابة والحوكمة.

5- قامت دراسة معيوف وأخرون (2023) بتحديد المتطلبات اللازمة **نظريا** لتطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي الليبي والمتمثلة في التغييرات الإدارية والمحاسبية، دعم الهيئات التنفيذية والتشريعية والهيئات المهنية والأكاديمية، الرغبة في التغيير، نشر ثقافة أساس الاستحقاق بين فئات المجتمع، تدريب الكوادر البشرية، إدخال أنظمة تكنولوجيا المعلومات، وتحديد تكلفة تطبيق أساس الاستحقاق، إلا أن الدراسة الحالية تبحث عن مدى توفر هذه المتطلبات في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة.

3.1 مشكلة الدراسة:

إن إتباع الأساس النقدي لا يظهر المركز المالي للدولة بصورة حقيقية وعادلة، وعدم تحميل كل سنة مالية بإيراداتها ومصروفاتها، وكذلك لا يُمكن من تقييم أداء الوحدات الحكومية، وعدم ترشيد الإنفاق الحكومي، مما يترتب على ذلك زيادة الإنفاق في القطاعات العامة التابعة للدولة، ومن ثم يؤدي إلى اختلاسات مالية وتلاعب في الأصول الثابتة وسوء استخدامها؛ ومن هنا نقف على ضرورة تغيير أساس القياس المحاسبي المطبق في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية الممولة من الخزانة العامة، والذي يتمثل في التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق لما له من أهمية في تحسين الإنفاق الحكومي وإدارة المال العام وتحسين أداء الوحدات الحكومية، كما أوصت العديد من الدراسات في البيئة الليبية إلى التحول إلى أساس الاستحقاق منها دراسة (معيوف وأخرون، 2023) أن تطبيق أساس الاستحقاق يحقق كفاءة القطاع الحكومي ويساعد على تقييم الأداء ويحد من الفساد المالي والإداري، كما أكدت دراسة (بوشديق، وأخرون، 2021) على ضرورة سن القوانين واللوائح التي تلزم مؤسسات الدولة بتطبيق أساس الاستحقاق. وبناء على ما سبق تظهر الحاجة إلى ضرورة وجود مجموعة من المتطلبات الأساسية التي يجب توافرها للتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، لذلك جاءت هذه الدراسة لبيان مدى توفر هذه المتطلبات. وعليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في **التساؤل الرئيس التالي:**

هل تتوفر متطلبات التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة؟

ويتفرع من هذا التساؤل التساؤلات الفرعية التالية:

1- هل تتوفر المتطلبات التشريعية والقانونية للتحول إلى أساس الإستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة؟
2- هل هناك إمكانية لتطوير وتعديل النظام المحاسبي المطبق بما يتماشى مع أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة؟
3- هل توجد لجنة مختصة تتبع وزارة المالية تعمل على مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة؟
4- هل تتوفر الإمكانيات البشرية والتدريبية المؤهلة لعملية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة؟

5- هل تتوفر الموارد المالية اللازمة للتحول إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة؟

6- هل تتوفر البنية التحتية التقنية التي تساعد على التحول إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة؟

4.1 أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

- التعرف على مدى توفر المتطلبات اللازمة للتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة.

5.1 أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة في تناولها موضوع التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة باعتباره موضع اهتمام لإدارة أموال الدولة، وخطوة محورية نحو تحسين كفاءة وفعالية الأداء المالي للوحدات الإدارية، وتعزيز مستوى الشفافية والمساءلة بما يحد من مظاهر الفساد المالي والإداري، إضافة إلى تمكين إدارة الأصول والخصوم الحكومية بكفاءة وفعالية أكبر، كما يكتسب أهمية متزايدة كونه يعد خطوة أساسية نحو تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتقديم نتائج عملية يمكن أن تستفيد منها وزارة المالية باعتبارها الجهة المسؤولة عن حسابات الدولة، ومختلف الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة، فضلا عن إسهامها في دعم عمل اللجنة المكلفة بالتحول نحو أساس الاستحقاق في الوقوف على مدى توفر المتطلبات اللازمة لإنجاز هذا التحول. بالإضافة إلى الفائدة التي تعود على الباحثان في زيادة تنمية معارفهما وتوسيع خبراتهما في تحليل النظم المحاسبية المعتمدة في القطاع العام، فضلاً عن التعرف بشكل معمق على الإطار التشريعي والتنظيمي الذي يحكم المحاسبة الحكومية في ليبيا.

6.1 منهجية الدراسة:

هي الطريقة التي يتبعها الباحثان للوصول إلى نتائج تتعلق بالموضوع محل الدراسة، بما أن البحث يأتي في المرحلة الأولى والثانية من مراحل البحث العلمي، وهي مرحلة الاستكشاف والوصف، أي لا يسعى إلى قياس متغير في متغير أو أكثر، وبالتالي يتجه البحث إلى استخدام التساؤلات ذات طبيعة وصفية، ولهذا يعد المنهج المناسب هو المنهج الوصفي باعتباره المنهج الذي يحقق أهداف الدراسة، حيث يصف الظاهرة كما توجد في الواقع؛ وذلك بهدف التعرف على مدى توفر المتطلبات اللازمة للتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة، حيث تم الاعتماد على الدراسات السابقة والتجارب

الدولية والكتب والرسائل والمجلات العلمية ذات صلة بموضوع الدراسة للاستفادة منها في تكوين الإطار العام للدراسة، كما تم تصميم صحيفة الاستبيان بما تتوافق مع أهداف الدراسة ومحاورها، وتم عرضها على مجموعة من الخبراء والمختصين وأعضاء لجنة التحول بوزارة المالية لتحكيمها من حيث الصياغة والوضوح والشمولية ومدى ملائمتها لموضوع الدراسة، وأدخلت التعديلات اللازمة وفق ملاحظاتهم وتوصياتهم، وبعد الانتهاء من مرحلة التحكيم تم توزيع الاستبيان بصيغته النهائية على المشاركين في الدراسة، وتم جمع البيانات وتحليلها باستخدام النسب والتكرارات والمقاييس الإحصائية التي تحتويها الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية(SPSS)، للوصول إلى نتائج تُسهم في تشخيص متطلبات التحول إلى أساس الاستحقاق المتوفرة في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة.

7.1 مجتمع وعينة الدراسة:

تم إجراء دراسة أولية لتحديد الإدارات الأكثر ارتباطا بموضوع الدراسة والأشخاص المعنيين بالإجابة على تساؤلات الدراسة، حيث يتمثل مجتمع الدراسة من الموظفين العاملين في بعض إدارات وزارة المالية، شملت: إدارة الميزانية، إدارة الحسابات، إدارة الموارد المالية، إدارة الخزانة، إدارة المراقبين الماليين، القسم المالي، إضافة إلى جميع أعضاء لجنة التحول المكلفة من وزارة المالية، ونظرا لصعوبة الوصول إلى جميع مفردات مجتمع الدراسة، وللطبيعة التخصصية لموضوع الدراسة، تم الاعتماد على العينة القصدية، والذي قد أتاح هذا النوع من العينات اختيار المفردات الأكثر قدرة على تقديم بيانات دقيقة وموضوعية تخدم أهداف الدراسة، كما تم تحديد مفردات العينة من خلال الزيارات الميدانية، والتركيز على الأفراد الذين يمتلكون خبرة عملية ومعرفة مباشرة بأسس القياس المحاسبي؛ وعلى هذا الأساس، بلغ حجم العينة المختارة (58) مفردة، تم توزيع استبيانات الدراسة عليهم، مع مراعاة تنوع تخصصاتهم، وظائفهم، ومستوياتهم العلمية، واسترجع منها (50) استبيانًا صالحًا للتحليل الإحصائي، وبنسبة استجابة بلغت (87%)، وهي نسبة مرتفعة تعكس اهتمام المبحوثين بموضوع الدراسة وتعزز من موثوقية النتائج المتحصل عليها.

8.1 حدود الدراسة:

- **الحدود الموضوعية:** اقتصرت الدراسة على مدى توفر المتطلبات اللازمة للتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الحكومية الممولة من الخزانة العامة.

- **الحدود المكانية:** اقتصرت هذه الدراسة على استطلاع أراء مجموعة من الموظفين العاملين في إدارة الحسابات، إدارة الميزانية، إدارة الخزانة، إدارة الموارد المالية، إدارة المراقبين الماليين، والقسم المالي بديوان وزارة المالية، وأعضاء لجنة التحول المكلفة من الوزارة بحكومة الوحدة الوطنية.
- **الحدود الزمنية:** الحدود الزمنية: أُجريت هذه الدراسة خلال فصل ربيع 2025، حيث تم خلال هذه الفترة تنفيذ جميع الإجراءات الميدانية والعلمية للدراسة، بدءًا من إجراء الدراسة الأولية لتحديد مجتمع الدراسة والعينة المناسبة، ثم إعداد أداة جمع البيانات (الاستبيان) وتحكيمها، يلي ذلك توزيع الاستبيانات وجمعها من المبحوثين، وأخيرًا تفريغ البيانات، ومعالجتها إحصائيًا وتحليل النتائج ومناقشتها.

2. الإطار النظري للدراسة:

1.2 مفهوم الوحدات الإدارية العامة وخصائصها: تشمل الوحدات الإدارية العامة للدولة كافة الجهات الممولة من الموازنة العامة بما في ذلك الجهات التابعة للسلطة التشريعية أو البرلمانية (بن غربية، النخاط، 2023، ص 22)، **ومن أبرز خصائصها:** أن الوحدات الإدارية ملكية عامة تحكمها قوانين ولوائح فيما يختص بإنفاق المصروفات وتحصيل الإيرادات (محمد، موسى، 2024، ص 27)، ولا تهدف إلى تحقيق الربح وإنما تسعى إلى تقديم خدمات عامة للمجتمع، وتعتمد في تمويلها على اعتمادات الموازنة دون وجود علاقة مباشرة بين إيراداتها ونفقاتها(أحمد، وأخرون، 2006، ص 3 –7؛ بن غربية، النخاط، 2023، ص 23)، كما تنقسم الوحدات الإدارية الحكومية إلى نوعين وهما: (المشهداني، وأخرون، 2017، ص 21).

- **وحدات إدارية إيرادية:** وهي الوحدات التي يستوجب نشاطها تحقيق الإيرادات الناتجة أساسا عن قرارات سيادية من الدولة مثل مصلحة جمارك ومصلحة الضرائب.
- **وحدات إدارية غير إيرادية:** حيث نشاطها لا يستوجب تحقيق إيرادات أو أنها تحقق إيرادات ضئيلة جدا مثل وزارة الصحة وزارة التعليم وزارة العدل ...إلخ.

2.2 أسس القياس المحاسبي في الوحدات الحكومية: تشكل الأسس المحاسبية أهمية كبيرة في بناء الأنظمة المحاسبية في القطاعات المختلفة ومنها القطاع الحكومي وتؤثر بشكل واضح في طبيعة وشكل ودقة التقارير المالية الصادرة عنها، (معيوف، وأخرون، 2023، 296). وتتأثر عملية اختيار الأساس المحاسبي في الدول بعدة عوامل جوهرية أبرزها: الأهداف التشغيلية للوحدة الحكومية، البيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي تعمل فيها، درجة ونوع المساءلة، احتياجات مستخدمي التقارير المالية (جابي، ملياني، 2017، ص 137). كما أختلف الباحثون في مجال المحاسبة في تقسيم الأسس المحاسبية، فمنهم من يرى أن هناك أساسين محاسبيين رئيسيين هما: أساس الاستحقاق والأساس النقدي، ومنهم من يضيف إليهما أساس الالتزام، ولكن

حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB (الجعارات، 2018، ص 49)، وهم ثلاث أسس وهي:

1.2.2 الأساس النقدي: يقوم على إثبات العمليات المالية عند القبض أو الدفع الفعلي للأموال، دون النظر إلى الفترة المالية التي تخصها، وبموجبه تُلغى الاعتمادات غير المصروفة في نهاية السنة المالية، وتسجل الإيرادات عند التحصيل فقط حتى لو كانت تخص سنوات سابقة (الخطيب، 2018، ص 75)، وعلى الرغم من سهولة تطبيقه من قبل المحاسبين أي لا وجود لعمل تسويات جردية في نهاية السنة المالية، والسرعة في إعداد الحسابات الختامية (وديان، الحدرب، 2010، ص 145)، إضافةً إلى موضوعيته لارتباطه بعمليات فعلية، إلا أنه توجد بعض العيوب في استخدامه ومن أهمها: يهمل الأصول ويخل باستقلالية الفترات المحاسبية، ويضعف الرقابة المالية (الجعارات، 2018، ص 54–55)، كما لا يميز بين النفقات الرأسمالية والإيرادية، ويصعّب المقارنات بين الوحدات والفترات المالية (وديان، الحدرب، 2018، ص 44).

2.2.2 أساس الاستحقاق: يقوم بتحميل كل فترة مالية بإيراداتها ومصروفاتها بصرف النظر عن التحصيل أو السداد الفعلي، بحيث تظهر الالتزامات والإيرادات المستحقة حتى لو لم تُدفع أو يتم تحصيلها نقدًا، حيث يمتاز بهذا الأساس بالدقة في قياس النتائج من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات، كما يوفر بيانات تعكس الأداء الحقيقي، ويظهر المركز المالي بصورة عادلة، ويقوم بالفصل بين النفقات الإيرادية والرأسمالية (ضو وآخرون، 2018، ص 24–26)، مع تعزيز الرقابة والالتزام بالمعايير الدولية (الجعارات، 2018، ص 57)، إلا أن هذا الأساس يواجه بعض الانتقادات دون أي انتقاص من دقته وهي: يتطلب تكلفة مرتفعة وكفاءات فنية عالية، كما يؤدي إلى التأخير في إقفال الحسابات الختامية (الجعارات، 2018، ص 77)، ويعتمد على التقدير الشخصي ويؤثر على السيولة النقدية، فضلًا عن حاجته إلى أنظمة متطورة ومدة إضافية لإعداد الحسابات الختامية (وديان، الحدرب، 2010، ص 35–45).

3.2.2 الأساس المعدل: يعد هذا الأساس مزيجًا بين الأساس النقدي والاستحقاق؛ حيث تُثبت بعض بنود المصروفات على أساس الاستحقاق مثل البنود ينشأ الالتزام الخاص بها نتيجة لتداخل الفترات المالية، كما هو الحال بالنسبة لبند المرتبات التي يدفع بعد الحصول على الخدمة، فإن اللوائح المالية تسمح عادة بتعلية المصروفات المستحقة في أخر العام خصما على بنود السنة المالية الحالية أي إنها تعالج على أساس الاستحقاق، بينما تُسجل الإيرادات على أساس نقدي (بن غربية، النخاط، 2023، ص 33). ومن مبررات استخدام هذا الأساس: غياب الظروف المهيأة لتطبيق أحد الأساسين بشكل كامل، أو وجود نص قانوني، إضافة إلى الحاجة لضبط الإنفاق وتحميل الموازنة (الجعارات، 2018، ص 58). ومن مميزاته يساعد على إظهار الحسابات الختامية بصورة واقعية، وتوفير الأموال لتسديد الالتزامات، كما يعتبر مناسبا لمعالجة مشاريع

طويلة الأجل، ومن عيوبه: يؤدي إلى تجميد الأموال دون استثمار، ويضعف الرقابة على السيولة لاعتماده أسلوبين مختلفين في معالجة الإيرادات والنفقات، وقد يخل بالتمييز بين النفقات الرأسمالية والإيرادية (الفسفوس، 2010، ص 38).

3.2 دوافع التحول إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الحكومية: ويمكن أن يعزى انتشار المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام مؤخرا إلى العديد من العوامل المتمثلة في اعتراف متزايد بمحدودية الأساس النقدي، توجيه الهيئات والمؤسسات الدولية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين والبنك الدولي نحو معايير الإبلاغ المالي المبنية على أساس الاستحقاق، على غرار إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) ومعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (ASAS)، إظفاء الطابع المهني على الأطر المحاسبية الحكومية وإدخال تقنيات القطاع الخاص إلى العام، محاربة الفساد والتلاعب في المعلومات المنشورة (محمد، موسى، 2024، ص 77).

4.2 متطلبات التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي:

ينبغي أن تشمل عملية الانتقال إلى أساس الاستحقاق المهام الأولية التالية: (Cavanahg & Flynn & Moretti, 2016).

1- **توضيح أهداف التحول إلى أساس الإستحقاق:** ويمكن أن تشمل الأهداف في: تعزيز الشفافية الخارجية، توفير معلومات إدارية موثوقة، وإدارة أصول الحكومة بكفاءة أكبر، ورقابة مالية أكثر صرامة على الحسابات الخارجة عن الميزانية، والالتزامات.

2- **إنشاء فريق ممثل لعملية التحول:** بحيث يشمل هذا الفريق جميع أصحاب المصلحة الرئيسيين، بما في ذلك: وزارة المالية، المحاسبين الحكوميين، الوزارات، والمؤسسات العامة، البرلمان، الأجهزة العليا للرقابة، وواضعي المعايير المحاسبية، بحيث يقسم الفريق إلى لجنة توجيهية وفرق فنية تمتلك فهما عميقا لأساس الاستحقاق.

3- **تشخيص الوضع القائم:** إعداد استبيان شامل للقطاع العام بأكمله، لتقييم المستوى الحالي لامتثال كل قطاع لمتطلبات المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقا للمعايير الدولية.

4- **تقدير تكاليف التحول إلى أساس الاستحقاق:** بعد الانتهاء من تحليل، يجب على الحكومة أن تقوم بتقدير تكاليف التحول لتحديد ما إذا كانت الفوائد المحتملة تفوق التكاليف، وتأمين الموارد المالية لتنفيذ عملية التحول.

5- **إنشاء آلية لوضع معايير المحاسبة في القطاع العام:** ويكون من خلال جهات خارجية، ويتم عن طريق:

- إنشاء مجالس مستقلة تهدف إلى تقديم المشورة للحكومة بشأن اعتماد أو تكييف معايير المحاسبة الدولية.

- إسناد مسؤولية تحديد معايير المحاسبة في القطاع العام إلى هيئة وطنية مستقلة.
- اعتماد المعايير التي وضعتها جهة دولية لوضع المعايير.
- استشارة مؤسسات التدقيق العليا قبل سن معايير محاسبية جديدة في القطاع العام.

6- **التدريب وإدارة التغيير:** تنفيذ برامج تدريبية واسعة النطاق تشمل معدي التقارير ومستخدميها (من وزراء ومسؤولين)، لضمان استيعاب المفاهيم والنظم الجديدة.

7- **وضع خطة عمل للمرحلة الانتقالية:** حيث تحدد فيها المراحل الرئيسية لعملية التحول، بما في ذلك المسؤوليات وتوقيت المهام التحضيرية، إصلاح النظم والعمليات ذات الصلة، وشكل ومحتوى البيانات المالية في كل مرحلة، كما ينبغي أن تراعي الخطة ما إذا كانت هناك حاجة إلى تجارب تجريبية أو تشغيل موازي لأنظمة الأساس النقدي وأساس الاستحقاق.

5.2 التجارب الدولية: شهدت العديد من دول العالم تحولًا جوهريًا في نهجها المحاسبي، بالانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، ومن أبرز هذه التجارب تجربة نيوزيلندا التي تعد الرائدة عالميًا، حيث استخدمت تجربتها كمرجع للعديد من الدول والمنظمات الدولية نظرًا لنجاحها الكبير في إصلاحات القطاع العام وإعداد حسابات موحدة للحكومة المركزية (Aggestam, 2014). وقد استغرقت ست سنوات حققت خلالها فوائد ملموسة تمثلت في تعزيز الشفافية والمساءلة، حيث قامت بإعداد الموازنات السنوية والقوائم المالية على أساس الاستحقاق (جابي، ملياني، 2017، ص 697). وكان من أبرز دوافع التحول ارتفاع الدين العام والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية المتردية بعد السبعينات (محمد، موسى، 2024، ص 89)، الحاجة إلى المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات (Champoux, 2006). وأسفر هذا التحول عن نتائج مهمة؛ من بينها تحويل عجز الموازنة البالغ 9% من الناتج المحلي الإجمالي إلى فائض قدره 1% خلال عشر سنوات، والانخفاض الكبير في صافي الدين العام من 52% عام 1992م إلى ما يقارب 10% عام 2005م، مع تحقيق معدل نمو اقتصادي سنوي بلغ 3.3% (جابي، 2017، ص 697)، وعلى خطى نيوزيلندا، تبنت أستراليا نهجًا مشابها في تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام، حيث استغرقت عملية التحول نحو عشر سنوات. وقد جاء هذا التحول استجابة للحاجة إلى نظام محاسبي لاحتساب تكلفة الخدمات الحكومية، وتعزيز الكفاءة والفعالية، وزيادة الشفافية والمساءلة (Bambang, 2018). وساهم هذا التحول في تحقيق نتائج إيجابية بارزة، مثل تحقيق فائض سنوي في الموازنة لما يقارب عقدًا كاملًا، وخفض صافي الديون بنسبة 25% من الناتج المحلي الإجمالي حتى منتصف التسعينيات، إلى جانب تخفيض الضرائب وتحسين إدارة الأصول وتعزيز الشفافية والمساءلة (معيوف وآخرون، 2023، ص 301). وفي السياق ذاته، خاضت المملكة المتحدة في تطبيق أساس الاستحقاق خلال فترة زمنية مماثلة (عشر سنوات)، (Danny & Chow, 2007). ومن أبرز دوافع التحول زيادة الدين

الحكومي وتباطؤ معدلات النمو الاقتصادي، إضافةً إلى أزمة الثقة في الحكومة والحاجة إلى تعزيز الاستدامة المالية طويلة الأجل (Hyndman, 2016). وقد ساعد هذا التحول في تحديث ممارسات الإدارة المالية وتعزيز شفافية الحسابات العامة، ومساءلة مديري القطاع العام، وتحسين تخصيص الموارد، فضلًا عن توحيد الحسابات بما أتاح المقارنة بين أداء مختلف الهيئات الحكومية (جابي، ملياني، 2017، ص 701–702). كما سارت كندا على نهج مشابه، حيث عزز تطبيق أساس الاستحقاق من جودة التقارير المالية الحكومية ودقة عرض الوضع المالي للدولة، مما دعم التخطيط المالي متوسط وطويل الأجل (Kristin, 2008). وفي الإمارات العربية المتحدة، جاء التحول في إطار تحديث الإدارة المالية الحكومية بما يتماشى مع أفضل الممارسات الدولية، حيث ساهم في تحسين كفاءة استخدام الموارد وتعزيز الشفافية (معيوف، 2023، ص 303–304). أما أيسلندا وهولندا فقد اعتمدتا الأساس ذاته في سياق إصلاحات شاملة للقطاع العام، ركزت على ترشيد الإنفاق وتحسين المساءلة أمام المواطنين والحكومة. وفي إندونيسيا، اتجهت الحكومة إلى اعتماد أساس الاستحقاق ضمن خطط إصلاح مالي وإداري واسعة، بهدف رفع كفاءة الإدارة المالية وتلبية متطلبات المنظمات الدولية، ولكن واجهت بعض الصعوبات نتيجة لعدم كفاية التدريب ونقص المحاسبين المحترفين في القطاع العام وخاصة على المستوى المحلي والاستمرار في تنفيذ الميزانية القائمة على الأساس النقدي، وأنظمة تكنولوجيا المعلومات المختلفة غير المتكاملة (Suparman, et al , 2015). وعلى الجانب الآخر، تظهر تجربة تنزانيا تحديات تطبيق هذا النهج في الدول النامية، حيث استغرقت عملية التحول نحو سبع سنوات دون أن تحقق الفوائد المرجوة. فقد أظهرت تقارير المراجع العام للأعوام (2014/2013 – 2016/2015) محدودية الفوائد بسبب ضعف الاستعداد المؤسسي، ومقاومة التغيير، ونقص الكفاءات المؤهلة، لم تسفر عملية تطبيق أساس الاستحقاق في تنزانيا عن نتائج جيدة، وهذا راجع للبدء في تطبيق هذا الأساس قبل أن يكون لديها الوعي الكافي بالمتطلبات اللازمة لأساس الاستحقاق الأمر الذي انعكس سلبًا على موثوقية المعلومات المالية ومصداقيتها (Kalulu, 2022؛ Mbelwa & Shahadat, 2019).

وهكذا، تعكس التجارب الدولية تنوعًا في مستويات النجاح، حيث حققت دول مثل نيوزيلندا وأستراليا والمملكة المتحدة نتائج بارزة في تعزيز الشفافية وانخفاض الدين العام وتحقيق فائض مالي، بينما واجهت دول أخرى مثل تنزانيا صعوبات حالت دون بلوغ الأهداف المرجوة، الأمر الذي يبرز أهمية توفر المتطلبات التشريعية والمؤسسية والبشرية والمالية والتقنية اللازمة لنجاح التحول إلى أساس الاستحقاق.

3. الجانب العملي للدراسة:

1.3 ثبات أداة الدراسة:

استخدم الباحثان معادلة (ألفا كرونباخ)، وطريقة التجزئة النصفية على محاور الدراسة، وظهرت النتائج في الجدول التالي رقم (01).

جدول رقم (01) نتائج اختبار ألفا كرونباخ والتجزئة النصفية لمحاور الدراسة

المحاور	عدد العبارات	ألفا كرونباخ	التجزئة النصفية	
			معامل الإرتباط بيرسون	معامل الثبات سبيرمان براون
المتطلبات التشريعية والقانونية	05	0.687	0.401	0.522
إمكانية تطوير وتعديل النظام المحاسبي	10	0.840	0.635	0.777
لجنة مختصة تتبع وزارة المالية تعمل على مشروع التحول إلى الأساس الاستحقاق	11	0.888	0.838	0.912
الإمكانيات البشرية والتدريبية المؤهلة لعملية التحول من الأساس النقدي	09	0.644	0.423	0.594
الموارد المالية اللازمة لتحول إلى الأساس الاستحقاق	04	0.636	0.405	0.511
البنية التحتية التقنية التي تساعد على التحول إلى الأساس الاستحقاق	05	0.616	0.473	0.642

يتضح من الجدول السابق رقم (01) أن معامل ثبات محاور الدراسة (معامل ألفا كرونباخ) قد تراوح بين (0.616، 0.888) لمختلف محاور البحث، ويتبين وجود علاقة إرتباط بين أجزاء محاور البحث، حيث تراوح معامل إرتباط بيرسون بين (0.401، 0.838)، كما إن معامل ثبات سبيرمان براون بين النصف الفردي والزوجي تراوح بين (0.511، 0.912)، وتعد هذه القيم عالية ومناسبة للتحقق من ثبات المقياس.

2.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث وتحليل البيانات التي تم جمعها من مفردات المجتمع، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة بالاعتماد على استخدام برمجية الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية "Statistical Package for Social Sciences" والتي يرمز لها اختصارا بالرمز (SPSS) الإصدار 26، وفيما يلي مجموعة الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها:

- معامل ألفا كرونباخ، ومعامل ارتباط بيرسون، معامل ارتباط سبيرمان براون.
- التوزيع النسبي، والوسط الحسابي، والإنحراف المعياري.
- إختبار t لعينة واحدة كأحد أساليب الإحصاء الاستدلالي، لإمكانية تعميم النتائج من العينة إلى المجتمع.

3.3 ترميز بيانات الدراسة:

بعد تجميع استمارات الاستبيان استخدم الباحثان الطريقة الرقمية في ترميز البيانات، وبما أنه يقابل كل عبارة من عبارات المحاور الأساسية للإستبيان إختيارات وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي: (موافق تماماً – موافق – موافق إلى حد ما – غير موافق – غير على الاطلاق)، وقد تم إعطاء كل من الإختيارات السابقة درجات لتتم معالجتها إحصائياً على النحو التالي: موافق تماماً (5) خمس درجات، موافق (4) أربع درجات، موافق إلى حد ما (3) ثلاث درجات، غير موافق (2) درجتان، غير على الاطلاق (1) درجة واحدة.

واعتبر الوسط الحسابي مساوياً للرقم (3) باعتبار أن (1+2+3+4+5)/5= (3)، وبالتالي فإن المتوسطات الحسابية التي قيمتها أقل من (2) تعبر عن درجة موافقة متدنية، والمتوسطات الحسابية التي قيمتها أقل من (3) تعبر عن درجة موافقة دون المتوسط، والمتوسطات الحسابية التي قيمتها أقل أو تساوي (4) وأكبر من (3) تعبر عن درجة موافقة فوق المتوسط، والمتوسطات الحسابية التي قيمتها أكبر من (4) وأقل أو تساوي (5) تعبر عن درجة موافقة مرتفعة.

4.3 اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي: من أجل التحقق من إتباع محاور الدراسة للتوزيع الطبيعي، قام الباحثان باحتساب قيمة معامل الإلتواء (Skewness) لجميع محاور الدراسة، ويشير إلى أن البيانات تقترب من التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة معامل الإلتواء أقل من (1.96) وأكبر من (1.96−)، عند مستوى معنوية (0.05)، والجدول رقم (16) يوضح ذلك.

الجدول (2) نتائج تحليل معامل الإلتواء لمحاور الدراسة

المحاور	(Skewness)
المتطلبات التشريعية والقانونية	- 0.293
إمكانية تطوير وتعديل النظام المحاسبي	0.677
لجنة مختصة تتبع وزارة المالية تعمل على مشروع التحول إلى الأساس الإستحقاق	0.141
الإمكانيات البشرية والتدريبية المؤهلة لعملية التحول من الأساس النقدي	- 0.145
الموارد المالية اللازمة لتحول إلى الأساس الإستحقاق	- 0.361
البنية التحتية التقنية التي تساعد على التحول إلى الأساس الإستحقاق	0.394

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معامل الإلتواء لجميع محاور الدراسة كانت أقل من (1.96) وأكبر من (1.96−)، حيث تراوحت بين (0.361−) و (0.677)، لذلك يمكن القول بأنه لا توجد مشكلة تتعلق بافتراض التوزيع الطبيعي لبيانات محاور الدراسة.

5.3 تحليل البيانات العامة:

1- الجنس:

جدول رقم (03) التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكور	43	%86.0
إناث	7	%14.0
المجموع	50	%100.0

يتضح من الجدول السابق رقم (03) أن نسبة (86.0%) من مفردات عينة الدراسة (ذكور)، و(الإناث) تمثل نسبتهم (14.0%).

2- العمر:

الجدول رقم (04) التوزيع التكراري لمفردات عينة الدراسة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 35 سنة	13	%26.0
من 35 سنة إلى أقل من 55 سنة	24	%48.0
من 55 سنة فأكثر	13	%26.0
المجموع	50	%100.0

يتضح من الجدول السابق رقم (04) أن نسبة (48.0%) من مفردات عينة الدراسة أعمارهم تتراوح (من 35 سنة إلى أقل من 55 سنة)، ومن أعمارهم (من 55 سنة فأكثر) تمثل نسبتهم (26.0%)، ونسبة (26.0%) أعمارهم (أقل من 35 سنة).

3- **المؤهل العلمي:**

جدول رقم (05) التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم متوسط	2	%4.0
دبلوم عالي	8	%16.0
جامعي	23	%46.0
ماجستير	12	%24.0
دكتوراه	5	%10
المجموع	50	%100.0

يتضح من الجدول السابق رقم (05) أن نسبة (46.0%) من مفردات عينة الدراسة مؤهلهم (جامعي)، ومن مؤهلهم (ماجستير) تمثل نسبتهم (24.0%)، ومن مؤهلهم (دبلوم عالي) تمثل نسبتهم (16.0%)، ونسبة (10.0%) مؤهلهم (دكتوراه)، ومن مؤهلهم (دبلوم متوسط) تمثل نسبتهم (4.0%).

4- التخصص:

الجدول رقم (06) التوزيع التكراري لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية %
إدارة	2	%4.0
اقتصاد	1	%2.0
تخطيط مالي	1	%2.0
تقنية المعلومات	1	%2.0
تمويل ومصارف	1	%2.0
محاسبة	44	%88.0
المجموع	50	%100.0

يتضح من الجدول السابق رقم (06) أن نسبة (88.0%) من مفردات عينة الدراسة تخصصهم (محاسبة)، ومن تخصصهم (إدارة) تمثل نسبتهم (4.0%)، ونسبة (2.0%) لكل من تخصصات (اقتصاد، تخطيط مالي، تقنية معلومات، تمويل ومصارف).

5- سنوات الخبرة:

جدول رقم (07) التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	9	%18.0
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	8	%16.0
من 10 إلى أقل من 15 سنة	5	%10.0
من 15 إلى أقل من 20 سنة	8	%16.0
من 20 سنة فأكثر	20	%40.0
المجموع	50	%100.0

يتضح من الجدول السابق رقم (07) أن نسبة (40.0%) من مفردات عينة الدراسة خبرتهم (من 20 سنة فأكثر)، ومن خبرتهم (أقل من 5 سنوات) تمثل نسبتهم (18.0%)، ونسبة (16.0%) خبرتهم (من 5 إلى أقل من 10 سنوات) أو (من 15 إلى أقل من 20 سنة)، ونسبة (10.0%) خبرتهم (من 10 إلى أقل من 15 سنة).

6- **مكان العمل:**

جدول رقم (08) التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة حسب مكان العمل

مكان العمل	التكرار	النسبة المئوية
إدارة الحسابات	9	%18.0
إدارة الخزانة	10	%20.0
إدارة المراقبين الماليين	6	%12.0
إدارة الموارد المالية	5	%10.0
إدارة الميزانية	9	%18.0
القسم المالي بديوان الوزارة	5	%10.0
لجنة التحول إلى أساس الاستحقاق	6	%12.0
المجموع	50	%100.0

يتضح من الجدول السابق رقم (08) أن نسبة (20.0%) يعملون في (إدارة الخزانة)، ونسبة (16.0%) يعملون (إدارة الحسابات وإدارة الميزانية)، ومن يعملون في (إدارة المراقبين الماليين ولجنة التحول إلى أساس الاستحقاق) تمثل نسبتهم (12.0%)، ونسبة (10.0%) يعملون في (إدارة الموارد المالية)، ومن يعملون في (القسم المالي ديوان الوزارة) تمثل نسبتهم (10.0%).

7- **الوظائف:**

الجدول رقم (09) التوزيع التكراري لمفردات عينة الدراسة حسب الوظائف

الوظائف	التكرار	النسبة المئوية %
محاسب	34	%68.0
مدير مالي	6	%12.0
مراجع داخلي	00	%00.0
مراقب مالي	5	%10.0
أخرى	5	%10.0
المجموع	50	%100.0

يتضح من الجدول السابق رقم (09) أن نسبة (68.0%) من مفردات عينة الدراسة وظيفتهم (محاسب)، ومن وظيفتهم (مدير مالي) تمثل نسبتهم (12.0%)، ونسبة (10.0%) وظيفتهم (مراقب مالي)، ونسبة (10.0%) وظيفتهم (وظيفة أخرى)، ولا يوجد أحد من مفردات الدراسة وظيفتهم (مراجع داخلي).

5.3 تحليل بيانات الدراسة:

أولاً: تتوفر المتطلبات التشريعية والقانونية للتحول إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة:

جدول رقم (10) يوضح أراء عينة الدراسة حول توفر المتطلبات التشريعية والقانونية للتحول إلى أساس الاستحقاق

ت	العبـــــارة	الفئة	درجة الموافقة					متوسط العينة	الإنحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى المعنوية	الترتيب
			موافق تماماً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق على الإطلاق					
1	التشريعات والقوانين واللوائح الحالية كافية وملائمة لدعم التحول إلى الأساس الاستحقاق	ت	00	00	10	35	05	1.900	0.544	24.697	0.000	3
		%	00.0	00.0	10.0	70.0	20.0					
2	تتوافق القوانين والتشريعات والأنظمة المحاسبية الحالية مع متطلبات التحول إلى أساس الاستحقاق، أو بحاجة إلى استحداث وتعديل القوانين والتشريعات حتى تدعم مشروع التحول	ت	00	00	01	23	26	1.500	0.544	19.498	0.000	4
		%	00.0	00.0	2.0	46.0	52.0					
3	اللوائح والتشريعات والأنظمة المحاسبية الحالية تساعد على تحسين مستوى الشفافية والمساءلة المالية في ليبيا	ت	00	00	00	19	31	1.380	0.490	19.902	0.000	5
		%	00.0	00.0	00.0	38.0	62.0					
4	يوجد دعم من قبل السلطات التنفيذية والهيئات الرقابية والمهنية والأكاديمية والجهات ذات العلاقة نحو التحول إلى أساس الاستحقاق	ت	01	06	25	10	08	2.640	0.964	19.368	0.000	1
		%	2.0	12.0	50.0	20.0	16.0					
5	هناك تفاهم وتنسيق بين السلطتين التشريعية والتنفيذية، تمهيدا لصياغة تشريعات وقوانين تتماشى مع متطلبات التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق	ت	01	00	21	17	11	2.260	0.876	18.238	0.000	2
		%	2.0	00.0	42.0	34.0	22.0					
	المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة حول توفر المتطلبات التشريعية والقانونية للتحول إلى أساس الاستحقاق							1.936	0.388	35.238	0.000	

بيّن الجدول رقم (10) أن المتوسطات الحسابية حول **(توفر المتطلبات التشريعية والقانونية للتحول إلى أساس الاستحقاق)** جاءت جميعها أقل من القيمة (3) التي تمثل المتوسط الافتراضي للمقياس الخماسي، وهو ما يدل على اتجاه المبحوثين نحو عدم الموافقة. كما أن المتوسط العام للمحور جاء أقل من (3)، وبما أن قيمة إحصاءة اختبار (t) كانت أقل من مستوى المعنوية (0.05)، فإن هذه النتائج تُعد ذات دلالة إحصائية، الأمر

الذي يعكس ضعف مستوى توفر المتطلبات التشريعية والقانونية اللازمة للتحول إلى أساس الاستحقاق في الوحدات المعنية محل الدراسة.

ثانيا: إمكانية تطوير وتعديل النظام المحاسبي المطبق بما يتمشى مع أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة:

جدول رقم (11) يوضح أراء عينة الدراسة حول إمكانية تطوير وتعديل النظام المحاسبي المطبق بما يتمشى مع أساس الاستحقاق

ت	العبـــــارة	الفئة	درجة الموافقة					متوسط العينة	الإنحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى المعنوية	الترتيب
			موافق تماماً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق على الإطلاق					
1	النظام المحاسبي الحكومي الليبي يتسم بالمرونة لاستيعاب إمكانية تطبيق الأساس الاستحقاق المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية	ت	01	07	26	13	03	2.800	0.833	23.768	0.000	8
		%	2.0	14.0	52.0	26.0	6.0					
2	المجموعة المستندية الحالية تمكن من إجراء التسجيل وفق أساس الاستحقاق المحاسبي	ت	01	01	17	27	04	2.360	0.749	22.267	0.000	9
		%	2.0	2.0	34.0	54.0	8.0					
3	توجد مجموعة دفترية متكاملة تساعد على تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي	ت	01	01	07	36	05	2.140	0.700	21.613	0.000	10
		%	2.0	2.0	14.0	72.0	10.0					
4	دليل الحسابات والدفاتر والسجلات المستخدمة حاليا يمكن تطويرها بما تتلائم مع متطلبات التحول إلى الأساس الاستحقاق	ت	02	21	18	07	02	3.280	0.904	25.644	0.000	3
		%	4.0	42.0	36.0	14.0	4.0					
5	للتحول إلى الأساس الإستحقاق تستطيع الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة أن تقوم بإجراء الفصل بين الانفاق الرأسمالي والإنفاق الإيرادي	ت	00	08	24	18	00	2.800	0.700	28.290	0.000	6
		%	00.0	16.0	48.0	36.0	00.0					
6	الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة قادرة على حصر وتقييم الأصول والالتزامات، حتى تكون عملية التحول إلى الأساس الإستحقاق دقيقة	ت	01	06	27	14	02	2.800	0.782	25.303	0.000	7
		%	2.0	12.0	54.0	28.0	4.0					
7	وزارة المالية قادرة على إعادة صياغة الإجراءات لتتوافق مع احتياجات التحول كإجراءات الاعتراف بالأصول وممتلكات الوحدات الإدارية	ت	01	17	29	03	00	3.320	0.621	37.820	0.000	2
		%	2.0	34.0	58.0	6.0	00.0					
8	وزارة المالية قادرة على هيكلة الموازنة العامة وإعادة تبويبها من جديد بما يتمشى مع الأساس الاستحقاق المحاسبي	ت	02	19	25	04	00	3.380	0.697	34.308	0.000	1
		%	4.0	38.0	50.0	8.0	00.0					
9	تستطيع وزارة المالية والوحدات الإدارية أن تقوم بإعداد تقارير مالية تتشابه إلى حد كبير مع تلك التي تعد في	ت	00	08	31	09	02	2.900	0.707	29.000	0.000	5
		%	00.0	16.0	62.0	18.0	4.0					

	الوحدات الاقتصادية، من حيث الإجراءات المتبعة										
10	الهيئات الرقابية قادرة على إعادة وتعديل برامجها الرقابية لتتوافق مع متطلبات التحول إلى الأساس الاستحقاق	ت	01	09	34	06	00	3.100	0.614	35.675	0.000	4
		%	2.0	18.0	68.0	12.0	00.0					
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة حول إمكانية تطوير وتعديل النظام المحاسبي المطبق بما يتمشى مع أساس الاستحقاق								2.888	0.470	43.392	0.000	

بيّن الجدول رقم (11) أن المتوسطات الحسابية حول **(إمكانية تطوير وتعديل النظام المحاسبي المطبق بما يتمشى مع أساس الاستحقاق)** جاءت أغلبها أقل من القيمة (3) التي تمثل المتوسط الافتراضي للمقياس الخماسي، بما يعكس اتجاهاً نحو ضعف الموافقة. كما أن المتوسط العام للمحور جاء أقل من (3)، وبما أن قيمة إحصاءة اختبار (t) كانت أقل من مستوى المعنوية (0.05)، فإن هذه النتائج تُعد ذات دلالة إحصائية، الأمر الذي يشير إلى وجود صعوبات في تطوير وتعديل النظام المحاسبي المطبق بما يتوافق مع أساس الاستحقاق في الوحدات المعنية محل الدراسة.

ثالثاً: توجد لجنة مختصة تتبع وزارة المالية تعمل على مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة:

جدول رقم (12) يوضح أراء عينة الدراسة حول وجود لجنة مختصة تتبع وزارة المالية تعمل على مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق

ت	العبـــــارة	الفئة	درجة الموافقة					متوسط العينة	الإنحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى المعنوية	الترتيب
			موافق تماماً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق على الإطلاق					
1	توجد لجنة مسؤولة تتبع وزارة المالية تعمل على إتمام عملية التحول إلى تطبيق أساس الاستحقاق	ت	08	38	03	01	00	4.060	0.550	52.202	0.000	2
		%	16.0	76.0	6.0	2.0	00.0					
2	اللجنة التي تشرف على مشروع التحول إلى تطبيق أساس الاستحقاق تتكون من: (خبراء ماليين، خبراء اقتصاديين، أكاديميين، قانونيين، خبراء تقنيين)	ت	05	21	22	02	00	3.580	0.731	34.632	0.000	5
		%	10.0	42.0	44.0	4.0	00.0					
3	اللجنة التي تشرف على مشروع التحول تقوم بدراسة بين ما هو مطبق في الواقع الحالي وبين متطلبات التحول	ت	06	17	22	05	00	3.480	0.839	29.334	0.000	7
		%	12.0	34.0	44.0	10.0	00.0					
4	تقوم اللجنة بإعداد خطة انتقالية تحدد المراحل الرئيسية لعملية التحول إلى الأساس الاستحقاق متضمنة السلطات والمسؤوليات والجدول الزمني لتنفيذ هذه الخطة	ت	05	12	19	13	01	3.140	0.990	22.429	0.000	9
		%	10.0	24.0	38.0	26.0	2.0					

5	الفريق المسؤول عن عملية التحول لديه القدرة على تقديم الدعم الفني والاستشاري اللازم لتنفيذ عملية التحول	ت	05	31	10	03	01	3.720	0.809	32.509	0.000	3
		%	10.0	62.0	20.0	6.0	2.0					
6	هناك تعاون من قبل الفريق المسؤول عن عملية التحول مع الإدارات الأخرى في القطاع العام	ت	02	03	29	13	03	2.760	0.822	23.738	0.000	10
		%	4.0	6.0	58.0	26.0	6.0					
7	يتم الاستعانة بخبراء متخصصين وذلك للمساعدة في عملية التحول إلى أساس الاستحقاق	ت	05	23	16	05	01	3.520	0.886	28.087	0.000	6
		%	10.0	46.0	32.0	10.0	2.0					
8	تسترشد اللجنة بتجارب الدول الأخرى التي سبقتها في التحول إلى أساس الإستحقاق	ت	22	24	03	01	00	4.340	0.688	44.580	0.000	1
		%	44.0	48.0	6.0	2.0	00.0					
9	تقوم وزارة المالية بتوضيح أهداف التحول كخطوة للإصلاح المالي، وترشيد الإنفاق الحكومي	ت	04	04	19	18	05	2.680	1.039	18.242	0.000	11
		%	8.0	8.0	38.0	36.0	10.0					
10	هناك رغبة في التغيير واردة من قبل السلطات التشريعية والتنفيذية نحو التحول إلى أساس الاستحقاق	ت	03	17	17	11	02	3.160	0.976	22.883	0.000	8
		%	6.0	34.0	34.0	22.0	4.0					
11	اللجنة أو الفريق القائم على عملية التحول يعي بالمخاطر والتحديات المتوقعة عند تنفيذ عملية التحول، ووضع خطة لمواجهة تلك المخاطر والتحديات	ت	06	27	12	05	00	3.680	0.819	31.766	0.000	4
		%	12.0	54.0	24.0	10.0	00.0					
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة حول وجود لجنة مختصة تتبع وزارة المالية تعمل على مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق								3.465	0.578	42.326	0.000	

بيّن الجدول رقم (12) أن المتوسطات الحسابية حول **(وجود لجنة مختصة تتبع وزارة المالية تعمل على مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق)** جاءت أغلبها أكبر من القيمة (3) التي تمثل المتوسط الافتراضي للمقياس الخماسي، مما يعكس اتجاها نحو الموافقة. كما أن المتوسط العام للمحور جاء أكبر من (3)، وبما أن قيمة إحصاءة اختبار (t) كانت أقل من مستوى المعنوية (0.05)، فإن هذه النتائج تُعد ذات دلالة إحصائية، **فإن ذلك يدل على وجود لجنة مختصة تتبع وزارة المالية تعمل على مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة.**

رابعاً: تتوفر الإمكانيات البشرية والتدريبية المؤهلة لعملية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة:

جدول رقم (13) يوضح أراء عينة الدراسة حول توفر الإمكانيات البشرية والتدريبية المؤهلة لعملية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق

ت	العبـــارة	الفئة	درجة الموافقة					متوسط العينة	الإنحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى المعنوية	الترتيب
			موافق تماماً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق على الإطلاق					
1	الموظفين الحاليين في الوحدات الإدارية لديهم المهارات اللازمة لتطبيق الأساس الاستحقاق	ت	00	02	25	21	02	2.540	0.646	27.822	0.000	3
		%	00.0	4.0	50.0	42.0	4.0					
2	يتم تعيين موظفين جدد لتنفيذ مشروع التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق	ت	00	07	24	16	03	2.700	0.789	24.199	0.000	2
		%	00.0	14.0	48.0	32.0	6.0					
3	تتوافر كفاءات عالية وكوادر مؤهلة في الوحدات الإدارية للعمل على القياس المحاسبي وفق أساس الاستحقاق	ت	00	05	30	14	01	2.780	0.648	30.332	0.000	1
		%	00.0	10.0	60.0	28.0	2.0					
4	يتم تهيئة المدراء الماليين والمحاسبين والموظفين في الوحدات الإدارية وذلك لاطلاعهم بشكل كامل وتفصيلي على كيفية القياس والافصاح المحاسبي وفق الأساس الاستحقاق المحاسبي	ت	02	01	14	26	07	2.300	0.886	18.348	0.000	6
		%	4.0	2.0	28.0	52.0	14.0					
5	الكوادر التدريبية الحالية في القطاع العام كافية لدعم التحول إلى الأساس الاستحقاق	ت	01	01	18	26	04	2.380	0.753	22.351	0.000	5
		%	2.0	2.0	36.0	52.0	8.0					
6	يتم حالياً تدريب المحاسبين ومعدي التقارير المالية على الأساس الاستحقاق	ت	01	01	13	26	09	2.180	0.825	18.677	0.000	7
		%	2.0	2.0	26.0	52.0	18.0					
7	تقوم وزارة المالية بعقد ورش عمل وندوات علمية حول التحول إلى الأساس الاستحقاق	ت	00	03	25	18	04	2.540	0.734	24.460	0.000	4
		%	00.0	6.0	50.0	36.0	8.0					
9	يتم التعاقد مع خبراء دوليين وذلك للمساعدة على توفير الدعم الفني والاستشاري لعملية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق	ت	00	00	03	25	22	1.620	0.602	19.017	0.000	8
		%	00.0	00.0	6.0	50.0	44.0					
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة حول توفر الإمكانيات البشرية والتدريبية المؤهلة لعملية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق								2.306	0.395	41.230	0.000	

بيّن الجدول رقم (13) أن المتوسطات الحسابية حول **(توفر الإمكانيات البشرية والتدريبية المؤهلة لعملية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق)** جاءت جميعها أقل من القيمة (3) التي تمثل المتوسط الافتراضي للمقياس الخماسي، وهو ما يعكس اتجاها نحو ضعف الموافقة. كما أن المتوسط العام للمحور جاء أقل من (3)، وبما أن قيمة إحصاءة اختبار (t) كانت أقل من مستوى المعنوية (0.05)، فإن هذه النتائج تُعد

ذات دلالة إحصائية، **مما يعكس ذلك ضعف مستوى توفر الإمكانيات البشرية والتدريبية المؤهلة لعملية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق** في الوحدات المعنية محل الدراسة.

خامساً: تتوفر الموارد المالية اللازمة للتحول إلى أساس الإستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة:

جدول رقم (14) يوضح أراء عينة الدراسة حول توفر الموارد المالية اللازمة للتحول إلى أساس الإستحقاق

ت	العبـــــارة	الفئة	درجة الموافقة					متوسط العينة	الإنحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى المعنوية	الترتيب
			موافق تماماً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق على الإطلاق					
1	هل تم تخصيص ميزانية مستقلة لتنفيذ مشروع التحول إلى الأساس الإستحقاق المحاسبي	ت	00	00	01	43	06	1.900	0.364	36.888	0.000	4
		%	00.0	00.0	2.0	86.0	12.0					
2	هل المخصصات المالية كافية لدعم التحول إلى الأساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الحكومية	ت	00	01	02	40	07	1.940	0.512	26.819	0.000	3
		%	00.0	2.0	4.0	80.0	14.0					
3	يمكن حصر التكاليف والموارد المالية اللازمة لتطبيق الأساس الاستحقاق التي تتمثل في نفقات: (التدريب والتأهيل- تمويل تحديث الأنظمة المحاسبية- أجهزة وبرمجيات - المستشارين والخبراء في عملية التنفيذ)	ت	03	16	27	03	01	3.340	0.772	30.584	0.000	1
		%	6.0	32.0	54.0	6.0	2.0					
4	المخصصات المالية الحالية لا تعتبر عائق جوهريا في تنفيذ عملية التحول إلى أساس الاستحقاق	ت	01	03	14	23	09	2.280	0.904	17.826	0.000	2
		%	2.0	6.0	28.0	46.0	18.0					
	المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة حول توفر الموارد المالية اللازمة للتحول إلى أساس الإستحقاق							2.365	0.328	50.963	0.000	

بيّن الجدول رقم (14) أن المتوسطات الحسابية حول **(توفر الموارد المالية اللازمة للتحول إلى أساس الإستحقاق)** جاءت أغلبها أقل من القيمة (3) التي تمثل المتوسط الافتراضي للمقياس الخماسي، بما يعكس اتجاهاً نحو ضعف الموافقة. كما أن المتوسط العام للمحور جاء أقل من (3)، وبما أن قيمة إحصاءة اختبار (t) كانت أقل من مستوى المعنوية (0.05)، فإن هذه النتائج تُعد ذات دلالة إحصائية، مما يعكس ضعف مستوى توفر الموارد المالية اللازمة للتحول إلى أساس الإستحقاق في الوحدات المعنية محل الدراسة.

سادساً: تتوفر البنية التحتية التقنية التي تساعد على التحول إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة:

جدول رقم (15) يوضح أراء عينة الدراسة حول توفر البنية التحتية التقنية التي تساعد على التحول إلى أساس الاستحقاق

ت	العبـــارة	الفئة	درجة الموافقة					متوسط العينة	الإنحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى المعنوية	الترتيب
			موافق تماماً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق على الإطلاق					
1	تتوافر البنية التحتية التقنية اللازمة لدعم التحول إلى الأساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة والتي تتمثل في: (الأجهزة والحواسيب، المنظومات الكترونية، شبكات الاتصالات، الأرشفة الإلكترونية)	ت	00	02	11	28	09	2.120	0.746	20.091	0.000	4
		%	00.0	4.0	22.0	56.0	18.0					
2	يتم حاليا تطوير البنية التحتية التقنية لدعم التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق	ت	00	01	01	15	33	1.400	0.639	15.495	0.000	5
		%	00.0	2.0	2.0	30.0	66.0					
3	المنظومات الالكترونية الحالية تساعد في عملية تطبيق الأساس الاستحقاق والحصول على بيانات ومعلومات مفيدة في كل الأنشطة المتعلقة بها	ت	00	02	12	32	04	2.240	0.657	24.126	0.000	1
		%	00.0	4.0	24.0	64.0	8.0					
4	تتوافر آليات فعالة لربط وتكامل الأنظمة التقنية المختلفة (مثل نظام الدفع والتحصيل، نظام المرتبات، نظام المشتريات والمخازن) بما يضمن جمع ومعالجة البيانات المالية بشكل متكامل وفق متطلبات المحاسبة على الأساس الاستحقاق	ت	00	02	10	30	08	2.120	0.718	20.870	0.000	3
		%	00.0	4.0	20.0	60.0	16.0					
5	يوجد ربط إلكتروني بين وزارة المالية وباقي الوزارات بما يكفي للتحول إلى الأساس الاستحقاق	ت	00	00	13	30	07	2.120	0.627	23.898	0.000	2
		%	00.0	00.0	26.0	60.0	14.0					
	المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة حول توافر البنية التحتية التقنية التي تساعد على التحول إلى أساس الاستحقاق							2.010	0.469	30.123	0.000	

بيّن الجدول رقم (15) أن المتوسطات الحسابية حول **(توفر البنية التحتية التقنية التي تساعد على التحول إلى أساس الاستحقاق)** جاءت جميعها أقل من القيمة (3) التي تمثل المتوسط الافتراضي للمقياس الخماسي، مما يعكس اتجاهاً نحو ضعف الموافقة. كما أن المتوسط العام للمحور جاء أقل من (3)، وبما أن قيمة إحصاءة اختبار (t) كانت أقل من مستوى المعنوية (0.05)، فإن هذه النتائج تُعد ذات دلالة إحصائية، مما يشير إلى

ضعف مستوى توفر البنية التحتية التقنية التي تساعد على التحول إلى أساس الاستحقاق في الوحدات المعنية محل الدراسة.

مستوى توفر متطلبات التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة:

الجدول رقم (16) يوضح إجمالي مستوى توفر متطلبات التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق

المتطلبات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	95% فترة ثقة لمتوسط المجتمع		قيمة t المحسوبة	مستوى المعنوية	الترتيب
			الحد الأدنى	الحد الأعلى			
المتطلبات التشريعية والقانونية	1.936	0.388	1.825	2.046	35.23	0.000	6
إمكانية تطوير وتعديل النظام المحاسبي	2.888	0.470	2.754	3.021	43.39	0.000	2
لجنة مختصة تتبع وزارة المالية تعمل على مشروع التحول إلى الأساس الاستحقاق	3.465	0.578	3.300	3.630	42.32	0.000	1
الإمكانيات البشرية والتدريبية المؤهلة لعملية التحول من الأساس النقدي	2.306	0.395	2.194	2.419	41.23	0.000	4
الموارد المالية اللازمة لتحول إلى الأساس الاستحقاق	2.365	0.328	2.271	2.458	50.96	0.000	3
البنية التحتية التقنية التي تساعد على التحول إلى الأساس الاستحقاق	2.010	0.469	1.866	2.133	30.12	0.000	5
المجموع الكلي المجموع الكلي لتوافر متطلبات التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق	2.656	0.334	2.561	2.751	56.23	0.000	

يوضح الجدول السابق رقم (16) متوسطات درجة إجابة مفردات عينة الدراسة المجموع الكلي لتوفر متطلبات التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، ومن الجدول يلاحظ أن متوسط الإجابة حول **(وجود لجنة مختصة تتبع وزارة المالية تعمل على مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق)** يساوي (3.465)، وبالتالي فإن وجود لجنة مختصة تتبع وزارة المالية تعمل على مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق تعد من أكثر المتطلبات توفراً من بين المتطلبات الأخرى، يليه **(إمكانية تطوير وتعديل النظام المحاسبي)** في المرتبة الثانية بمتوسط (2.888)، وجاءت **(الموارد المالية اللازمة للتحول إلى أساس الاستحقاق)** في المرتبة الثالثة وبمتوسط حسابي بلغ (2.365)، وأتت **(الإمكانيات البشرية والتدريبية المؤهلة لعملية التحول إلى أساس الاستحقاق)** في المرتبة الرابعة بمتوسط (2.306)، كما جاءت **(البنية التحتية التقنية التي تساعد على التحول إلى أساس الاستحقاق)** في المرتبة الخامسة وبمتوسط حسابي بلغ (2.010)، و**(المتطلبات التشريعية والقانونية)** جاءت في المرتبة السادسة والأخيرة بمتوسط (1.936).

كما أن متوسط إجابات مفردات عينة الدراسة حول (**المجموع الكلي لتوفر متطلبات التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق**) تدل على **وجود ضعف في توفر متطلبات التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة**، لأن المتوسط الحسابي يساوي (2.656) وهو أكبر من (3) وهو المتوسط الإفتراضي للمقياس الخماسي.

وبما أن قيمة (t) المحسوبة لجميع المحاور أكبر من قيمة (t) الجدولية، التي تساوي (1.648)، وأن قيمة مستوى المعنوية المشاهد المقابلة لجميع المحاور أقل من (0.05) مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة، فإن النتائج التي تم التوصل إليها تعد ذات دلالة إحصائية، وبالتالي يتم تعميمها في حدود عينة الدراسة على الوحدات محل الدراسة، كما يمكن أن تعكس إلى حد كبير واقع مجتمع الدراسة ضمن نطاق الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة محل الدراسة.

6.3 النتائج: خلصت الدراسة من خلال تحليل بيانات العينة القصدية إلى مجموعة من النتائج الجوهرية التي تُشخص واقع متطلبات التحول نحو أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية محل الدراسة، وذلك على النحو الآتي:

1- أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى توفر المتطلبات التشريعية والقانونية الداعمة للتحول إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة لا يزال ضعيفًا، أي لا تتوافق القوانين والتشريعات والأنظمة المحاسبية الحالية مع متطلبات التحول إلى أساس الاستحقاق، الأمر الذي يستلزم استحداث وتعديل القوانين والتشريعات بما يضمن دعم مشروع التحول.

2- كشفت النتائج عن وجود صعوبات في تطوير وتعديل النظام المحاسبي المطبق بما يتماشى مع أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة، حيث تبين أن المجموعة المستندية المعمول بها لا تمكن من إجراء عمليات التسجيل وفق أساس الاستحقاق المحاسبي، كما لا توجد مجموعة دفترية متكاملة تساعد على تطبيق هذا الأساس.

3- أشارت نتائج الدراسة إلى وجود لجنة مختصة تتبع وزارة المالية تعمل على مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق، حيث تسترشد هذه اللجنة بتجارب الدول الأخرى التي سبقتها في التحول إلى أساس الاستحقاق، كما يتمتع الفريق المسؤول عن عملية التحول القدرة على تقديم الدعم الفني والاستشاري اللازم لتنفيذ عملية التحول، إضافة إلى إدراكه للمخاطر والتحديات المتوقعة عند تنفيذ عملية التحول، وقد وضعت خطة لمواجهة تلك المخاطر والتحديات.

4- بينت النتائج عن وجود ضعف في مستوى توفر الإمكانيات البشرية والتدريبية المؤهلة لعملية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة، حيث أفاد أفراد العينة بعدم كفاية الكوادر التدريبية الحالية في القطاع العام لدعم التحول إلى الأساس الاستحقاق، فضلا عن غياب البرامج التوعوية اللازمة لتهيئة المدراء الماليين والمحاسبين وموظفي الوحدات الإدارية على كيفية القياس والافصاح المحاسبي وفق أساس الاستحقاق المحاسبي، وإضافة إلى عدم الاستعانة بخبراء دوليين لتوفير الدعم الفني والاستشاري اللازم لعملية التحول.

5- أظهرت نتائج الدراسة عن وجود ضعف في مستوى توفر الموارد المالية اللازمة لتنفيذ مشروع التحول إلى أساس الإستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة، حيث أوضحت النتائج عدم تخصيص ميزانية مستقلة لتنفيذ هذا المشروع، وأن المخصصات المالية المتاحة حاليًا تمثل عائق جوهريا أمام عملية التحول.

6- كشفت نتائج الدراسة عن وجود ضعف في مستوى توفر البنية التحتية التقنية الداعمة للتحول إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة، حيث أفاد المبحوثون بعدم توفر أليات فعالة لربط وتكامل الأنظمة التقنية المختلفة (مثل نظام الدفع والتحصيل، نظام المرتبات، نظام المشتريات والمخازن) بما يضمن جمع ومعالجة البيانات المالية بشكل متكامل وفق متطلبات المحاسبة على أساس الاستحقاق، إضافة إلى افتقار الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة للبنية التحتية التقنية اللازمة والتي تتمثل في: (المنظومات إلكترونية، شبكات الاتصالات، الأرشفة الإلكترونية) لدعم مشروع التحول.

7.3 مناقشة نتائج الدراسة الحالية مع نتائج الدراسات السابقة:

وبعد عرض نتائج الدراسة أتضح أن:

- تتفق نتائج الدراسة الحالية مع غالبية الدراسات السابقة محليًا ودوليًا في تأكيد أن التحول إلى أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية يواجه معوقات تشريعية ومحاسبية وبشرية وتقنية، حيث أجمعت دراسات (أبو خريص وبعرة، 2018) و (بوشديق وآخرون، 2021) و (إمعرف وآخرون، 2022) على عدم ملاءمة الإطار القانوني والنظام المحاسبي القائم لمتطلبات التحول، وهو ما أكدته الدراسة الحالية من خلال إظهار ضعف التشريعات الداعمة وصعوبة تطوير النظام المحاسبي المطبق بما يتماشى مع أساس الاستحقاق.
- كما تتسق نتائج الدراسة الحالية مع الدراسات الدولية مثل (Sari & Asirah, 2019) و (Ismaili & Vokshi, 2021) التي أوضحت أن نقص الكوادر المؤهلة وضعف التدريب والوعي المحاسبي تمثل عائقًا رئيسيًا أمام التطبيق، إلا أن الدراسة الحالية تضيف بُعدًا نقديًا يتمثل في إبراز غياب البرامج

التوعوية المؤسسية وعدم الاستعانة بالخبرات الدولية، الأمر الذي يعكس فجوة تنفيذية واضحة بين التوجه النظري نحو التحول والقدرة الفعلية على تطبيقه.

- أما فيما يتعلق بالموارد المالية والبنية التحتية التقنية، دعمت نتائج الدراسة الحالية ما توصلت إليه دراسات (معيوف وآخرون، 2023) و (أبو خشبة وآخرون، 2023) بشأن أهمية توفر التمويل والتقنيات الداعمة، غير أنها كشفت بشكل أكثر دقة عن أن عدم تخصيص ميزانية مستقلة لمشروع التحول وضعف تكامل الأنظمة التقنية يمثلان معوقات جوهرية لم تُعالج بوضوح في أغلب الدراسات السابقة.
- كما تنسجم الدراسة الحالية مع الاتجاه العام في الأدبيات السابقة، في التأكيد على أن تطبيق أساس الاستحقاق يساهم في تعزيز الشفافية والمساءلة والحد من الفساد، إلا أنها تتميز بتناولها هذا الأثر في سياق تطبيقي واقعي من خلال تحليل جاهزية الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة وإدراكها للمخاطر المصاحبة للتحول، وليس الاكتفاء بإبراز المنافع النظرية.

وعليه، تتمثل الإضافة العلمية للدراسة الحالية في تقديم رؤية شمولية نقدية لواقع التحول إلى أساس الاستحقاق، من خلال الربط بين الإطار التشريعي والنظام المحاسبي والقدرات البشرية والموارد المالية والبنية التحتية التقنية في نموذج متكامل، مع التركيز على فجوة التنفيذ الفعلي، بما يساهم في إثراء الأدبيات وتقديم نتائج أكثر ارتباطًا بواقع الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة.

8.3 التوصيات: بناءً على ما تقدم من نتائج توصي الدراسة بالآتي:

1- **التوصيات المرتبطة بالمتطلبات التشريعية:** في ضوء ما كشفته الدراسة من قصور في التشريعات والقوانين واللوائح المالية، توصي بآلاتي:

- ضرورة مراجعة وتحديث التشريعات والقوانين واللوائح المالية القائمة بما تنسجم مع متطلبات التحول إلى أساس الاستحقاق.
- مواءمة النظام المحاسبي الحكومي مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS).

2- **التوصيات المتعلقة بالنظام المحاسبي:** نظرًا للصعوبات المرتبطة بعدم ملاءمة المجموعة المستندية والدفترية الحالية، توصي الدراسة:

- بضرورة تعديل وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي لتماشى مع متطلبات التحول إلى أساس الاستحقاق.
- إعادة هيكلة المجموعة المستندية والدفترية بشكل متكامل حتى تمكن من القياس المحاسبي وفق أساس الاستحقاق.

3- **التوصيات الخاصة باللجنة المختصة بمشروع التحول**، توصي الدراسة:

- ضرورة تعزيز دور اللجنة التابعة لوزارة المالية والمختصة بعملية التحول من خلال توفير الدعم المؤسسي والمالي، ومنحها الصلاحيات الكافية للإشراف على متابعة عملية التحول.
- الاستفادة بشكل أكبر من تجارب الدول الرائدة في هذا المجال، مع تكييفها بما يتناسب مع خصوصية البيئة المحلية، وتفادى الأخطاء التي وقعت فيها بعض الدول التي لم تحقق نجاح في مسار التحول.
- تشجيع الاستعانة بالخبرات الدولية لمساندة الفريق المحلي في الجوانب الفنية والاستشارية، بما يعزز من قدرة اللجنة على مواجهة المخاطر والتحديات.

4- **التوصيات المتعلقة بالكوادر البشرية والتدريبية:** بالنظر إلى ضعف الإمكانيات البشرية والتدريبية، توصي الدراسة بالآتي:

- إطلاق برامج تدريبية شاملة تستهدف المحاسبين والمديرين الماليين والموظفين في الوحدات الإدارية الممولة من الخزانة العامة حول تطبيق أساس الاستحقاق.
- تنفيذ برامج توعوية وورش عمل موجهة تهدف إلى تهيئة الموظفين في الوحدات الإدارية والجهات الرقابية على التكيف مع متطلبات أساس الاستحقاق والعمل به.

5- **التوصيات المتعلقة بتوافر الموارد المالية:** بما أن ضعف الموارد المالية يمثل عائقًا جوهريا، توصي الدراسة بتخصيص ميزانية مستقلة ومستمرة لدعم مشروع التحول بحيث تغطي مختلف مراحله، بما في ذلك التدريبية والتقنية.

6- التوصيات المتعلقة بالبنية التحتية التقنية، توصي الدراسة:

- بتوفير البنية التحتية اللازمة (أجهزة، شبكات، أرشفة إلكترونية) لدعم متطلبات التحول.
- تطوير وتحديث المنظومات الإلكترونية بما تتوافق مع متطلبات المحاسبة على أساس الاستحقاق.
- إنشاء آليات فعالة لربط وتكامل الأنظمة التقنية المختلفة (المرتبات، المشتريات، المخازن، الدفع والتحصيل)، لضمان تكامل البيانات ومعالجتها بشكل موحد.

المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية:

- الجعارات، خالد جمال، (2018)، "**معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**"، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان.
- الحبيب، ندى سليمان، المشهداني، بشرى نجم عبد الله، (2016م)، "**التحول نحو أساس الاستحقاق المحاسبي لتعزيز المساءلة وإدارة الموجودات الثابتة للقطاع العام العراق**"، المؤتمر الطلابي.
- الخطيب، خالد شحادة، المهايني، محمد خالد، (2010)، "**المحاسبة الحكومية**"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان.لا
- الخرابشة، فارس أرشيد، الوشاح، محمود عباس، كلبونة، أحمد يوسف، شاهين، لونا محمد عزمي، (2020)، "**دور تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية**"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، كلية الأعمال جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن، المجلد الثامن والعشرون، العدد الثاني.
- المشهداني، بشرى نجم عبد الله، ياسين، سناء أحمد، إبراهيم، سحر طلال، (2017م)، "**المحاسبة الحكومية – مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية**"، الجزء الأول، الذاكرة للنشر والتوزيع، بغداد.
- الفسفوس، فؤاد، (2010)، "**المحاسبة الحكومية**"، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان.
- أبوخريص، فاطمة محمد عبد السلام، بعرة، أنس ناصر، (2018)، "**صعوبات ومعوقات تطوير النظام المحاسبي للتحول لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية**"، مجلة الجامعي، العدد 27، ص 188-213.
- أبوخشبة، عبد العال بن هاشم، الوردات، يوسف علي، العتيبي، نايف إبراهيم، (2023م)، "**مدى توفر المقومات المحاسبية اللازمة للتحول إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية السعودية**" (دراسة ميدانية)، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد الثاني، المجلد السابع، مايو 2023، ص 1-45.
- أحمد، عبد الله عبد السلام، إبراهيم، أمال محمد، "**أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات**"، 2006م.
- امعرف، سعاد عياش علي، شعيتير، فتحية جبريل، زوبي، أكرم علي، (2022)، "**إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS**"، مجلة أفاق الاقتصادية، العدد (15)، المجلد (8)، ص 93-117.

- بن غربية، سالم محمد، النخاط، خالد عبد الواحد، (2023)، "**المحاسبة الحكومية وحسابات الدخل القومي**"، الطبعة الثالثة، دار الكتاب الوطنية، بنغازي.
- بوشديق، عائشة سالم، عريف، زبيدة محمد، عبد الهادي، صالح محمد، (2021)، "**دور أساس الاستحقاق في تحسين أداء الموازنة العامة للدولة: دراسة ميدانية على وزارة المالية بمدينة البضاء**"، مؤتمر الموازنة العامة في ليبيا الواقع وسبل التطوير، البيضاء، ليبيا، الموافق 24-25 نوفمبر 2021، منشورات مركز الدراسات المالية والتدريب على العمليات المالية، ص8-42.
- جابي، أمينة هناء، ملياني، حكيم، (2017)، "**أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في ظل عصرنة المحاسبة العمومية – تجربة بلدية رام الله الفلسطينية**"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، الجزائر، العدد (1)، الجزء (2)، ص 136-153.
- ضو، سعيد يحي، وأخرون، (2018)، "**المحاسبة الحكومية النظرية والتطبيق**"، جامعة القاهرة.
- محمد، عبد الرحمن عمر أحمد، موسى، مازن بد الدين عمر الحاج، (2024)، "**المحاسبة الحكومية**"، الطبعة الأولى، دار آريثيريا للنشر والتوزيع، الخرطوم.
- معيوف، خديجة علي، الشكري، عائشة سالم، الشيخي، أمال سعد، (2023)، "**متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي – دراسة نظرية تحليلية لبعض التجارب الدولية**"، المجلة الأفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والإجتماعية، ص 290-312.
- وديان، لؤي محمد عبد الرحمن، الحدرب، زهير، (2010)، "**المحاسبة الحكومية**"، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن.
- وزارة المالية السعودية، (2019)، "**الدليل التمهيدي لتهيئة جهات القطاع العام لتطبيق التحول إلى أساس الاستحقاق**".

ثانيا: المراجع باللغة الإنجليزية:

- Arslan, mihrban coskm. (2017). Hist0rical development of governmt accounting. Accounting and corporate reporting – today and tomorrow, chapter 14.
- Asirah, A., & Sari, A. R. (2019). The Application of Accounting Standards in Government Accounting Accrual Basis: Health Laboratory Center for Makassar. Business and Economic Research, 9 (4), 231-240.
- Aggestam, c., day,and pollanen, r, (2014), whole of government accounts: who is using them?, the association of chartered certified accuntants august.
- Bambang, p., (2018), accrual-based accounting implementation in indonesian's local governments compared to other countriences', journal man in india, vol .98.
- Cavangh, j., Flynn, s. And moretti, d., (2016), implementing accrual accounting in the public sector, international monetary fund-fiscal affairs department.

- Champoux, m., (2006), accrual accounting in new zealand and Australia: issues and solutions, Harvard law school, federal budget policy seminary, briefing paper no 27.
- Danny s.l. chow, et al., (2007), developing whole of government accounting in the uk, in financial accountability and management, volume 23.
- Hyndman, n., (2016), accrual accounting politicians and the uk-with the benefit of hindsight, public money & management, 36:7 pp. 477-479.
- Ismaili, a., ismajli, H., & vokshi, n. (2021). The importance and challenges of the public sector, the case of Kosovo. Accounting, 7(5) m pp; 1109-1118.
- Kristin, l. S., (2008), accrual accounting implementation in the Canadian federal government, master of business administration school of business Carleton unlversity. Canada.
- Mešković, F., Jagodié, A., & Gadžo, A. (2024). The Impact of Accounting Basis and Applied Financial Reporting Framework on the Corruption Perception Index in the Public Sector. Eurasian Journal of Business and Management, 12 (3/4), 132-141.
- Mbelwa, l, adhikari, p. And shahadat, k, (2019), investigation of the institutional and decision-usefulness factors in the implementation of accrual accounting in emerging economies, vol. 9 no.3,pp. 335-365.
- Suparman, m., siti-nabiha, a.k. And phua, l. (2015). Public sector accounting reforms: assessing Indonesia,s readiness towards implementing accrual accounting. Problems and perspectives in management, volume 13 issue 2, pp296-303.