



دولة ليبيا

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الزاوية

إدارة الدراسات العليا

كلية الاقتصاد - الزاوية

قسم المحاسبة

رسالة ماجستير بعنوان:

إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق معايير المحاسبة

الدولية للقطاع العام

(دراسة ميدانية على القطاع الحكومي)

مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الاجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة

إعداد الطالب:

عبدالكريم محمد الحراري حسين

بكالوريوس محاسبة - جامعة عمان

تحت إشراف:

الدكتور/ المختار امحمد كريمة

استاذ مشارك بقسم المحاسبة كلية الاقتصاد - جامعة الزاوية

م 2026/2025

## الآية الكريمة:

قال الله تعالى:

"يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ"

(سورة المجادلة - الآية 11)

## الإهداء:

إلى العيون التي ترعاني وتغمرنني بالدعاء ليل نهار ... إلى من تكمن الجنة تحت  
أقدامها، صاحبة القلب الحنون.... أُمي الغالية برأ وإحساناً

إلى من كان لي ذخراً وعوناً ومن علمني العطاء بدون انتظار وبه لامست هامتي  
عنان السماء ومن أحمل أسمة بكل افتخار... أبي فيض المحبة ونبع الطيبة

إلى من واكبت ضياء مستقبلي ومن بوجودها أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها رفيقة  
دربي ومن زرعت في نفسي الطموح ... زوجتي الغالية... مودة وعرفان

إلى أملي ونور مستقبلي وقرة عيني أولادي وإبنتي الغالية..... محبة وحنان

إلى من اشد بهم أزرى وأشركهم في أمري ... سندي في هذه الحياة ... أخوي  
وأخواتي أعزهم الله.

إلى أساتذتي وأصدقائي وزملائي ولكل من ساعدني وألهمني الإصرار والعزيمة  
والى كل من دعا لي بظهر الغيب دعوة صالحة

إليهم جميعاً أهدي ثمرة جهدي هذا داعياً المولى عز وجل أن يطيل أعمارهم

الباحث.

## الشكر والتقدير:

أتقدم أولاً بالحمد والشكر لله سبحانه وتعالى على توفيقه ونعمته.

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل المتواضع.

كما أتقدم بالشكر والعرفان إلى الدكتور "المختار كريمة" الذي أشرف على هذا

العمل، وعلى ما قدمه من نصح وارشاد وتوجيه في سبيل إنجاز هذا العمل،

فقد كان دليلي ومرشدي في هذا العمل، والشكر موصول لأعضاء لجنة المناقشة على

تكرمهم بقبول مناقشة هذا العمل وتقييمه وتصويبه، كما لا يفوتنا ان نتقدم بالشكر

الجزيل لجميع الأساتذة بكلية الاقتصاد بجامعة الزاوية،

كما نشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد على إتمام هذا العمل،

جزاهم الله خيراً.

## ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة إعداد إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي بما يحقق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وذلك عبر تحليل الواقع الحالي للنظام المحاسبي وتحديد الفجوات القائمة بينه وبين متطلبات المعايير الدولية ثم تقديم المقترحات التطويرية المناسبة والتوصيات.

واستخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، ونظرًا لأن الدراسة تتناول النظام المحاسبي الحكومي الليبي ومدى إمكانية تطويره وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، فقد أخذت عينة عشوائية طبقية بعدد 200 مفردة من مجتمع الدراسة والذي يتكون من المحاسبين الحكوميين وكل الكوادر المهنية المرتبطة بالمحاسبة الحكومية الموظفين بوزارتي المالية والتخطيط، والمراجعين الأعضاء بديوان المحاسبة. وأجري التحليل الإحصائي باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

وأُسفرت النتائج إلى وجود فرق ذو دلالة إحصائية بين واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS. ما يعكس وجود فروق واضحة ومهمة بين الممارسات المحاسبية الحالية في الجهات الحكومية الليبية والمتطلبات الدولية المعتمدة في IPSAS، ويؤكد الحاجة الملحة إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي ليتوافق مع المعايير الدولية.

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة قدمت الدراسة توصيات تضع النظام المالي الحكومي الليبي على مسار أكثر كفاءة وشفافية ومساءلة، ويعزز ثقة أصحاب المصلحة المحليين والدوليين في التقارير المالية الحكومية وأهمها إعادة هيكلة النظام الفني والتنظيمي وتحسين كفاءة الإجراءات المحاسبية وتعزيز القدرات المؤسسية والبشرية وتطبيق متطلبات الحوكمة والرقابة.

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
أ	الآية الكريمة
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	الملخص
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
2	أولاً: مقدمة الدراسة
3	ثانياً: الدراسات السابقة
9	ثالثاً: مشكلة الدراسة
11	رابعاً: أهداف الدراسة
12	خامساً: أهمية الدراسة
13	سادساً: فروض الدراسة
14	سابعاً: منهج الدراسة
15	ثامناً: مجتمع وعينة الدراسة
15	تاسعاً: حدود الدراسة
16	عاشراً: متغيرات الدراسة
18	حادي عشر: تقسيمات الدراسة
19	الفصل الثاني الإطار النظري للمحاسبة في القطاع الحكومي
21	المبحث الأول: مفهوم وخصائص القطاع الحكومي والنظام المحاسبي المرتبط
21	أولاً: تعريف القطاع الحكومي
22	ثانياً: خصائص المؤسسات الحكومية
24	ثالثاً: مفهوم النظام المحاسبي الحكومي
24	رابعاً: أهداف النظام المحاسبي الحكومي
25	خامساً: مكونات النظام (المحاسبة، الميزانية، المراجعة، التقارير)
27	سادساً: الأطراف المستفيدة من معلومات المحاسبة الحكومية
30	المبحث الثاني: أسس ومعايير المحاسبة في القطاع الحكومي
30	أولاً: تطور الفكر المحاسبي في القطاع الحكومي
31	ثانياً: المبادئ المحاسبية التقليدية (نظام الميزانية)

38	ثالثاً: أسس القياس المحاسبي الحكومي
48	الفصل الثالث المعايير الدولية وواقع النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا ومقترحات التطوير
50	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة في القطاع العام ((IPSASB
50	أولاً: البنية الأساسية لـ IPSAS
53	ثانياً: نشأة هيئة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)
55	ثالثاً: دوافع وأهداف إصدار معايير (IPSASB)
58	رابعاً: إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)
62	خامساً: مزايا وانتقادات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)
66	سادساً: متطلبات ومحددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)
70	المبحث الثاني: واقع النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا ومقترحات التطوير
70	أولاً: نشأة وتطور وخصائص النظام المحاسبي الحكومي الليبي
72	ثانياً: خصائص النظام المحاسبي الحكومي
73	ثالثاً: الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي
74	رابعاً: مكونات النظام المحاسبي الحكومي الليبي
80	خامساً: المحددات التي تواجه تطور النظام المحاسبي الحكومي الليبي
81	سادساً: أوجه القصور المصاحبة لنظام محاسبة الحكومي الليبي الحالي
82	سابعاً: مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي الليبي لتطبيق معايير IPSAS
84	ثامناً: الإطار المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي
95	الفصل الرابع الدراسة الميدانية
97	المبحث الأول: إطار الدراسة الميدانية
127	المبحث الثاني: اختبارات الفروض
131	الخلاصة والنتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية
137	قائمة المراجع
138	أولاً: المراجع باللغة العربية
144	ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية
145	الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
58	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على أساس الاستحقاق	1
91	مراحل التنفيذ والمخرجات	2
102	نتائج اختبار t لاختبار الفرق بين المجموعتين	3
103	معاملات الارتباط لفقرات المقياس مع الدرجة الكلية للبعد ومع الدرجة الكلية للمقياس	4
105	علاقة الأبعاد بالدرجة الكلية للمقياس	5
106	نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة (كرونباخ ألفا)	6
107	نتائج اختبار الثبات باستخدام طريقة التجزئة النصفية	7
108	توزيع عينة الدراسة وفق الوظيفة الحالية	8
109	توزيع عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة	9
110	توزيع عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي	10
111	توزيع عينة الدراسة وفق جهة العمل	11
112	توزيع عينة الدراسة وفق التخصص	12
113	قيم ومعايير كل وزن من أوزان المقياس الخماسي المعتمد من الدراسة	13
114	مقياس الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	14
115	إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بواقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي	15
116	إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بفجوات الأسس المحاسبية وفق (IPSAS)	16
117	إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بفجوات الاعتراف والقياس وفق IPSAS	17
118	إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بفجوات العرض والافصاح وفق IPSAS	18

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
119	إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بفجوات البيئة التشريعية والتنظيمية وفق IPSAS	19
120	إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بفجوات القدرات المؤسسية والبشرية وفق IPSAS	20
121	إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بمقترح تطوير الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي وفق IPSAS	21
122	إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بمقترح تطوير كفاءة الإجراءات المحاسبية وفق IPSAS	22
123	إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بمقترح تطوير البنية التكنولوجية الداعمة وفق IPSAS	23
124	إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بمقترح القدرات المؤسسية وفق IPSAS	24
125	إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بمقترح تطوير متطلبات الحوكمة والرقابة وفق IPSAS	25
126	نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov	26
127	نتائج اختبار t لاختبار وجود فرق ذو دلالة إحصائية بين واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.	27
128	نتائج اختبار t لاختبار وجود فجوات ذات دلالة إحصائية بين مكونات النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير IPSAS.	28
129	نتائج اختبار t لاختبار وجود مقترحات ذات دلالة إحصائية لإمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي بما يتوافق مع معايير IPSAS.	29

## قائمة الاشكال

الصفحة	العنوان	الرقم الشكل
93	الاطار المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS	1
109	توزيع عينة الدراسة وفق الوظيفة الحالية	2
110	توزيع عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة	3
111	توزيع عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي	4
112	توزيع عينة الدراسة وفق جهة العمل	5
113	توزيع عينة الدراسة وفق التخصص	6

## قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
146	قائمة الاستبيان	1
153	قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين للاستبيان	2
154	التحليل الاحصائي	3

## قائمة الاختصارات والرموز

الدلالة باللغة الانجليزي	الدلالة باللغة العربي	الرمز الاختصار
Statistical Package for the Social Sciences	برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية	SPSS
International public sector accounting standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	IPSAS
International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	IPSASB
Government Financial Management Information System	نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية	GFMIS
International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC
International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	IFRS
International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية	IASB
Governmental Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الحكومية	GASB
International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية	IAS
Recommended Practice Guidelines	أدلة الممارسات الموصى بها	RPG
Government Finance Statistics	إحصاءات مالية الحكومة	GFS

**الفصل الأول:**  
**الإطار العام للدراسة**

## أولاً: المقدمة:

إن النظم المحاسبية الحكومية إحدى الركائز الأساسية لضمان الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام لما توفره من بيانات مالية موثوقة تمكن صناع القرار من التخطيط ورسم السياسات العامة بكفاءة، وفي ظل التوجهات العالمية نحو تحسين جودة المعلومات المالية في القطاع العام برزت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كإطار مرجعي متقدم يساهم في تعزيز الحوكمة والرقابة وترشيد استخدام الموارد خاصة في الدول التي تسعى إلى إصلاح منظوماتها المالية والمحاسبية.

وفي البيئة الليبية يكتسب موضوع تطوير النظام المحاسبي الحكومي أهمية خاصة نتيجة للتغيرات الاقتصادية والإدارية والتحديات التي تواجهها الدولة في إدارة المالية العامة وتعزيز الشفافية والاستدامة المالية إذ ما يزال النظام المحاسبي الحكومي الحالي يعتمد على أساليب وإجراءات تقليدية (استخدام أساس النقدي، وموازنة البنود) حيث لا تواكب المتطلبات الحديثة للإفصاح المالي ولا توفر القدر الكافي من المعلومات اللازمة لتحسين كفاءة الإنفاق ورفع جودة التقارير المالية الحكومية، ومن ثم فإن دراسة إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي ليواكب معايير (IPSAS) تعتبر خطوة حيوية نحو بناء نظام مالي حكومي حديث قادر على دعم جهود الإصلاح والتنمية.

وتسهم هذه الدراسة في سد فجوة معرفية مهمة من خلال تحليل واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي وتحديد الفجوات بينه وبين متطلبات معايير (IPSAS) ، من حيث الأسس المحاسبية والاعتراف والقياس والعرض والإفصاح والإطار التنظيمي، وصياغة إطار مقترح متكامل للتطوير يستند إلى معايير علمية وممارسات دولية رائدة ويضع الأسس والسياسات والإجراءات اللازمة للانتقال نحو نظام محاسبي حكومي أكثر كفاءة واتساقاً مع الممارسات العالمية.

وتكمن أهمية الدراسة في تقديم إضافة علمية يمكن أن تدعم صانعي القرار والباحثين والمهنيين وجهود تطوير النظام المحاسبي والإصلاح المالي الحكومي في ليبيا عبر تقديم رؤية علمية تستند إلى التحليل المنهجي والمقارنة الموضوعية وتفتح آفاقاً أمام المؤسسات الحكومية لاعتماد ممارسات محاسبية حديثة تعزز من جودة التقارير المالية وتحقق أعلى مستويات الشفافية والكفاءة في إدارة الموارد العامة ومواكبة الاتجاهات العالمية.

## ثانياً: الدراسات السابقة:

### أ- دراسات عربية:

1. **دراسة (الزكي، 2018):** بعنوان: مدخل مقترح لتطوير المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق في القطاع الحكومي المصري مع دراسة تطبيقية. هدفت الى تطوير أهداف النظام المحاسبي الحكومي لتشمل تقويم أداء الخدمات الحكومية، وزيادة فعالية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية، والوصول لأهداف المساءلة المطلوبة للوحدات الحكومية، وإحداث تطوير مماثل في أسس قياس عمليات الوحدات الإدارية الحكومية بحيث يمكن توفير المعلومات الملائمة لتقويم الكفاءة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن محور اهتمام النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً في مصر يدور حول تحقيق الرقابة والانضباط على المال العام إيرادا ومصروفا مع تطبيق مبدأ الصرف في حدود الاعتمادات الواردة بالموازنة العامة للدولة، وأنه في ضوء اختلاف الأسس والقواعد المحاسبية المطبقة للمحاسبة الحكومية بين الدول وعدم وجود إطار لمعايير تركز عليه المحاسبة الحكومية في مختلف الدول أدى ذلك إلى سوء الفهم لما ينشر من معلومات في التقارير المالية التي تعبر عن إنجازات الوحدة الحكومية في مختلف الدول.
2. **دراسة (غازي، 2019)** بعنوان: دراسة تحليلية نقدية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام باستخدام النظرية المؤسسية ونظرية الشبكات الاقتصادية. هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الدوافع والمنافع التي تعود على كل دولة من تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وبيان دور المتغيرات البيئية والعوامل النظامية في كل دولة عند تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتوصلت الدراسة إلى وجود منافع ناجمة عن تبني معايير المحاسبة الدولية مثل تحسين المساءلة والشفافية وقابلية معلومات القطاع العام للمقارنة، لكن هذه المنافع الناتجة من تبني المعايير ستتوقف على مدى تلائم المعايير مع المتغيرات البيئية والعوامل النظامية لكل دولة مثل العوامل القانونية والسياسية والاقتصادية والتعليمية والثقافية والتنظيمية والهيكلية. كما وجدت الدراسة ان أهم العوامل المؤثرة في تبني معايير المحاسبة للقطاع العام والمنافع الناتجة عنها هي العوامل القانونية والثقافية.
3. **دراسة (الخرابشة، وآخرون، 2020)** بعنوان: دور تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أثر تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية وذلك من خلال بيان مدى الاستفادة من تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الختامية الحكومية في الأردن. وتسليط الضوء على الانعكاسات والايجابيات التي تنتج عند استخدام أساس الاستحقاق، ودراسة القدرة التكلفة للتحويل من أساس النقدي الي أساس الاستحقاق. ومن اهم توصيات الدراسة وضع العديد من السياسات المحاسبية بحيث تتلاءم مع النشاطات المختلفة لكل دائرة حكومية ولا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عالمياً ومحلياً إضافة الي توحيد في المسميات المحاسبية والالتزام بتطبيق السياسات حالها كحال الشركات، والعمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يواكب التطورات المحاسبية والتدقيق وبما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في القطاع العام.

4. **دراسة (خميسة، بن موسى، 2020)** بعنوان: نحو استراتيجية توافقية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، دراسة تحليلية لمسار التجربة الفرنسية. هدفت هذه الدراسة إلى تحليل التجربة الفرنسية للتقارب مع معايير IPSAS لاستنتاج متطلبات اعتمادها استلهاماً من مسار هذه التجربة، وقد خلصت الدراسة إلى أن النهج الأمثل لا يكمن في التطبيق الكلي لمعايير IPSAS في الجزائر ، وإنما بالتوافق التدريجي المعتمد على المعايير قابلة التطبيق على مستوى الدولة المعنية، في حين أن متطلبات تبنيها يمكن تمييزها إلى أساسية كالإصلاح الموازني المرافق، ومتطلبات مساعدة كالمركزية الإدارية، على أن يدخل مشروع تبني معايير IPSAS ضمن استراتيجية كلية تهدف إلى التحول إلى الإدارة العامة الحديثة.

5. **دراسة (حجو، العشي، 2021)** بعنوان: إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين (دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية).

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين وفق أساس الاستحقاق، وتحديد الفوائد المتوقعة من تبني المعايير، وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أنّ العاملين في وزارة المالية من موظفين وإدارات عليا لديهم المعرفة والخبرة الكافية بطريقة تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الاستحقاق، إلا أنهم لا يمتلكون المعرفة الجيدة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وأن النظام المحاسبي الحالي المستخدم في القطاع الحكومي من تقنيات وتكنولوجيا وبرامج ومخرجات لا ينسجم مع تطبيق معايير

المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق، وأنه لا يوجد تشريعات أو لوائح حالية تسمح بتطبيق أساس الاستحقاق، على الرغم من أن هناك توجه للانتقال إلى أساس الاستحقاق المعدل خلال عام 2021 م، وأن عملية الانتقال تتطلب تكاليف مرتفعة إلى حد ما. وفي ضوء هذه النتائج خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة إدراج مبحث معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كمادة تدرس في الجامعات، والانفتاح على المجتمع الدولي للاستفادة من تجارب الدول التي تبنت المعايير للاستفادة من تجربتهم وخبراتهم، وضرورة توفير التمويل المناسب من أجل تطبيق المعايير المحاسبية بشكل تدريجي.

#### 6. دراسة (أحمد، 2022) بعنوان: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات

التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع المحاسبة الحكومية في البيئة الجزائرية وآليات تطويرها وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن التأهيل العلمي والعملية الحالي في الجزائر يتوافق إلى حد ما مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وأن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تعمل على تعزيز الإفصاح بشكل كامل عن الموارد المتاحة، والإيرادات الكلية واجمالي الأصول، ويرى المبحوثون أن هناك معوقات تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر على الرغم من أن البيئة المحاسبية الجزائرية تتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وأن تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يبقى رهينة توفر الإرادة السياسية للحكومة الجزائرية.

#### 7. دراسة (محمد، 2022) بعنوان: أفاق تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر

–الاثار والتحديات. هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر. وهذا من خلال عرض محتواها وتحليل الأثر المترتب على اعتمادها وكذلك القيود والتحديات الخاصة التي تواجه الجزائر خلال عملية وضعها حيز التطبيق. واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي. وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المالية وتحسين عملية صنع القرار فيما يتعلق بتخصيص الموارد كما تضمن المزيد من الشفافية والمساءلة المالية وقابلية المقارنة، إلا أن عملية التنفيذ قد تكون معقدة وتستهلك وقتا

طويلا وتختلف حسب طبيعة البلد والحكومة والقوانين، كما انها تتطلب استثمرا كبيرا لتدريب وتكوين موظفي القطاع العام.

8. **دراسة (امعرف، وآخرون، 2022)** بعنوان: إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS. تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي وبيان إمكانية قابليته للتطوير والتحديث في ضوء متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS. تم جمع البيانات من خلال توزيع الاستبانة على المشاركين، الذين شملتهم عينة الدراسة، وزعت (233) استبانة. ولتحليل البيانات واختبار الفرضيات أستعين ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك ضرورة لتطوير النظام الحالي ليواكب المستجدات الحديثة. وتتمثل أهم المشكلات التي تواجه النظام الحالي في عدم وجود برامج للتدريب والتعليم المستمر للمحاسبين، وضعف دور المنظمات المهنية.

9. **دراسة (النعاس، 2025)** بعنوان: تحليل أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على جودة المعلومات المالية في المؤسسات الحكومية الليبية. هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الحكومية الليبية، مدفوعةً بالسعي نحو تعزيز الشفافية والحوكمة المالية. اعتمدت الدراسة المنهج الكمي، مستخدمةً نموذج المعادلات الهيكلية (PLS-SEM) لتحليل العلاقة بين تطبيق IPSAS كمتغير مستقل، وجودة المعلومات المحاسبية بأبعادها الأربعة: الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، والقابلية للفهم. أكدت الدراسة أن غياب التدريب وضعف البنية التحتية وقصور الدعم المؤسسي عوامل سلبية أعاقَت الأثر الكامل لتطبيق IPSAS. خلصت الدراسة إلى أن تحسين جودة المعلومات المحاسبية يتطلب تجاوز التطبيق الشكلي، وتوفير بيئة مؤسسية وتنظيمية داعمة تشمل تدريب الموظفين، وتطوير نظم المعلومات المالية، وتعزيز الرقابة والمتابعة المستمرة.

## ب- دراسات أجنبية:

### 1. دراسة: (Bellanca and Vandernoot, 2014) بعنوان:

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

Implementation in the European Union "(EU) Member States.

هدفت هذه الدراسة الي تحليل مستوى تنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي. استندت هذه الدراسة الى المنهج الاستقصائي وفقاً لمستويات تنفيذها الرسمية لمعايير IPSAS، كما قام الباحث بتحليل أنواع المحاسبة المستخدمة من قبل الدول المدروسة.

وكانت اهم النتائج ان هناك تفاوتات همة بين الدول الأعضاء، سواء بالنسبة لتطبيق معايير IPSAS او لنوع المحاسبة المستخدمة، وعلاوة على ذلك حتى لو لم يتم اعتماد IPSAS فإن هناك ميل لاستخدام نظم محاسبية حديثة تستند الى أساس الاستحقاق.

### 2. دراسة (Ahmed and Nasserredine،2019) بعنوان:

Major challenges and barriers to IPSASS implementation in Lebanon.

هدفت الدراسة إلى تقييم التحديات التي تواجه تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في لبنان، ولتحقيق ذلك جرى استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث وزع استبيان على 100 محاسب عام ومدراء يعملون في القطاع الحكومي في لبنان.

ومن أهم النتائج: أن مستوى الوعي بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في لبنان مرتفع بين المحاسبين والمراجعين ومديري النظام المالي، ومع ذلك، لا يزال التنفيذ الكامل للمبادئ التوجيهية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يواجه الكثير من التحديات والتي منها الافتقار إلى الدعم الحكومي وارتفاع تكلفة التنفيذ ومقاومة التغيير وعدم فهم أفضل لأهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

### 3. دراسة (Beredugo، 2021) بعنوان:

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

Implementation and Financial Reporting: Issues and Challenges in

South-East Nigeria.

هدفت الدراسة الي تحديد التحديات لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS) في نيجيريا، وذلك نتيجة انخفاض مستوى المساءلة وسوء تطبيق المعايير المحاسبية من قبل المؤسسات الحكومية. وتم استخدام الاستبيان، وكان مجتمع الدراسة من

المحاسبين والمدققين ومسؤولي الصناديق في الوزارات والإدارات والوكالات الحكومية في ولايات: ألبيا، أنامبرا، إنوغو، إيبوني، وإيمو. وقد قدر حجم المجتمع بـ 8901 شخص للولايات الخمس. وتم اختيار عينة بحجم 387 شخصًا باستخدام تقنية العينة الطبقية. واستخدم تحليل التباين (ANOVA) لاختبار الفرضيات. وكانت اهم النتائج هي: عدم رغبة الحكومة من حيث الإرادة السياسية في تطبيق IPSAS بالكامل، التعديلات القانونية، نقص التمويل، ضعف الالتزام المؤسسي، وغيرها من العوامل. أوصت الدراسة بضرورة توفير تمويل كافٍ لمشروعات تطبيق IPSAS، حيث أن معظم الكيانات في القطاع العام نسبت عدم القدرة على تطبيق IPSAS على أساس الاستحقاق إلى نقص الموارد المالية.

4. دراسة (Tawiah, 2021) بعنوان:

The impact of IPSAS adoption on corruption in developing countries.

هدفت هذه الدراسة الي فيما إذا كانت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) تمثل عاملاً ممكنًا أو مقيّدًا للفساد في الدول النامية. وقد تم استخدام أسلوب اللحظات المعممة للنظام (System Generalised Method of Moments) على عينة من 77 دولة نامية بين عامي 2005 و2017. ومن بين اهم النتائج أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ترتبط سلبًا وبشكل كبير بالفساد، مما يشير إلى أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يسهم في مكافحة الفساد في الدول النامية. واطهرت تحليلات إضافية أن التأثير لـ IPSAS على الفساد أكثر وضوحًا في الدول التي اعتمدت بالكامل المعايير على أساس الاستحقاق.

5. دراسة (Aboukhadeer, Azam, & Albattat, 2023) بعنوان:

The Relationship Between International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and the Quality of Accounting Information in Libyan Government Sector.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهمية استخدام المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS) وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية. شملت عينة الدراسة عددًا من أعضاء مجالس الإدارة، والأعضاء غير المدققين، والمدققين الداخليين، والمحاسبين، ورؤساء الأقسام من فروع مختلفة في القطاع الحكومي الليبي. تم توزيع 400 استبيان، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامجي SPSS و PLS-SEM. كان للعوامل الأربعة المستقلة (ضمان الحوكمة السليمة

والإفصاح ومسؤوليات مجلس الإدارة والحفاظ على حقوق المساهمين) تأثير كبير على جودة المعلومات المحاسبية بين موظفي البنوك الليبية. كما أن تطبيق IPSAS سيؤدي إلى تعاون بين شركات التدقيق الليبية ونظيراتها العالمية لاكتساب الخبرة في مراجعة القوائم المالية المعدة وفق IPSAS، مما سيسهم في تحسين جودة الاستنتاجات وتعزيز المعرفة بالمعايير المحاسبية الدولية لدى المدققين الخارجيين.

### ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة والفجوة البحثية:

تركز معظم الدراسات السابقة على تحليل جوانب محددة من النظام المحاسبي الحكومي، مثل مشكلات الأساس النقدي، أو تقييم بعض الإجراءات المالية، أو مناقشة مدى ملاءمة IPSAS بشكل عام، فيما تمتاز الدراسة الحالية بشمولية المشكلة واتساع نطاق التحليل بتناولها النظام المحاسبي الحكومي الليبي بشكل متكامل ولا تقتصر على بعد واحد بل تغطي البنية الفنية والبنية التنظيمية والبنية التشريعية والقدرات المؤسسية وأدوات وإجراءات التطبيق ونطاق التطبيق الفعلي داخل الوحدات الإدارية وهذا يجعل الدراسة أوسع وأعمق من الدراسات السابقة.

غالبية الدراسات السابقة ركزت على تشخيص المشكلات أو تحليل التحديات دون أن تقدم إطاراً عملياً للتطبيق أما هذه الدراسة فتميزها عن غيرها من الدراسات أنها لا تكتفي بتحليل الواقع بل تقدم إطاراً عملياً متكاملًا وتتجه الدراسة نحو تصميم إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي تحديد السياسات المحاسبية المطلوبة ووضع خطوات التحول وتحديد متطلبات التنفيذ وألوياته.

وتتصف الدراسات السابقة بالتركيز على الجوانب النظرية أو الجزئية من IPSAS وتمتاز الدراسة الحالية كونها تعتمد منهجية مقارنة الفجوات من خلال مقارنة النظام الليبي في عناصر الاعتراف، القياس، العرض، الإفصاح ومقارنة البيئة التشريعية والتنظيمية بمتطلبات IPSAS

### ثالثاً: مشكلة الدراسة:

على الرغم من التوجهات العالمية نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وتحسين الأنظمة المحاسبية الحكومية، لا يزال النظام المحاسبي الليبي يعتمد بدرجة كبيرة على الأساس النقدي التقليدي. وهذا الاعتماد يحد من قدرة النظام المحاسبي الليبي على تقديم معلومات مالية شاملة ودقيقة، مما يعيق عملية اتخاذ القرارات المدروسة وتحسين الأداء الحكومي. (امعرف، شعيتير، و زوبي، 2022)

وفي إطار التحولات الاقتصادية التي تشهدها ليبيا، وبالنظر إلى تزايد الاهتمام بالموازنة العامة للدولة واتساع وظائفها وتعدد أهدافها، برزت الحاجة إلى تحديث النظام المحاسبي الحكومي بما يتوافق مع متطلبات هذه التحولات، أسوةً بما تشهده العديد من الدول. وفي ظل غياب معايير محاسبية حكومية واضحة ومعتمدة، والاعتماد بدلاً من ذلك على مجموعة من التشريعات والقرارات والتعليمات المالية التي تركز في جوهرها على الجوانب الإجرائية المتعلقة بسلامة تحصيل الإيرادات وصرف النفقات ضمن الأوجه المحددة لها.

ويترتب على هذا التركيز على الإيرادات دون النفقات مما يؤدي إلى تجاهل الجوانب التحليلية والتقييمية للنشاط الحكومي، بما في ذلك قياس كفاءة الأداء وتقييم التكاليف وتحليل النتائج المتحققة من الإنفاق العام. ونتيجة لذلك، يتراجع دور النظام المحاسبي في توفير معلومات مالية ملائمة وموثوقة يمكن الاعتماد عليها في دعم مبادئ المساءلة والشفافية وتعزيز فعالية الرقابة المالية، كما يحد ذلك من قدرة متخذي القرار على تقييم السياسات العامة واتخاذ قرارات مالية وإدارية رشيدة تسهم في تحسين كفاءة إدارة الموارد العامة وتعزيز الثقة في الأداء الحكومي. (معيوف، الشكري، و الشخي، 2023). وحتى يضمن لها القدرة على ضمان ضبط النفقات الحكومية والقادرة على توفير نظام جيد للرقابة الداخلية بحيث يدعم المحافظة على الأموال العامة وتوفير قوائم مالية ذات جودة تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية لكافة الإدارات والوحدات الحكومية.

وفي السنوات الأخيرة أصبح التحول في المحاسبة الحكومية من مجرد وسيلة لتسجيل العمليات المالية إلى أداة استراتيجية لتعزيز الشفافية والمساءلة والحوكمة المالية في القطاع العام وقد برزت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كمنهج قوي يدعم هذا الاتجاه وكإطار مرجعي موحد يضمن تحسين جودة التقارير المالية الحكومية وتعزيز كفاءة إدارة المال العام وتمكن الحكومات من تقديم معلومات مالية عالية الجودة وموثوقة وتحقيق موازنة بين الموازنة التقديرية والنفقات الفعلية وتحسين الرقابة على الموارد العامة، ومن هنا تركزت هذه الدراسة على وضع إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية. ومحاولة إيجاد الحلول الممكنة لتطوير النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية ليتلاءم مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS (امعرف، شعيتير، و زوبي، 2022)

وبناءً على ما سبق ذكره تتمحور المشكلة حول السؤال الرئيسي التالي:

هل يمكن وضع إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؟

ويندرج تحت هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هو واقع النظام المحاسبي الحكومي الحالي في ليبيا من حيث البنية الفنية والتنظيمية والتشريعية بما يتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.
2. ما هي الفجوات الرئيسية بين النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؟
3. ما هي المقترحات اللازمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؟

رابعاً: أهداف الدراسة:

أ- الهدف الرئيسي للدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى إعداد إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي بما يحقق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وذلك عبر تحليل الواقع الحالي للنظام المحاسبي وتحديد الفجوات القائمة بينه وبين متطلبات المعايير الدولية ثم تقديم المقترحات التطويرية المناسبة والتوصيات.

ب- الأهداف الفرعية للدراسة

تنبثق الأهداف الفرعية من الأسئلة الفرعية للبحث وتشمل:

1. الهدف الفرعي الأول:

تحليل وتقييم واقع النظام المحاسبي الحكومي الحالي في ليبيا من حيث بنيته وأدواته وإجراءاته ونطاق تطبيقه ومدى قدرته على تلبية احتياجات الجهات الحكومية والمستخدمين، وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

2. الهدف الفرعي الثاني:

تحديد الفجوات الأساسية بين النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) سواء من حيث الأسس المحاسبية والاعتراف والقياس والعرض والإفصاح والبيئة التنظيمية والتشريعية.

### 3. الهدف الفرعي الثالث:

اقترح إطار عملي لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي بما يجعله أكثر توافقاً مع معايير IPSAS من خلال تحديد السياسات المحاسبية المطلوبة وتطوير الإجراءات والأنظمة الداعمة واقتراح متطلبات التحول وأولويات التنفيذ.

#### خامساً: أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تتناول موضوعاً حيويًا يرتبط مباشرة بفعالية أداء القطاع الحكومي في ليبيا وهو تطوير النظام المحاسبي الحكومي ليوكب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ومع زيادة الحاجة إلى رفع مستوى الشفافية والمساءلة وكفاءة إدارة المال العام أصبحت موازنة الأنظمة المحاسبية المحلية مع المعايير الدولية ضرورة ملحة لضمان تحسين جودة التقارير المالية الحكومية وتعزيز ثقة المجتمع المحلي والدولي في البيانات المالية للدولة وتبرز أهمية الدراسة في النقاط الآتية:

#### أ- الأهمية العلمية

1. المساهمة في الأدبيات المحاسبية الحكومية من خلال تناول موضوع تحديث النظام المحاسبي الحكومي الليبي وربطه بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وهو مجال يفتقر إلى دراسات متعمقة في البيئة الليبية.
2. تقديم تحليل علمي مقارنة للفجوات بين النظام المحاسبي الحكومي الليبي ومتطلبات معايير (IPSAS) بما يثري الجانب النظري ويوضح الفجوات الفكرية والتطبيقية في تبني المعايير الدولية ويساهم في تحديد التحديات التي تعيق التحول نحو المعايير الدولية داخل بيئة محاسبية نامية سواء كانت فجوات تقنية أو تشريعية أو تنظيمية أو مهنية.
3. إضافة إطار نظري ومنهجي يمكن أن يشكل أساساً لدراسات لاحقة تتناول عملية التحول نحو المعايير الدولية في دول ذات ظروف مشابهة مما يعزز المعرفة العلمية في مجال إصلاح المحاسبة الحكومية.
4. تطوير فهم أعمق للأسس المحاسبية وطرق الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح ضمن المعايير الدولية وكيفية انعكاسها على الأنظمة الحكومية الأمر الذي يدعم الباحثين والدارسين في مجالات المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة.

## ب- الأهمية العملية

1. اقتراح إطار عملي يساعد في وضع خطة التحول نحو نظام متوافق مع (IPSAS) ويساعد في اتخاذ القرار لصانعي السياسات المالية والمحاسبية في وزارة المالية والجهات الحكومية على وضع خطة إصلاح محاسبي واضحة ومتكاملة تعتمد على أسس علمية وتتماشى مع الاتجاهات العالمية في تطوير الأنظمة المالية العامة.
  2. سد فجوة معرفية وعملية تتعلق بمدى جاهزية النظام المحاسبي الحكومي الليبي للتحول نحو تطبيق معايير (IPSAS) وذلك من خلال تحليل الواقع الحالي وتقييم مدى كفاءته وقدرته على تلبية متطلبات الإدارة المالية الحديثة.
  3. دعم الجهود الوطنية في إصلاح النظام المالي الحكومي في ليبيا عبر تقديم تشخيص واقعي لمستوى نضج النظام المحاسبي الحالي وتحديد نقاط القوة والضعف فيه وتوفير مرجع علمي يمكن الاستفادة منه في تحديث البنية التشريعية والتنظيمية للمحاسبة الحكومية بما يساهم في تحسين الحوكمة المالية وبناء قدرات العاملين في المجال المالي والمحاسبي ورفع جودة الخدمات العامة.
  4. تعزيز كفاءة وفعالية إدارة المال العام من خلال التحول المحتمل إلى نظام محاسبي أكثر دقة وقدرة على إنتاج تقارير مالية ذات جودة تعكس الوضع الحقيقي للمالية العامة وتساعد في التخطيط واتخاذ القرار وفي تعزيز الشفافية والمساءلة.
  5. زيادة جاهزية ليبيا للتعاون الدولي ومواكبة متطلبات المؤسسات الدولية مثل صندوق النقد والبنك الدولي، التي تشجع على تطبيق (IPSAS) كجزء من إصلاحات إدارة المالية العامة مما يعزز فرص التعاون الدولي والدعم الفني لليبيا.
- وبذلك تمثل هذه الدراسة قيمة علمية وعملية في أن واحد إذ تقدم رؤية تطويرية قابلة للتطبيق تساهم في الارتقاء بالنظام المحاسبي الحكومي في ليبيا وتحقيق التوافق مع أفضل الممارسات والمعايير الدولية.

## سادساً: فرضيات الدراسة:

بناءً على السؤال الرئيسي للدراسة والأسئلة الفرعية المحددة، يمكن صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:

## الفرضية الرئيسية:

(توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإمكانية وضع إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS).

## الفرضية الفرعية الأولى:

يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

## الفرضية الفرعية الثانية:

توجد فجوات ذات دلالة إحصائية بين مكونات النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

## الفرضية الفرعية الثالثة:

توجد مقترحات ذات دلالة إحصائية لإمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

## سابعاً: منهج الدراسة

لتحقيق الأهداف التي تنشدها الدراسة فقد اعتمدت الدراسة على منهجية علمية مزدوجة تجمع بين المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، وبما يتناسب مع طبيعة مشكلة الدراسة وتساؤلاتها وأهدافها.

**1: المنهج الاستقرائي:** استخدم المنهج الاستقرائي في تتبع وتحليل الأدبيات العلمية الحديثة ومراجعة الدراسات السابقة ذات الصلة بوضع مقترحات لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي بما يتوافق بشكل فعلي ومستدام مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع الحكومي IPSAS ، وقد ساعد هذا النهج في بناء الإطار النظري للدراسة وصياغة مشكلة البحث وتحديد فجوات المعرفة التي تستهدفها الدراسة، كما أسهم المنهج في استخلاص أبرز المفاهيم والنماذج النظرية والعوامل المؤثرة في الإطار المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع الحكومي IPSAS تمهيداً للدراسة الميدانية.

**2: المنهج الاستنباطي:** تم توظيف المنهج الاستنباطي في تطوير فرضيات الدراسة بناءً على ما تم استنتاجه من التحليل النظري، حيث جرى اختبار هذه الفرضيات ميدانياً عبر تصميم أداة بحثية (استبانة) موجهة إلى عينة من المحاسبين الحكوميين والمراجعين والمسؤولين ومتخذي القرارات

والخبراء وبهذا تم الانتقال من القواعد والنماذج النظرية المستخلصة إلى اختبارها على أرض الواقع عبر تحليل البيانات الميدانية باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة للتحقق من صحة الفرضيات والرد على تساؤلات الدراسة ومن ثم الخروج بنتائج علمية مدعومة بالبيانات.

وبهذه المقاربة المنهجية المزدوجة استطاعت الدراسة الربط بين البعدين النظري والتطبيقي بما يعزز من قوة الاستنتاجات ويعمق المعرفة بالإطار المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع الحكومي IPSAS

### ثامناً: مجتمع الدراسة وعينتها:

#### أ- مجتمع الدراسة:

نظراً لأن الدراسة تتناول النظام المحاسبي الحكومي الليبي ومدى إمكانية تطويره وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، فقد تكون مجتمع الدراسة كالاتي:

المحاسبون الحكوميون وكل الكوادر المهنية المرتبطة بالمحاسبة الحكومية من (مدراء إدارات الحسابات، رؤساء الأقسام المالية، المراقبون الماليون، موظفي المحاسبة بوزارتي المالية (الخزانة – الحسابات – الميزانية)، ووزارة التخطيط والمراجعين الأعضاء بديوان المحاسبة الليبي.

#### ب- عينة الدراسة:

نظراً لاتساع مجتمع الدراسة وصعوبة دراسة جميع أفرادها، تم اختيار عينة عشوائية طبقية لأنها أكثر ملاءمة للدراسات التي تتناول تطوير الأنظمة والسياسات، وتم اختيار عينة مجتمع الدراسة كالتالي: شملت العاملين في وزارتي المالية والتخطيط بالإضافة الى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي، وقد تم تحديد حجم العينة بعدد 200 مفردة مستهدفين بالدراسة ووزعت عليهم قائمة الاستبانة لضمان جمع بيانات شاملة تحقق أهداف الدراسة.

ويعتقد الباحث أن اختيار هذه الجهات الثلاث يحقق تكاملاً منهجياً حيث تمثل وزارة المالية: الإدارة والتنفيذ المالي، وتمثل وزارة التخطيط: التخطيط الاستراتيجي وربط الموارد بالأهداف، في حين يكون دور ديوان المحاسبة الرقابة والتقييم المستقل. وبذلك يحصل الباحث على صورة متكاملة عن دورة المال العام من التخطيط إلى التنفيذ إلى الرقابة.

#### تاسعاً: حدود الدراسة:

وضعت هذه الدراسة مجموعة من الحدود التي تحدد نطاقها وتحصر مجال تطبيقها وذلك على النحو التالي:

## 1: الحدود الموضوعية

تقتصر الدراسة على تحليل واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي من منظور تطبيقي ومؤسسي، مع التركيز على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ، وتحديد الفجوات بين النظام الحالي والمتطلبات الأساسية لهذه المعايير، خاصة في ما يتعلق بأسس القياس (النقد مقابل الاستحقاق)، والمعايير الاعتراف، و متطلبات الإفصاح والعرض.

ولا تتناول الدراسة – بشكل مباشر – تفاصيل الأنظمة الضريبية أو أنظمة المحاسبة في القطاع الخاص أو المؤسسات شبه الحكومية (كالشركات المملوكة جزئياً للدولة)، كما لا تتناول بالتحليل المعمق الجوانب القانونية أو الآليات السياسية للإصلاح، وإنما تركز على البعد المحاسبي-الإداري في إطار الإصلاح المالي الحكومي.

## 2: الحدود المكانية

استندت الدراسة إلى عينة ميدانية من الجهات الحكومية المركزية في العاصمة طرابلس، نظراً لتواجد إدارات الرئيسية للمؤسسات الدولة، وسهولة الوصول إلى البيانات وشملت العينة: (وزارة المالية، التخطيط، ديوان المحاسبة الليبي).

## 3: الحدود الزمانية

اجرية هذه الدراسة في سنة 2025م.

### عاشراً: متغيرات الدراسة:

#### 1- المتغير المستقل:

المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) بأبعادها الفنية والتنظيمية (الأساس المحاسبي، الاعتراف، القياس، العرض، الإفصاح، البيئة التشريعية، والقدرات المؤسسية).

#### أبعاد المتغير المستقل معايير (IPSAS) :

أ- الأسس المحاسبية: (أساس الاستحقاق، أساس النقد المعدل أو الأساس النقدي، ويقاس هذا البعد مدى قدرة النظام المحاسبي الليبي على الانتقال من الأساس التقليدي إلى الأساس الحديث المستخدم في IPSAS.

- ب- متطلبات الاعتراف والقياس المحاسبي: ويشمل ذلك الأساليب الدولية المعتمدة للاعتراف بالعمليات المالية وقياس الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات.
- ج- العرض والإفصاح: يشير إلى جودة وطريقة عرض البيانات المالية وفق نماذج IPSAS، بما في ذلك الإفصاح عن الموازنة، الالتزامات، الأصول، المخاطر الحكومية، الأداء المالي، وغيرها.
- د- البيئة التشريعية والتنظيمية الداعمة للمعايير: ويتضمن مدى توفر القوانين المالية، اللوائح الحكومية، أدلة الحسابات، وبنية التنظيم المالي داخل الدولة.
- هـ- القدرات المؤسسية والبشرية مثل: تأهيل المحاسبين الحكوميين، نظم التدريب، توفر الكفاءات المتخصصة.

## 2- المتغير التابع:

تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي، والذي يشمل تطوير الأدوات المحاسبية، تحسين الإجراءات، رفع جودة التقارير المالية، وتعزيز قدرته على تحقيق الشفافية والمساءلة.

## أبعاد المتغير التابع:

- أ. الهيكل الفني للنظام المحاسبي ويشمل: دليل الحسابات، أساليب التسجيل الحسابي، إجراءات الجرد، نظام التقارير المالية الحكومية
- ب. كفاءة الإجراءات المحاسبية الحكومية مثل: دورة المستندات، طرق إعداد الموازنة، آليات الرقابة المالية، كفاءة الدورة المستندية
- ج. جودة التقارير المالية الحكومية ويقاس بخصائص الجودة وفق IPSAS مثل: الموثوقية، قابلية المقارنة، الفهم، الملاءمة
- د. قدرة النظام على دعم اتخاذ القرار والرقابة المالية وهو بعد بالغ الأهمية في الإدارة الحكومية الحديثة.
- هـ. البنية التكنولوجية الداعمة للحسابات الحكومية مثل: أنظمة GFMS، الربط الإلكتروني بين الجهات، الدعم الفني لأنظمة المالية الحكومية.

## حادي عشر: تقسيمات الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها فقد تم تقسيم الدراسة على النحو التالي:

<p><b>الفصل الأول: الإطار العام للدراسة ويحتوي على:</b></p> <p>يقدم الإطار العام للدراسة مقدمة الدراسة وعرض الدراسات السابقة وتحديدًا لمشكلة الدراسة، وأهدافها، وأهميتها، وفروضها، وانموذج الدراسة، ومنهج الدراسة المستخدم، ومجتمع الدراسة وعينتها وحدودها.</p>
<p><b>الفصل الثاني الإطار النظري للمحاسبة في القطاع الحكومي ويتضمن:</b></p> <p>المبحث الأول: مفهوم وخصائص القطاع الحكومي والنظام المحاسبي المرتبط. المبحث الثاني: أسس ومعايير المحاسبة في القطاع الحكومي.</p>
<p><b>الفصل الثالث: المعايير الدولية وواقع النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا ومقترحات التطوير ويشمل:</b></p> <p>المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة في القطاع العام (IPSASB). المبحث الثاني: واقع النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا ومقترحات التطوير المبحث الثالث: مكونات الإطار المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي</p>
<p><b>الفصل الرابع: الدراسة الميدانية</b></p> <p>المبحث الأول: إطار الدراسة الميدانية المبحث الثاني: اختبارات الفروض</p>
<p>الخلاصة والنتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية، ثم قائمة المراجع، ثم الملاحق</p>

## الفصل الثاني

### الإطار النظري للمحاسبة في القطاع الحكومي

المبحث الأول: مفهوم وخصائص القطاع الحكومي والنظام المحاسبي المرتبط.

المبحث الثاني: أسس ومعايير المحاسبة في القطاع الحكومي

## المقدمة:

قبل التعمق في مضمون المحاسبة الحكومية من الضروري أولاً توضيح مفهوم الحكومة وتحديد الإطار العام لهذا المصطلح، إذ يعد تحديده أمراً محورياً لتمييز المحاسبة الحكومية عن غيرها من فروع المحاسبة الأخرى. ويلاحظ أن جوهر القطاع العام يتمثل في سيادة الحكومات التي تخضع في نهاية المطاف لإدارة ورقابة السلطات السياسية وتمتد هذه السيادة لتشمل مختلف الوحدات الحكومية. وتعد هذه الوحدات كيانات قانونية فريدة من نوعها، تنشأ في الأساس من خلال عمليات سياسية وتتمتع بسلطات تشريعية وقضائية وتنفيذية تمارسها على وحدات مؤسسية أخرى ضمن نطاقها الجغرافي أو الإداري المحدد. ومن ثم فإن خصوصية الإطار القانوني والتنظيمي الذي تعمل ضمنه هذه الوحدات هو ما يكسب المحاسبة الحكومية خصائصها المميزة عن المحاسبة في القطاعات الأخرى (أحمرو، 2003).

أما من وجهة النظر المالية تعد المحاسبة الحكومية أحد الفروع المتخصصة في علم المحاسبة، وتهتم بتسجيل وقياس وتحليل الأنشطة المالية للوحدات التابعة للقطاع العام التي لا تستهدف تحقيق الربح بل تسعى إلى إدارة المال العام بكفاءة وفعالية. وتؤدي هذه المحاسبة دوراً محورياً في دعم وتفعيل منظومة الإدارة المالية للدولة، من خلال توفير بيانات ومعلومات مالية دقيقة تستخدم في التخطيط المالي والرقابة على تنفيذ الموازنة العامة وضمان الاستخدام الأمثل للموارد العامة. وقد ازدادت أهمية المحاسبة الحكومية بشكل ملحوظ نتيجة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي تشهدها المجتمعات الحديثة، واتساع نطاق تدخل الدولة في مختلف المجالات لتحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي. كما تمثل هذه المحاسبة الأداة الرئيسة للتعبير عن مختلف جوانب العمليات المالية في الدولة، إذ يجسد نظام الموازنة العامة الجانب التخطيطي للأنشطة الحكومية، في حين يعبر النظام المحاسبي عن الجانب التنفيذي لتلك الأنشطة، أما نظام الرقابة على المال العام فيهدف إلى التحقق من مدى مطابقة التنفيذ الفعلي للتقديرات المعتمدة والكشف عن الانحرافات وتحليلها لضمان حماية المال العام وضبطه. (قاضي، 2020)

ومن خلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم وخصائص القطاع الحكومي والنظام المحاسبي المرتبط.

المبحث الثاني: أسس ومعايير المحاسبة في القطاع الحكومي.

## المبحث الأول: مفهوم وخصائص القطاع الحكومي والنظام المحاسبي المرتبط:

تمهيد:

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة الحكومية عن طريق بيان ماهية المحاسبة الحكومية ومجالها وأهدافها إضافة إلى مكونات النظام المحاسبي الحكومي وذلك وفقاً لما يلي:

### أولاً: تعريف القطاع الحكومي:

القطاع الحكومي يمثل أحد المكونات الأساسية للاقتصاد الوطني، ويقصد به مجموعة الوحدات والهيئات والمؤسسات التي تنشئها الدولة وتديرها بهدف تقديم خدمات عامة للمجتمع دون استهداف الربح (منصور، 2023). ويشمل ذلك الوزارات، المصالح الحكومية، البلديات، الهيئات العامة، والمؤسسات التي تمول بشكل مباشر من الموازنة العامة للدولة.

ويتميز هذا القطاع بكونه يعنى بتحقيق المصلحة العامة من خلال إدارة الموارد المتاحة وتوجيهها نحو تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، بخلاف القطاع الخاص الذي يركز على تعظيم الأرباح (طويلب، 2022).

فيمكن القول بأن القطاع الحكومي من الجانب القانونية: هو مجموعة من الأجهزة التي تنشئها الدولة وفق تشريعات وقوانين محددة، وتخضع لإشراف السلطات العامة، وتلتزم بالقواعد المنظمة للموازنة العامة للدولة (طويلب، 2022).

فمن الجانب الاقتصادي يعرف القطاع الحكومي على أنه الأداة التي تمارس من خلالها الدولة دورها في إعادة توزيع الدخل القومي، وتوفير السلع والخدمات العامة مثل التعليم والصحة والأمن، وهي خدمات لا يستطيع القطاع الخاص وحده توفيرها بالكفاءة المطلوبة (بعاشي وحميداتو، 2022).

أما من الجانب المحاسبي ينظر إلى القطاع الحكومي على أنه وحدة محاسبية ذات طابع خاص، تختلف عن الوحدات التجارية، حيث تتركز محاسبته في متابعة الإيرادات العامة (كالضرائب والرسوم) ومراقبة النفقات العامة، بما يحقق أهداف الشفافية والمساءلة في استخدام المال العام (منصور، 2023).

يرى (منصور، 2023، ص 160) أن القطاع الحكومي هو: "مجموعة من الوحدات التي تنشئها الدولة لإدارة المال العام وتقديم خدمات عامة للمواطنين، وتتميز بأن هدفها الأساسي لا يتمثل في تحقيق الربح وإنما في تحقيق المصلحة العامة".

أما (طويلب، 2022، ص 795) فيعرفه بأنه: "الجزء من الاقتصاد الوطني الذي تتولى الدولة تنظيمه وتمويله بهدف إدارة الموارد العامة وتقديم الخدمات الأساسية، مع مراعاة مبادئ العدالة والشفافية والمساءلة".

بينما يؤكد (بعاشي و حميداتو، 2022، ص 160) أن القطاع الحكومي هو: "الإطار المؤسسي الذي يمكن الدولة من تنفيذ سياساتها الاقتصادية والاجتماعية عبر الموازنة العامة، والتي تعتبر الأداة الرئيسية للتخطيط والرقابة".

ويرى الباحث ان تعريف منصور هو التعريف الدقيق والشمل للقطاع الحكومي.

### ثانياً: خصائص المؤسسات الحكومية:

يتميز القطاع الحكومي بخصائص فريدة تميزه بشكل جوهري عن القطاع الخاص، وهذه الخصائص هي التي تشكل الأساس الذي تبنى عليه أنظمة المحاسبة الحكومية وأطرها التنظيمية. ويمكن توضيح هذه الخصائص على النحو الآتي:

#### 1. غياب هدف الربح:

القطاع الحكومي لا يسعى إلى تحقيق أرباح مالية كما تفعل المؤسسات الخاصة، وإنما يركز على تقديم خدمات عامة أساسية مثل التعليم والصحة والأمن، والدفاع. معيار النجاح في القطاع الحكومي لا يقاس بالعوائد المالية أو نسب الأرباح، بل بمدى إشباع الحاجات العامة للمجتمع وتحقيق العدالة الاجتماعية.

هذا الاختلاف الجوهري في الهدف يجعل النظام المحاسبي الحكومي يركز على الرقابة على الموارد العامة والتأكد من استخدامها بالشكل الصحيح بدلاً من قياس الأداء الربحي (منصور، 2023).

#### 2. الاعتماد على الإيرادات العامة في التمويل:

تمول أنشطة القطاع الحكومي من مصادر الإيرادات العامة مثل الضرائب المباشرة وغير المباشرة (الرسوم، المنح، وأحياناً القروض). على عكس القطاع الخاص الذي يعتمد على رأس المال الخاص والعوائد الاستثمارية فإن الحكومة تعتبر مسؤولة أمام المجتمع عن كيفية إدارة هذه الموارد العامة. لذلك فإن وجود نظام محاسبي دقيق يعد ضرورة لضمان الشفافية والمساءلة في كيفية جمع وتوزيع هذه الإيرادات (طويلب، 2022).

#### 3. تنوع وتعدد الخدمات العامة:

القطاع الحكومي يقدم خدمات متعددة ذات طبيعة اجتماعية وتنموية يصعب قياس نتائجها بالمعايير المالية فقط. فعلى سبيل المثال يصعب تقويم العائد من خدمات الأمن أو القضاء بشكل نقدي، إذ أن نتائجها تقاس بمؤشرات تتعلق بالاستقرار والأمن المجتمعي. بينما التعليم والصحة تقاس بنتائجها على المدى الطويل بمؤشرات التنمية البشرية وجودة الحياة. هذا يجعل النظام المحاسبي الحكومي يتعامل مع بيانات مالية وغير مالية لقياس كفاءة الأداء (بعاشي و حميداتو، 2022).

#### 4. الخضوع للتشريعات والقوانين:

جميع العمليات المالية والإدارية في القطاع الحكومي تخضع لإطار قانوني صارم يتمثل في قوانين الموازنة العامة والأنظمة المالية للدولة. لا تستطيع أي جهة حكومية إنفاق الأموال إلا في حدود ما هو معتمد في الموازنة، ما يجعل الرقابة القانونية جزءاً أصيلاً من النظام المحاسبي الحكومي. هذه الطبيعة القانونية تميز المحاسبة الحكومية عن المحاسبة في القطاع الخاص، حيث يتمتع الأخير بمرونة أوسع في تخصيص موارده (طويلب، 2022).

#### 5. التركيز على الرقابة والمساءلة:

النظام المحاسبي في القطاع الحكومي صمم بالأساس لمتابعة تنفيذ الموازنة العامة وضمان صرف الأموال وفق الأهداف المحددة وليس لقياس الربحية أو تقييم الأداء المالي بمفهوم الكفاءة الاقتصادية فقط. فالمحاسبة الحكومية تهدف إلى تمكين الأجهزة الرقابية والتشريعية (مثل ديوان المحاسبة أو البرلمان) من مراقبة الأداء المالي. هذا يعزز من المساءلة أمام المواطنين ويمنع سوء استخدام المال العام (شاشوة و بوجطو، 2021).

#### 6. ملكية المؤسسات الحكومية ملكية عامة:

المؤسسات الحكومية لا تحصل على رأس مال ثابت تستخدمه في ممارسة أنشطتها المختلفة بل تحصل على الأموال من خلال تحصيل الإيرادات المستحقة للدولة في صورة فرض ضرائب أو رسوم أو عوائد وبالتالي فإن تلك المؤسسات تنفذ أعمالها من خلال أموال الشعب المحصلة وهي كذلك تعد مملوكة ملكية عامة لجميع أفراد هذا الشعب.

تنتم خصائص القطاع الحكومي بغياب الهدف الربحي، واعتماده على الإيرادات العامة في التمويل، وتقديم خدمات عامة يصعب تقويمها بالمعايير المالية التقليدية، إضافة إلى خضوعه الكامل للتشريعات والقوانين، مع التركيز القوي على الرقابة والمساءلة. وبالتالي، فإن النظام المحاسبي الحكومي يجب أن يكون مختلفاً عن النظام المحاسبي في القطاع الخاص، حيث يركز على الكفاءة، الشفافية، وتحقيق المصلحة العامة بدلاً من تعظيم الأرباح.

### ثالثاً: مفهوم النظام المحاسبي الحكومي:

وبصفة عامة يطبق نظام المحاسبة الحكومية على الوحدات الإدارية العامة غير الهادفة للربح التي تتولى التصرف في الأموال من أجل تقديم الخدمات العامة، بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث إنها تمول أنشطتها من المخصصات المالية المرصودة لتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وعلى هذا الأساس تطبق المحاسبة الحكومية على وحدات الخدمة العامة والوحدات الإدارية العامة، وهي الوحدات التي تقدم خدمات لجمهور بدون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكاليف (عبدالواحد، 2021).

ويمكن تصنيف نظام محاسبة الحكومة على أنه البنية التحتية المؤسسية الحيوية والغير مرئية التي تضم القوانين والأنظمة التي تدير من خلالها الأموال الحكومية لتحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية.

وتعرف المحاسبة الحكومية بأنها "مجموعه من القواعد والاسس والاجراءات المحاسبية التي تحكم السيطرة على التصرفات المالية للوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة الى تحقيق الربح والتي تدخل من ضمن الموازنة العامة للدولة وتخضع لأحكام الدستور والتعليمات المالية المركزية" (العامري و الخزرجي، 2016، ص 230).

وتعرف المحاسبة الحكومية ايضاً " المجال المحاسبي المتخصص بعمليات تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومية، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، وتوصيلها الى الجهات ذوات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك" (أحمرو، 2003، ص 35).

تعرف المحاسبة الحكومية ايضاً بأنها فرع من فروع المحاسبة يقوم على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية لتسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالأنشطة الحكومية، بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها ولدعم اتخاذ القرارات (الحجاوي، 2004).

### رابعاً: أهداف النظام المحاسبي الحكومي:

تعتبر المحاسبة الحكومية أكثر من مجرد عملية تسجيل للقيود المالية، فهي أداة حيوية لتحقيق أهداف استراتيجية تخدم المصلحة العامة. إن الأهداف والوظائف التي تقوم بها تتجاوز مفهوم الربح والخسارة لتتركز على مبادئ أساسية كالمساءلة، الشفافية، والرقابة، ويمكن تحديد أهداف المحاسبة الحكومية كما يلي:

1. امكانيه التعرف على الايرادات الفعلية والنفقات الفعلية ومقارنه ذلك مع الإيرادات والنفقات المقدرة للمؤسسة الحكومية وذلك بهدف التعرف على اسباب الفرق بين المبالغ الفعلية والتقديرية ومن ثم اتخاذ الاجراءات المصححة التي تساعد على تفادي الفروق غير المرغوب فيه.
2. تحقيق الرقابة الإدارية الفعالة على ايرادات و نفقات الدولة ومن ثم سلامه عمليات التحصيل والانفاق من حيث اتساقها مع ما تفرضه القوانين واللوائح والاجراءات لتأكد من جديده وقانونيه الانفاق على تنفيذ الأنشطة والبرامج والخدمات وتماتله مع القوانين واللوائح المنظمة لذلك.
3. إحكام الرقابة على الاصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع او الاختلاس او سوء الاستخدام.
4. الافصاح عن النتائج المالية والاقتصادية للأنشطة والبرامج التي تنفذها المؤسسة الحكومية من حيث التزام بنفقات هذه البرامج والأنشطة وكذلك اظهار حجم ما حققته من الأنشطة وعمليات.
5. اثبات العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الحكومية الإدارية بغرض امكانيه الرجوع اليها للمحاسبة والمساءلة والتقييم واتخاذ القرارات (قاضي، 2020، ص 12).
6. اظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على انشطه الحكومة.
7. توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياساتها واتخاذ القرارات المتعلقة بها بما يساعد على اعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة (عبدالواحد، 2021، ص 51).

#### **خامساً: مكونات النظام المحاسبي الحكومي:**

لا ينظر إلى النظام المحاسبي الحكومي على أنه مجرد وظيفة روتينية لتسجيل المعاملات، بل يعد نظاماً مالياً وإدارياً متكاملًا يهدف إلى تحقيق الإدارة المالية الرشيدة والمساءلة العامة. يتكون هذا النظام من أربعة عناصر حيوية تتشابك وتتكامل لإنشاء دورة مالية وإجرائية شاملة، تبدأ بالتخطيط المالي وتنتهي بتقديم التقارير وتقييم الأداء وفقاً لما يلي:

## 1. المحاسبة الحكومية:

المحاسبة الحكومية تمثل اللبنة الأولى في النظام المحاسبي، فهي الأداة التي تعنى بتسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية التي تقوم بها الجهات الحكومية. وتركز هذه المحاسبة على الرقابة أكثر من تركيزها على قياس نتائج النشاط الاقتصادي كما هو الحال في المحاسبة التجارية. فالمحاسبة الحكومية ترتبط بشكل مباشر بالموازنة العامة للدولة، حيث ينظر إلى كل عملية مالية من زاوية مدى مطابقتها للتخصيصات المعتمدة قانوناً. وغالباً ما تطبق في الدول العربية إما على الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق المعدل، وهو ما يحد أحياناً من قدرتها على تقديم صورة شاملة عن المركز المالي للدولة. إلا أنها تظل أداة لا غنى عنها لضمان الرقابة على المال العام وتوفير قاعدة بيانات يعتمد عليها باقي مكونات النظام المحاسبي (منصور، 2023).

## 2. الموازنة:

الموازنة هي العمود الفقري للنظام المحاسبي الحكومي، حيث تعد بمثابة الخطة المالية السنوية التي تترجم السياسات والبرامج الحكومية إلى أرقام مالية قابلة للقياس والمتابعة. فهي تحدد بدقة الإيرادات المتوقعة ومصادرها، وتوزيع النفقات على مختلف القطاعات بما يتوافق مع أولويات التنمية. وتتميز الموازنة بكونها وثيقة قانونية ملزمة، فلا يجوز الإنفاق إلا وفقاً لبنودها، الأمر الذي يجعلها أداة رقابية بقدر ما هي أداة تخطيطية. وبذلك فهي تمثل الرابط المباشر بين السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية، إذ يقرها البرلمان ليمنح الحكومة حق التصرف في الأموال العامة ضمن حدودها. ومع ذلك تواجه الموازنة العامة في بعض الدول تحديات عديدة مثل ضعف دقة التنبؤ بالإيرادات في ظل تقلبات السوق، أو الميل إلى تخصيص الإنفاق بشكل غير متوازن بما يعيق الكفاءة في توزيع الموارد (طويلب، 2022).

## 3. المراجعة الحكومية:

تمثل المراجعة الحكومية الضمانة الفعلية لحسن إدارة المال العام. فبينما تعنى المحاسبة بالتسجيل، والميزانية بالتخطيط، تأتي المراجعة للتأكد من مدى التزام هذه العمليات بالقوانين واللوائح. والمراجعة في القطاع الحكومي ليست مالية فحسب، بل تمتد لتشمل مراجعة الكفاءة والفعالية، أي أنها تتحقق ليس فقط من إنفاق الأموال بشكل صحيح بل من إنفاقها على الوجه الأكفأ لتحقيق أهداف الدولة. وتتم المراجعة الحكومية عبر مستويين: مراجعة داخلية تجريها وحدات داخلية لضمان صحة الإجراءات اليومية، ومراجعة خارجية يقوم بها جهاز مستقل مثل ديوان المحاسبة أو هيئة الرقابة العليا، لتعزيز استقلالية الرقابة وضمان موضوعيتها. غير أن هذا المكون يواجه تحديات

مثل نقص الكفاءات المهنية، واحتمال ضعف الاستقلالية في المراجعة الداخلية، وهو ما قد يحد من دوره في تحقيق المساءلة الكاملة (شاشوة و بوجطو، 2021).

#### 4. التقارير المالية الحكومية:

أما التقارير المالية فهي المخرج النهائي للنظام المحاسبي الحكومي، إذ تُجسد في صورة وثائق وبيانات ما تم إنجازه على أرض الواقع. وتشمل هذه التقارير الحسابات الختامية للدولة، والتقارير الدورية للوزارات والهيئات، وكذلك تقارير التدقيق والمراجعة. وتكتسب التقارير أهميتها من كونها تمثل أداة للشفافية والمساءلة، حيث تعرض على البرلمان والرأي العام لتوضيح كيفية استخدام الموارد العامة ومدى التزام الحكومة بخطتها المالية. كما تعتبر هذه التقارير وسيلة لتقييم الأداء الحكومي داخلياً وخارجياً، خاصة مع توجه العديد من الدول نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، التي تلزم بزيادة مستوى الإفصاح وتوحيد أساليب العرض بما يسهل المقارنة بين الفترات والدول المختلفة. غير أن هناك تحديات تحول دون فاعلية هذه التقارير، مثل التأخر في إصدارها أو محدودية الإفصاح الناتجة عن الاعتماد على الأساس النقدي في التسجيل (بعاشي و حميدانو، 2022).

إن المكونات الأربعة للنظام المحاسبي الحكومي لا يمكن النظر إليها بمعزل عن بعضها البعض، فهي تعمل بشكل متكامل ومتسلسل: تبدأ بالمحاسبة التي توفر قاعدة البيانات المالية، ثم تأتي الميزانية لترسم الخطط وتحدد المسارات، تعقبها المراجعة للتأكد من الالتزام والانضباط المالي، وأخيراً التقارير المالية التي تخرج كل ذلك إلى العلن في صورة شفافة تمكن أجهزة الرقابة والبرلمان والمواطنين من متابعة الأداء الحكومي. هذا التكامل يضمن الاستخدام الأمثل للمال العام ويعزز ثقة المجتمع في مؤسسات الدولة.

#### سادساً: الأطراف المستفيدة من معلومات المحاسبة الحكومية:

بصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة الحكومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة. حيث تمول نشاطاتها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة. وعلى هذا الأساس فإن المحاسبة الحكومية تطبق في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة.

وبالتالي تلبي المحاسبة الحكومية احتياجات أصحاب المصلحة المتعددين، من صناع السياسات والمواطنين إلى الجهات الرقابية، وذلك من خلال توفير معلومات دقيقة وشاملة حول الأداء المالي للحكومة من اهم هذه الأطراف:

1. السلطة التشريعية ممثلة في البرلمان: وتحتاج المعلومات المالية في إقرار الموازنات العامة لسنة المالية القادمة والرقابة على أداء السلطات التنفيذية ومساءلتها عن أي انحرافات عن الموازنة العامة (المشهداني، ياسين، و ابراهيم، 2017).
2. الجهات الرقابية: والتي تنقسم الى جهتين. الأولى داخلية ممثلة في المراجعة الداخلية الموجودة داخل كل وحدة حكومية والجهة الثانية خارجية متمثلة في مجموعة الإجراءات القانونية والإدارية والأجهزة الرقابية لدولة.
3. السلطة التنفيذية: السلطة التنفيذية: ممثلة في الوزارات والوحدات الحكومية غير المرتبطة بوزارة والتي تعتمد على معلومات المحاسبة الحكومية لغرض إعداد الموازنة العامة للسنة المالية القادمة، وكذلك لغرض رقابة أداء الوحدات الحكومية التابعة لها، ومتابعة أداؤها واتخاذ القرارات المناسبة في هذا الخصوص.
4. المدراء الحكوميون: على اختلاف مستوياتهم الإدارية الذين يكونون بحاجة إلى معلومات المحاسبة الحكومية لتشخيص الخلل ومواطن الضعف والقصور في أداء الوحدات الحكومية المسؤولين عن إدارتها، واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة ذلك.
5. المحلل الاقتصادي: يستفيد من معلومات المحاسبة الحكومية ولاسيما المتعلقة بالإيرادات والنفقات العامة والدين العام لمدة زمنية مختلفة لدراسة التغيرات الحاصلة فيها بما يمكنه من تحليل وتفسير التطورات في الاقتصاد على مستوى الدولة ككل، ووضع تصور حول آثار السياسات والبرامج التي تتبناها الحكومة في مختلف المجالات، وكذلك وضع التوقعات بشأن الاقتصاد القومي.
6. المستثمرون: يعتمد المستثمرون بشكل كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات استثمارية مدروسة. فمن خلال تحليل هذه البيانات، يستطيعون تقييم مدى قوة المركز المالي للدولة، وحجم التزاماتها، وسيولتها النقدية، وقدرتها على الاستمرار في تقديم الخدمات، مما يساعدهم على تحديد فرص الاستثمار المناسبة (قاضي، 2020).
7. الباحثون والدارسون: تساعد تحليلات الباحثين والدارسين، للبيانات المحاسبية للدولة، ذوي العلاقة، في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وتهدف الأبحاث والدراسات للبيانات المحاسبية إلى تطوير القوانين الحكومية، وتقييم الأداء وتحسين التخطيط.

8. الجمهور: تحتاج هذه الفئة إلى تقارير ومعلومات ومؤشرات تفيدهم في التعرف على مدى كفاءة الأجهزة الحكومية في استخدام الأموال والموارد التي تم تجميعها من أفراد المجتمع وثرواته، وأيضاً التعرف على مدى العدالة في توزيع السلع والخدمات على أفراد المجتمع.
9. المنظمات الدولية: تعتمد مؤسسات مالية دولية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية بشكل كبير على المعلومات المحاسبية الحكومية لتقييم الوضع الاقتصادي للدول الأعضاء بدقة. فمن خلال تحليل هذه البيانات، تستطيع هذه المؤسسات تحديد احتياجات الدول من الدعم المالي والتقني، وتقديم المشورة المناسبة لتعزيز استقرارها الاقتصادي (المشهداني، ياسين، و ابراهيم، 2017).

## المبحث الثاني: أسس ومعايير المحاسبة في القطاع الحكومي:

### تمهيد:

تعتبر المحاسبة الحكومية إحدى التقنيات التي تستعملها الدولة في تقييم وتحليل مختلف ممتلكات وأنشطة الدولة، والتعرف على مدى فعالية دور الدولة في تقديم الخدمات، أو درجة تدخلها من خلال السياسة المالية المتبعة، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى التطور التاريخي للمحاسبة الحكومية والاسس المستخدمة.

### أولاً: تطور الفكر المحاسبي في القطاع الحكومي:

شهد الفكر المحاسبي الحكومي تطوراً ملحوظاً عبر التاريخ، نتيجة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي مرت بها الدول. ويمكن تقسيم هذا التطور إلى خمس مراحل رئيسية:

#### 1. مرحلة المحاسبة التقليدية (قبل القرن العشرين)

خلال هذه المرحلة، كان الدور الأساسي للمحاسبة الحكومية يقتصر على تسجيل عمليات الجباية والإنفاق، مثل الضرائب، الرسوم، والنفقات العسكرية أو الإدارية. كانت السجلات المحاسبية بدائية، تعتمد على أساس نقدي بسيط، ولم يكن الهدف منها تقديم صورة مالية متكاملة، بل مجرد إثبات تحصيل الموارد وإنفاقها. ركزت المحاسبة على الرقابة القانونية أكثر من كونها أداة للتخطيط أو التقييم الاقتصادي. بعبارة أخرى، كان هم الحكومات هو ضمان عدم إساءة استخدام المال العام، وليس تقييم الأداء أو تحقيق الكفاءة (منصور، 2023).

#### 2. مرحلة الموازنة التقليدية (النصف الأول من القرن العشرين)

مع تزايد حجم الدولة وتنامي مسؤولياتها بعد الثورة الصناعية، ظهرت الحاجة إلى أداة أكثر تنظيمًا لإدارة الموارد، فبرزت الموازنة العامة.

أصبحت الموازنة هي المحور الأساسي للنظام المحاسبي الحكومي، حيث تحدد الإيرادات المتوقعة والنفقات المصرح بها لكل وحدة حكومية.

ركزت المحاسبة على متابعة مدى الالتزام بالمخصصات المالية المرصودة في الموازنة، وأصبح الهدف الرئيسي هو منع تجاوزات الصرف. في هذه المرحلة، كان الفكر المحاسبي الحكومي لا يزال بعيداً عن مفاهيم قياس الكفاءة أو الأداء الاقتصادي، بل ظل مرتبطاً بالرقابة الإدارية والقانونية (طويلب، 2022).

#### 3. مرحلة التركيز على الكفاءة الاقتصادية (النصف الثاني من القرن العشرين)

بعد الحرب العالمية الثانية، توسعت وظائف الدولة لتشمل أدواراً تنموية كبرى مثل التعليم، الصحة، البنية التحتية، ودعم الاقتصاد. أدى ذلك إلى الحاجة لمحاكاة حكومية أكثر تطوراً قادرة على قياس مدى كفاءة استخدام الموارد العامة. ظهر مفهوم الموازنة بالأداء أو الموازنة البرنامجية، التي تربط بين الإنفاق والنتائج المتحققة، بدلاً من الاقتصار على تتبع النفقات فقط.

أصبح دور المحاسبة لا يقتصر على الرقابة المالية، بل امتد ليشمل تقييم مدى تحقيق الأهداف الحكومية بكفاءة وفعالية (بعاشي وحميداتو، 2022).

#### 4. مرحلة الشفافية والمساءلة (منذ التسعينيات)

مع بروز مفاهيم الإصلاح المالي والحوكمة الرشيدة في التسعينيات، شهد الفكر المحاسبي الحكومي تحولات جوهرية. ظهرت الحاجة إلى أنظمة محاسبية أكثر وضوحاً تعزز الشفافية في عرض البيانات المالية أمام المواطنين، والبرلمان، والجهات الرقابية. كما أصبح الهدف الأساسي هو المساءلة العامة، بحيث يمكن تقييم أداء الحكومة في إدارة المال العام. في هذه المرحلة بدأ التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، باعتباره أكثر قدرة على تقديم صورة دقيقة عن المركز المالي للدولة والتزاماتها المستقبلية (شاشوة و بوجطو، 2021).

#### 5. مرحلة تبني المعايير الدولية (منذ 2000 إلى اليوم)

شهدت هذه المرحلة نقلة نوعية مع إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) الذي أصدر معايير IPSAS لتوحيد النظم المحاسبية الحكومية عالمياً.

الهدف من هذه المعايير هو تعزيز قابلية المقارنة بين البيانات المالية للحكومات في مختلف الدول. كما تساعد على رفع مستوى الثقة الدولية في التقارير المالية الحكومية، وهو ما يساهم في تحسين القدرة على الحصول على التمويل الدولي ودعم الشفافية أمام المؤسسات العالمية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي.

اليوم، العديد من الدول العربية، ومنها ليبيا، تسعى إلى مواكبة أنظمتها المحاسبية الحكومية مع هذه المعايير لمواكبة التطورات العالمية (منصور، 2023).

#### ثانياً: المبادئ المحاسبية التقليدية (نظام الموازنة):

تعكس الموازنة العامة الجانب التخطيطي للعمليات المالية للدولة، وهي تعبر عن النشاط المالي المقدر للحكومة، خلال السنة المالية القادمة، وتميز الموازنة العامة المحاسبة الحكومية عن باقي الفروع الأخرى المحاسبية.

#### 1. تعريف الموازنة العامة:

تعد الموازنة العامة خطة مالية شاملة لتقدير الإيرادات والمصروفات الحكومية لفترة مالية مقبلة، عادة ما تكون سنة واحدة. وهي أداة رئيسية للتخطيط والرقابة وتخصيص الموارد، وتعكس الأولويات الاقتصادية والاجتماعية للحكومة (مصرف ليبيا المركزي، 2023). يرتكز النظام المحاسبي الحكومي بشكل كبير على تتبع تنفيذ هذه الموازنة.

تبرز أهمية الموازنة العامة للدولة من خلال النقاط التالية: (بوصبوع و حملوي، 2021، ص 9)

أ- استمدت أهميتها من كونها أداة رقابية فعالة بين السلطة التشريعية تضمن لها الإشراف الكامل على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية وتقييم أدائها.

ب- تعتبر أداة من أدوات السياسة المالية التي يمكن استخدامها في إدارة الإقتصاد الوطني وتوجيهه في حالات التضخم أو الكساد.

ج- تستخدم كأداة تنسيق بين أجهزة الدولة المختلفة على أوجه الإستخدامات المتعددة للجهات المنفذة.

د- تلعب دوراً كبيراً في الرقابة بالمقارنة بين مخصصات الموازنة للوحدة الحكومية وبين الإنفاق الفعلي لها.

2. قواعد الموازنة العامة:

تعد الموازنة العامة للدولة من أهم الأدوات المالية التي تستخدمها الحكومة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فهي تمثل الخطة المالية التي تترجم من خلالها السياسات العامة إلى أرقام وإجراءات عملية. ولضمان كفاءتها وفعاليتها، تقوم الموازنة العامة على مجموعة من القواعد والمبادئ الأساسية التي تعد بمثابة الإطار المنظم لإعدادها وتنفيذها ومراقبتها. ومن أبرز هذه القواعد ما يلي: (أحمرو، 2003)

أ- قاعدة سنوية الموازنة:

تقوم هذه القاعدة على مبدأ أن الموازنة العامة تعد وتنفذ لسنة مالية واحدة فقط، بحيث يغطي قانون الموازنة نفس المدة الزمنية. ووفقاً لذلك، تلغى الاعتمادات أو المخصصات غير المستعملة بنهاية السنة المالية، وتلتزم الوحدات الحكومية بإعادة البواقي المالية غير المنفقة إلى الخزنة العامة أو المصرف المركزي للدولة. ويهدف هذا المبدأ إلى تعزيز الرقابة المالية الدورية وضمان المرونة في تعديل السياسات المالية وفقاً للمتغيرات الاقتصادية السنوية.

ب- قاعدة وحدة الموازنة:

تقتضي هذه القاعدة أن تدرج جميع إيرادات الدولة ونفقاتها ضمن وثيقة واحدة تعرف باسم مشروع الموازنة العامة، بما يضمن الشمول والوضوح في عرض الوضع المالي للدولة. ولا تكتسب هذه الوثيقة الصفة القانونية إلا بعد عرضها على السلطة التشريعية وموافقتها عليها. وتكمن أهمية هذه القاعدة في تمكين السلطة التشريعية من ممارسة دورها الرقابي الكامل، وضمان الشفافية في إدارة المال العام من خلال وثيقة موحدة ومتكاملة.

ج- قاعدة الشمولية:

تشير هذه القاعدة إلى وجوب إدراج جميع الإيرادات والنفقات العامة في الموازنة دون استثناء، بغض النظر عن طبيعتها أو مصدرها أو الجهة المسؤولة عن تحصيلها أو إنفاقها. ويهدف هذا المبدأ إلى تحقيق صورة شاملة ودقيقة للوضع المالي للدولة، وتجنب ظهور حسابات موازية أو صناديق خاصة قد تعيق الشفافية المالية وتحد من فعالية الرقابة.

د- قاعدة عدم تخصيص الإيرادات (شيوخ الموازنة):

تقوم هذه القاعدة على مبدأ دمج جميع الإيرادات العامة في وعاء واحد يستخدم لتمويل النفقات العامة كافة دون تخصيص إيراد معين لنفقة محددة. ويراد من ذلك تحقيق المرونة في الإنفاق وتوحيد السياسات المالية. ومع ذلك، هناك بعض الاستثناءات العملية، مثل تخصيص رسوم أو ضرائب معينة لتمويل مشروعات خاصة أو صناديق تنموية، وهو ما يعد خروجاً محدوداً ومبرراً عن المبدأ العام.

هـ- قاعدة تخصيص النفقات:

تؤكد هذه القاعدة على ضرورة الالتزام بالاستخدام المحدد للاعتمادات المالية وفق ما أقره قانون الموازنة، بحيث لا يجوز نقل المبالغ المخصصة من بند إلى آخر إلا وفق إجراءات قانونية محددة نص عليها القانون المالي للدولة. ويسهم هذا المبدأ في تعزيز الانضباط المالي ومنع سوء استخدام الاعتمادات أو تجاوزها، حتى في الحالات التي تظهر فيها فوائض في بعض البنود مقابل عجز في بنود أخرى.

و- قاعدة توافق الموازنة مع الأهداف التنموية للدولة:

تعكس هذه القاعدة البعد الاستراتيجي للموازنة العامة، إذ تعد الأداة التنفيذية لتحقيق الأهداف التنموية المخططة سلفاً. وبناءً على ذلك، يتم تخصيص الموارد المالية وفقاً لأولويات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، بما في ذلك مشروعات البنية التحتية، وتحسين الخدمات العامة، وتحقيق النمو المستدام. وتبرز هذه القاعدة العلاقة التكاملية بين السياسة المالية والسياسات التنموية الوطنية.

ز- قاعدة توازن الموازنة:

تقتضي هذه القاعدة السعي إلى تحقيق التوازن بين الإيرادات والنفقات العامة، بحيث تغطي النفقات من الإيرادات دون اللجوء إلى العجز أو الاقتراض. وينظر إلى التوازن المالي التقليدي على أنه وسيلة لضبط الإنفاق وترشيده. ومع ذلك، فإن الفكر الاقتصادي الحديث يرى أن تحقيق توازن الموازنة ليس هدفاً مطلقاً، إذ قد يكون العجز المالي المؤقت أداة من أدوات السياسة المالية التحفيزية لدعم النمو الاقتصادي أو مواجهة الأزمات، طالما كان ضمن حدود مقبولة ومدروسة.

ومن خلال هذه القواعد، يتضح أن الموازنة العامة ليست مجرد أداة مالية لتقدير الإيرادات والنفقات، بل هي وثيقة تخطيط ورقابة وإدارة تجسد سياسات الدولة الاقتصادية وتترجم أولوياتها التنموية إلى واقع عملي، مما يجعل الالتزام بتلك القواعد شرطاً أساسياً لتحقيق الشفافية والكفاءة في إدارة المال العام.

3. تطورات الموازنة العامة وأنواعها:

تعد فكرة الموازنة والسعي لتحقيق التوازن بين الإنتاج والاستهلاك أو بين الدخل والإنفاق من المفاهيم القديمة التي عرفتها البشرية منذ القدم، ويستشهد على ذلك بقصة النبي يوسف عليه السلام الذي وضع خطة مالية قائمة على مبدأ التوازن بين إنتاج القمح واستهلاكه خلال سنوات الرخاء والجذب. ومع ذلك، فإن هذا المفهوم القديم لا يطابق بالضرورة فكرة الموازنة بمعناها الحديث، إذ كانت إيرادات الدول القديمة، بما فيها الإسلامية، تعتمد بشكل رئيسي على الموارد الزراعية والأموال العامة. وفي الدولة الإسلامية، تنوعت مصادر الإيرادات العامة وتوسعت تطبيقات نظام الحسبة لتنظيم عمليات التحصيل والإنفاق، مما يعكس وعياً مبكراً بأهمية التوازن المالي والإدارة الرشيدة للموارد. غير أن المفهوم الحديث للموازنة العامة ظهر في أوروبا خلال القرن الثامن عشر، حيث كانت بريطانيا أول من طبقه عام 1733، تلتها فرنسا عام 1820، وروسيا عام 1836. ومنذ ذلك الحين، شهدت الموازنات العامة تطوراً كبيراً تماشياً مع التحولات الاقتصادية والاجتماعية وتطور الفكر المالي والإداري الحديث (ميلود، 2020).

أ- الميزانية التقليدية أو ميزانية البنود والاعتمادات:

1) مفهوم الميزانية التقليدية أو ميزانية البنود والاعتمادات:

يعد أسلوب موازنة البنود والاعتمادات، المعروف بـ الأسلوب التقليدي، الأكثر انتشاراً في إعداد الموازنات العامة لغالبية دول العالم، وقد اكتسب هذه المكانة بفضل تاريخه الطويل الذي يرجع إلى بداية نشأة مفهوم الموازنة العامة للدولة. يتميز هذا الأسلوب بتركيزه الأساسي على الجانب الرقابي، حيث يطلق عليه أيضاً موازنة البنود لاهتمامه بوضع قيود صارمة على الصرف لضمان الاستخدام

السليم للمال العام. يتجلى هذا الاهتمام الرقابي من خلال التبويب التفصيلي لبنود الموازنة. حيث تصنف المبالغ أولاً حسب الوحدة التنظيمية (الإدارة أو الهيئة)، ثم تقسم داخلياً حسب نوع المصروفات (مثل المرتبات، المستلزمات السلعية، المستلزمات الخدمية، وغيرها). هذا التبويب المفصل يسهل الإحاطة بحجم واتجاهات الإنفاق ويمكن من تحديد المسؤولية بدقة عند وقوع أي انحراف عن المخصصات المعتمدة. ويتم التركيز في هذا الأسلوب على أوجه الإنفاق باعتبارها العنصر الأكثر أهمية الذي يتطلب رقابة مشددة ومركزية من قبل الأجهزة المختصة بالموازنة العامة. يهدف هذا التركيز إلى مواجهة أي قصور في الإدارة التنفيذية ومنع حالات الاختلاس والصراف غير المبرر، وهو ما يفسر الاهتمام الملحوظ بزيادة تفصيل التبويبات لتسهيل عملية المراقبة على الصراف (الأزرق و جهان، 2018).

(2) مزايا تطبيق موازنة الاعتمادات والبنود: (ميلود، 2020، ص 53)

- يساعد على تحديد المسؤوليات كل جهاز إداري من أجهزة الدولة في تنفيذ الميزانية العامة بدءاً من أدنى المستويات الإدارية، وصولاً إلى أعلاها (الوزارة)، وفي نطاق تحديد مسؤولية كل وزارة يتم تحديد مراكز المسؤولية لمختلف الوحدات الحكومية والتي تعد القاعدة الأساسية في أداء محاسبة الاعتمادات.
- إن التقسيم المزدوج لميزانية الدولة يلزم رؤساء الوحدات الحكومية بالصراف في حدود الاعتمادات المقررة داخل الوحدة الحكومية، والتأكد من أن الإنفاق تم وفقاً للوائح والقواعد والأنظمة المالية السائدة، ويساعد ذلك على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية بسهولة ويسر نسبياً، وتحديد الجهات المسؤولة على ارتكاب الأخطاء، فمن خلال مقارنة الإنفاق الفعلي بالاعتمادات المقررة من قبل السلطة التشريعية يمكن تحديد أوجه الانحراف في الصراف والمسؤول عنها حفاظاً على المال العام.
- إن الاعتماد على التبويب المزدوج في إعداد ميزانية البنود والاعتماد سوف يفيد في توحيد أنماط الحسابات في كافة الوحدات الحكومية، مما يزيد من قدرة الأجهزة الرقابية على أداء الرقابة الحسابية بسهولة ويسر نسبياً.
- إن عملية المقارنة بين الإنفاق الفعلي والتقديري التي يمكن أن تتحقق من خلال الرقابة الحسابية، سوف يحدد مدى دقة عملية التنبؤ بنفقات الدولة وإيراداتها، ويساعد على تصويب أخطاء التنبؤ في ميزانيات الأعوام التالية.

(3) عيوب تطبيق موازنة الاعتمادات والبنود:

على الرغم من المزايا العديدة التي يتميز بها أسلوب موازنة البنود والاعتمادات ولا سيما في الجوانب المتعلقة بالرقابة المالية والانضباط في الصرف وتبسيط الإجراءات المحاسبية، إلا أنه يعني من عدة العيوب والتي تحدّ من فاعليته في تحقيق الكفاءة الاقتصادية والإدارية. ومن هذه العيوب عدم ربط خطط التنمية بالموازنة، إضافة لضعف عملية الرقابة على المشتريات كما لا تدعم قيادات المؤسسات الحكومية بالتخلي عن الروتين وأعمال الإجراءات وتبني فلسفة الأداء أو الإنجاز الفعلي كما أنها لا تستخدم فيها المقاييس والقواعد العلمية لتحليل التكلفة والعائد التي تبني عليها القرارات المهمة عند تخصيص الاعتمادات على أوجه الإنفاق الحكومي على عكس موازنة البرامج والأداء. بالإضافة لعجزها عن قياس معدلات كفاءة المؤسسات الحكومية في تحقيق أهدافها (الأزرق و جهان، 2018).

ب- موازنة البرامج والأداء:

(1) مفهوم موازنة البرامج والأداء:

ظهرت موازنة البرامج والأداء عام (1949) وذلك بالاعتماد على الوظائف والبرامج والأنشطة والمشاريع، أي التعرف على برامج العمل المطلوب انجازه وقياس أداء الأنشطة، إذ يتم تحويل كل تقدير في الموازنة إلى برنامج ينبغي انجازه، فتقوم كل وزارة بأعداد برنامج حسب أنشطتها والذي قد تشترك فيه مع وزارات الأخرى، ويتم تنفيذ هذه البرامج من وحدات مسؤولة عن تنفيذها أو تنفيذ جزء منها في تلك الوزارة، أما عن تكاليف ذلك العمل الذي تنفذه الوحدة المسؤولة فأنها تتحدد من خلال ما تم إنفاقه في الفترات المتعاقبة المرتبطة بتنفيذ البرنامج، إذ أنها قد تستمر عدة سنوات (الغريزي، 2021). وبذلك فإن البرنامج يظل مرتبطاً بالمستقبل، وما يترتب عليه من آثار اقتصادية واجتماعية.

وتتطلب هذه الموازنة التفرقة بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية لتحقيق مقارنة أفضل للأداء بين الفترات الزمنية. لذا ينبغي الاهتمام بالأساس المحاسبي المستعمل عند إعداد موازنة البرامج والأداء، وعند محاولة اعتماد موازنة البرامج فلا بد من تطوير النظام المحاسبي فضلا عن أنظمة الرقابة المالية والحسابات الختامية بما يتلاءم مع الموازنة خدمة لأهدافها، إذ تبرز التكلفة الكلية لكل برنامج فضلا عن تكلفة ما تم تحقيقه وانجازه (الغريزي، 2021).

(2) مزايا تطبيق موازنة البرامج والأداء

تتمثل مزايا موازنة البرامج والأداء في الآتي: ( أبو خريص و بكرة، 2018)

- تتضمن الموازنة وصفا دقيقا لكل مشروع مما يتيح معلومات كافية للهيئة التشريعية عن أهداف التنظيمات الحكومية ومشروعاتها والخدمات التي تقدمها.

- تتضمن قياساً للمدخلات والمخرجات ويعطى تبريراً كافياً للتكاليف المطلوب إنفاقها.
  - تساعد على قياس أداء الإدارة العليا في ضوء رقابتها للتكلفة وتنفيذها للأنشطة.
  - تساعد على التعرف بسهولة على الأنشطة المتعارضة والعلاقات بين الأنشطة نظراً للوصف الدقيق لها والوارد بالموازنة.
- (3) عيوب تطبيق موازنة البرامج والأداء:
- تتمثل اهم عيوب تطبيق موازنة البرامج والأداء في الآتي: ( أبو خريص و بكرة، 2018)

- صعوبة ربط الأداء بالهدف، وصعوبة قياس الفاعلية.
- ارتفاع تكلفة التطبيق، لما يتطلبه من جهود وأعباء.
- اهتمام هذا الأساس بالمشاريع قصيرة الأجل نسبياً.
- صعوبة تقبل الجهاز الإداري والمالي للتغيير ومقاومته لها.
- نقص الموظفين المؤهلين عملياً وفنياً لتنفيذ مثل هذا الأساس.
- صعوبة تغيير الأنظمة المحاسبية لتتوافق وفقاً لهذا الأساس.
- عدم ملائمة الهياكل التنظيمية للجهاز الإداري للدولة لتطبيق هذا الأساس.

#### ج- موازنة التخطيط والبرمجة:

إذا كانت ميزانية الاعتمادات والبنود تركز على الرقابة فيما تركز ميزانية البرامج والأداء على الكفاءة في الأداء، فإن ميزانية البرمجة والتخطيط تركز على التخطيط، فتعمل على تحديد الأهداف وبدائل تحقيق هذه الأهداف، وأخيراً اختيار البديل المناسب لتحقيق الأهداف، ويعتبر نظام ميزانية التخطيط والبرامج بمثابة خطوة جزئية نحو تطبيق تحليل المنافع والتكاليف لبرنامج العمل الحكومي، حيث تعتمد أساساً على تحديد وإعادة ترتيب المدخلات من حيث علاقتها بالمخرجات الأمر الذي يساعد في الوصول إلى قرارات أفضل، وتبعاً لذلك يمكن القول أن ميزانية التخطيط والبرمجة تركز على التكاليف المرتبطة بتحقيق أهداف معينة (ميلود، 2020).

وكان الهدف الأساسي من تطبيقه، هو تقديم أسلوب منظم لتحديد الأهداف الاستراتيجية (التخطيط) أو الترجمة لهذه الأهداف، وفق الوقت اللازم لأدائها إلى مراحل العمل والمستلزمات المطلوبة في كل وحدة إدارية (برمجة) ثم ترجمة كلفة وقت العمل والمستلزمات المطلوبة إلى متطلبات ماله (موازنة)، فالتخطيط يتولى تحديد الاحتياجات ووضعها في إطار زمني محدد بالاستناد إلى دراسات اقتصادية مختلفة والبرمجة هي عملية صياغة البرامج التي يتم في إطارها تكامل عناصر العمل من أفراد ومعدات وتجهيزات لتحقيق هدف البرنامج (الغريبي، 2021).

#### د- موازنة الأساس الصفري:

وهو أسلوب يتم بمقتضاه إعداد الموازنة التخطيطية، حيث ينظر إلى البرامج والمشروعات كافة الجديد منها والقديم على أنها جديدة، ويفترض أنها تبدأ من نقطة الصفر حتى تقاس فاعلية كل دينار أو درهم يتم إنفاقه، ويشمل تحليلاً تفصيلياً للبرامج والأنشطة الحالية والجديدة وتقييماً للبدائل المطروحة، مع الدراسة التفصيلية للتكلفة والعائد بالنسبة إلى بديل (حنفي، 2021)

تعرف موازنة الأساس الصفري على أنها " أداة إدارية لعملية تقييم الإنفاق تهدف إلى إعادة توجيه ومناقلة التخصيصات المالية، من برنامج ذات أفضلية متدنية إلى برنامج ذات أولوية عالية، وهذا يؤدي إلي تحسين الفاعلية والكفاءة وتقليل حجم التخصيصات المالية المعتمدة، وأنها باختصار أسلوب للتخطيط والموازنة" (الوداني، 2022، ص 7).

هـ- الموازنة التعاقدية:

تعد الموازنة التعاقدية نظاماً حديثاً لإدارة الموارد العامة، يقوم على فكرة العلاقة التعاقدية بين الحكومة والجهات التنفيذية في إطار من الشفافية والمساءلة. وتتمحور فلسفتها حول اعتبار عملية إعداد الموازنة عقدًا اتفافيًا بين الطرفين، تحدد فيه الأهداف المطلوب تحقيقها والنتائج المنتظرة، مقابل تخصيص مبالغ مالية محددة تصرف عند تنفيذ الالتزامات وفقاً للشروط المتفق عليها. وتستند استراتيجية الموازنة التعاقدية إلى مبدأ التوازي بين عمليتي التخطيط والموازنة، بحيث تتكامل الأهداف التخطيطية مع الأهداف المالية لضمان الاستخدام الأمثل للموارد العامة وتحقيق كفاءة الأداء. ويهدف هذا الأسلوب إلى تحسين الكفاءة والمساءلة داخل الأجهزة التنفيذية، من خلال ربط التمويل بالنتائج الفعلية المحققة، مما يشجع على رفع مستوى الأداء، وتقليل الهدر في النفقات العامة. كما يتيح للحكومة متابعة وتقييم تنفيذ السياسات العامة وفق معايير واضحة ومؤشرات أداء محددة مسبقاً (الوداني، 2022).

**ثالثاً: أسس القياس المحاسبي الحكومي:**

1. مفهوم أسس قياس المحاسبة الحكومية:

ان عمليه اثبات الإيرادات والمصروفات في المحاسبة تتم باتباع اسس محاسبيه متعارف عليها بهدف قياس النتائج وعرضها بطريقه مناسبه، ومحاسبة يوجد بها أكثر من طريقه لاحتساب الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية.

تتأثر النظم المحاسبية بطبيعة الاساس المحاسبي ونوعه المعتمد من قبل الوحدات الحكومية، ويظهر ذلك في الاختلاف في اهداف التقارير المالية الممكن إنجازها، اعتمادا على الاساس المحاسبي والتبع، واختلاف كذلك في العناصر التي ستتضمنها القوائم المالية، والتقارير المالية المقدمة، ومحور القياس المستهدف، وفي اسس القياس التي سوف تستخدم (اللوقة، 2016)

والاسس المحاسبية تعرف بانها "عباره عن طرق القياس التي تشير الى تحقق الايرادات والنفقات والاصول والالتزامات المتعلقة بها وتتعلق هذه الاسس بوقت القياس الذي تم بغض النظر عن اساس القياس المستخدم سواء تم استخدام الاساس النقدي او اساس الاستحقاق بمعنى ان الاختلاف بين الاساس القياس راجع الى عمليه توقيت للقياس واثبات كل من الايرادات والنفقات والاصول والالتزامات المتعلقة بها" (ميلود، 2020، ص 140)

تختلف الأسس المحاسبية في تسجيل الإيرادات والنفقات الحكومية وتتعدد من دولة لأخرى، فكل دولة تطبق الأساس الذي يتلاءم وطبيعة أنشطتها، ويعود سبب هذا الاختلاف إلى عدة عوامل أهمها: "الأهداف التشغيلية للوحدة الحكومية، والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي تعمل فيها، وعلى درجة ونوع المساءلة، وعلى أهداف التقارير المالية واحتياجات مستخدمي البيانات والتقارير المالية" (أحمرو، 2003، ص 138).

## 2. أنواع الأسس المحاسبية:

ويعرض الفكر المحاسبي بشكل رئيسي أساسين لقياس الموارد والاستخدامات الحكومية وهما: الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، ثم أضيف إليهما أسس أخرى تجمع بين الأساسين يطلق عليها الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل. سنحاول من خلال ابراز أهم الأسس المحاسبية التي تعتمد عليها المحاسبة الحكومية، من خلال التطرق إلى مفهوم كل أساس، وابرار ميزاته وعيوبه:

### أ- الأساس النقدي:

أحد الأسس المحاسبية الشائعة والقديمة هو الأساس النقدي، الذي يظل الأساس السائد في القطاع الحكومي في العديد من دول العالم. يتمثل مفهوم الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية بناءً على تدفق النقد فعلياً، أي المدفوعات والمقبوضات النقدية. يأتي هذا الأساس مع مجموعة من المزايا والعيوب التي يجب مراعاتها.

### 1) مفهوم الأساس النقدي:

يقصد بالأساس النقدي ما يلي: "يعترف الاساس النقدي بالعمليات والاحداث الناتجة عن الاستلام وأنفق النقود دون التطرق لأية حقوق والتزامات تنشأ خلال السنة، والنقدية بموجب هذا الاساس هي فقط مبالغ النقد التي تحتفظ بها الوحدة الحكومية ولا يعترف بالمدينين او الدائنين او المخزون او المستحقات او المبالغ المدفوعة او المقروضة مقدما" (أحمرو، 2003، ص 138).

بناءً على ما سبق، يتطلب العمل بالأساس النقدي الاعتراف بالعمليات المالية النقدية فقط، أي تسجيل الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة خلال الفترة المحاسبية، ويتم تسجيلها في الحساب الختامي لأي سنة مالية بغض النظر عن توقيت حدوث الحق والالتزامات، سواء كانت في سنة سابقة أو في اللاحقة.

وطبقاً لخصائص النشاط الإداري الحكومي حيث تعتبر الإيرادات والمصروفات العامة بمثابة تدفقات نقدية من وإلى الوحدات الإدارية دونما ارتباط بينهما أي دون علاقة سببية بين الإيرادات المحصلة والمصروفات المنفقة وتبعاً لذلك فإن غالبية الدول العالم الثالث تتبع الأساس النقدي في قياس نتائج النشاط الحكومي حيث يكون الهدف من النشاط المحاسب الحكومي هو متابعه تحصيل الإيرادات وصرف النفقات بموجب ما جاء في الموازنة العامة للدولة، وينترتب على إتباع هذا الأساس أن مبالغ الاعتمادات التي لم تدفع حتى نهاية السنة المالية تلغي وتبطل العمل بها لأن الدفع سيتم في سنة تالية يثبت فيها المصروفات عند إنفاقه، وكذلك فإن الإيرادات التي لم تقبض في السنة التالية عند قبضها فعلاً، أي إن ما يحصل من الإيرادات بعد انتهاء السنة المالية التي استحققت فيها يضاف إلى حساب السنة التي تم فيها التحصيل (ميلود، 2020).

## 2) ميزات الأساس النقدي:

يحظى الأساس النقدي بالعديد من المزايا أهمها: (وائل و عقبة، 2020، ص 9)

- البساطة والوضوح والسهولة في التطبيق، حيث يعتمد على نظام محاسبي بسيط وغير معقد فيمثل الحساب الختامي حركة عمليات الخزينة للمقبوضات ومدفوعات المالية.
- يتميز بالموضوعية لابتعاده عن مخاطر التقدير الشخصي.
- امكانيه اعداد الحسابات الختامية في وقت مبكر مما يضيف اهميه خاصه على نشر الحساب الختامي باعتباره أحد وسائل الرقابة.
- البساطة وانخفاض تكلفة إنشاء النظام المحاسبي على هذا الأساس، وسهولة فهمها بالمقارنة مع المحاسبة على أساس الاستحقاق، لذلك فهي مفضلة للبرلمانات ومشرعي العديد من الدول، ولا تحتاج لعدد كبير من الموظفين (اللوقة، 2016، ص 21).
- لا تتطلب توافر درجة عالية من الكفاءة والمهارة لدى المحاسبين القائمين على النظام المحاسبي المعتمد على الأساس النقدي مقارنة بأسس القياس المحاسبي الأخرى.

- توفر معلومات تساعد في تحديد ما إذا كان الإنفاق واستخدام الموارد المالية المتاحة متفقاً مع الاعتمادات المدرجة في الموازنة العامة، والتي تم الموافقة عليها من السلطة التشريعية.

(3) عيوب الأساس النقدي:

يعاب على الأساس النقدي عدة نقاط أهمها: (قاضي، 2020، ص 20)

- الأساس النقدي ليس أساساً مكتملاً للمحاسبة لأنه لا يقيد إلا الجوانب العملية التي تتمثل في قبض ودفع النفقات.
- ويمكن التلاعب في حجم الإيرادات والنفقات عن طريق التباطؤ أو الإسراع في سداد النفقات أو سرعة تحصيل الإيرادات.
- كما أنه هناك صعوبة في إجراء المقارنة بين الوحدات المختلفة أو نفس الوحدة من سنة لأخرى خاصة المشروعات طويلة الأجل يصعب تتبع إجمالي نفقاتها حيث أن حسابات كل سنة مستقلة وقائمة بذاتها.
- بإتباع هذه الطريقة تفقد المحاسبة الحكومية وظيفة من أهم وظائفها الرقابية، فالحساب الختامي باقتصاره على إظهار التدفقات النقدية من وإلى الخزينة سوف لا يظهر مدى ما أسفر عنه تنفيذ القوانين والتعليمات المالية خلال السنة.
- لا يميز بين الخصائص الاقتصادية للمعاملات (وائل و عقبه، 2020).
- لا يقيس التكلفة.

ب- أساس الاستحقاق:

يقوم أساس الاستحقاق على إثبات العمليات المالية في لحظة حدوثها الفعلية، بحيث تتحمل السنة المالية كافة النفقات وتستفيد من جميع الإيرادات المتحققة خلالها، دون النظر إلى توقيت الدفع أو التحصيل النقدي، سواء تم ذلك في السنة المالية ذاتها أو في سنوات سابقة أو لاحقة. ويعزز هذا الأساس مبدأ استقلال الذمة المالية، إذ يتم من خلاله تسجيل وتلخيص وعرض نتائج النشاط الاقتصادي وبيان المركز المالي للدولة بصورة عادلة وموضوعية. وعليه، فإن المحاسبة على أساس الاستحقاق تعكس الآثار المالية للعمليات والأحداث والظروف ذات الأثر الاقتصادي بغض النظر عن التدفقات النقدية المرتبطة بها (قاضي، 2020).

(1) مفهوم أساس الاستحقاق:

يعرف النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية الذي أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس سنة 1980 أساس الاستحقاق بأنه "الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية

بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد دفعت أم لم تدفع بعد، والإيرادات قبضت أم لم تقبض"، حيث تم اعتماده كأحد الأسس المحاسبية تاركا المجال للدول العربية إمكانية تطبيقه عند توفر الإمكانيات الفنية لديها (وائل و عقبة، 2020، ص 10).

وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن تطبيق أساس الاستحقاق يتطلب إجراء عمليات التسوية الجردية للإيرادات والنفقات لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية وتحميلها إلى الحساب الختامي لتلك الفترة، تطبيقا لقاعدة استقلال الدورات المالية، ويتم ذلك عن طريق استبعاد الإيرادات التي قبضت والنفقات المدفوعة خلال السنة والتي تخص سنوات أخرى، وذلك بهدف ربط هذه المعاملات بالفترات المالية التي تخصها وتسجيلها في الحساب الختامي التابع لها. تسجل هذه الطريقة الإيرادات والنفقات الحكومية على أساس تاريخ استحقاق الإيراد للدولة وتاريخ إثبات الالتزام المالي عليها، بغض النظر عن حركة السيولة النقدية الناتجة عنها. ويترتب على ذلك تخصيص حسابات لإظهار تطور عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، حيث "يتم الاعتراف بالموارد الاقتصادية كافة (المالية والعينية) والتغيرات التي تطرأ عليها، وتتكون عناصر القوائم المالية من الإيرادات والنفقات، بما فيها الاستهلاكات والأصول المالية والعينية والالتزامات وصافي الأصول" (أحمرو، 2003، ص 139).

كما تقوم فكرة المحاسبة على أساس الاستحقاق على اعتبار كل المصروفات وكل الإيرادات الخاصة بسنة مالية معينة يجب أن تتعلق بهذه السنة وان ترد إليها سواء فيما يختص بتقدير الموازنات العامة أو فيما يختص بالحسابات الختامية، فتدرج في الموازنات العامة جميع الحقوق وجميع الالتزامات المتوقع حدوثها. خلال السنة المالية، بصرف النظر عن الوقت الذي يتم فيها التحصيل أو الذي يتم فيه الدفع (ميلود، 2020، ص 145).

2) مزايا أساس الاستحقاق:

يحقق أساس الاستحقاق مزايا تتمثل في:

- يحقق قياسا عادلا لإيرادات ومصروفات الفترات المالية المختلفة مما يترتب عليه إمكان مقارنة أرقام الفترات المالية لتحديد كفاءة الأداء بالمنشأة.
- يوفر بيانات موضوعية لإعداد قائمة المركز المالي وبذلك يمكن الحكم بعدالة وسلامة المركز المالي للمنشأة.
- يؤدي إلى القياس العادل لتكلفة الإنتاج مما يوضح الرؤيا أمام متخذ القرار.

- يتطلب إتباع أساس الاستحقاق ضرورة الفصل بين النفقات الإيرادية والرأسمالية، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى تحميل كل فترة مالية بما يخصها من المصروفات وذلك على أساس أن المصروفات الإيرادية المتعلقة بالفترة يتم تحميلها بالكامل لحسابات النتيجة، أما المصروفات الرأسمالية فيتم توزيعها على سنوات الاستفادة منها حيث تتحمل حسابات النتيجة بما يخص الفترة المالية من هذه المصروفات ويمكن استفادتها منها.
  - يسهل إتباع هذا الأساس في إعداد تقديرات الموارد والاستخدامات اللازمة للسنة المالية المقبل.
  - يمكن من تحقيق رقابة أكثر فاعلية على تنفيذ الميزانية العامة باستخدامها يمكن من استخراج التكاليف الحقيقية للعمليات المختلفة (ميلود، 2020، ص 145).
  - يؤدي إلى تحقيق وفورات عن طريق الرقابة الأكثر فعالية على الإنفاق وخاصة على استهلاك المواد بالمخازن حيث أن كل عمليات المخازن سيتم تسجيلها ليس فقط بالكميات بل أيضا بالقيمة.
  - يفصل بين العمليات الإيرادية والرأسمالية ويساعد على إدراج العبء المحاسبي اللازم لاهتلاك واستبدال الأصول الثابتة.
  - إمكانية قياس نتائج الأعمال قياسا دقيقا (قاضي، 2020، ص 21).
- 3) عيوب أساس الاستحقاق:
- يعاب على أساس الاستحقاق أنه:
- غير موضوعي: حيث يدخل فيه عنصر التقدير الذاتي المبني على الاعتبارات الشخصية، مثل حالات جرد المخازن وتقييمها وجرد الديون المستحقة.
  - معقد وباهظ التكاليف: ونظرا لتعقيده فإنه يتطلب عدد كبير من معدي ومراجعي الحسابات الحكومية ذوي المهارات المحاسبية الفائقة لتكون أحكامهم موضوعية، وترجع أسباب كون تكلفة تنفيذه أعلى من تكلفة تنفيذ الأساس النقدي إلى: تحديد وتقييم الأصول الموجودة، تطوير سياسات محاسبية، إنشاء النظم المحاسبية، بما في ذلك شراء البرمجيات وتجريبها، وتطوير المهارات اللازمة من خلال توفير البرامج التدريبية حول المعلومات المالية للمعدين والمستخدمين.
  - مصمم لقياس الربح: وهو مفهوم لا معنى له إلى حد كبير في القطاع العام.
  - يبقى الحسابات الخاصة بالسنة المالية مفتوحة مدة طويلة حتى تتم تسويتها: والذي قد يؤدي إلى صعوبة الحصول على معلومات مالية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار المناسب.

- يشوه المركز النقدي ويحدث خلل في الرقابة على السيولة النقدية: بسبب اشتغال الحسابات على معلومات محاسبية عن المستقبل والتي قد لا يحدث إنفاقها أو تحصيلها.
- قد يقدم تفسيرات خاطئة وتلاعبات في النتائج: على الرغم من أن أساس الاستحقاق يعزز الثقة والشفافية ويساهم في دفع عجلة النمو الاقتصادي، إلا أنه قد يقدم تفسيرات خاطئة وتلاعبات في النتائج (جابي، 2019، ص 9).
- بالإضافة إلى أن تنفيذ مبدأ الاستحقاق يحتاج إلى موظفين يتمتعون بكفاءات فنية عالية وبالتالي فهو يعتبر أعلى تكلفة من الأساس النقدي (قاضي، 2020، ص 21).

#### ج- أساس الالتزام المختلط (المعدل):

في ضوء القصور المرتبط بتطبيق الأساس النقدي، وبالنظر إلى المزايا المتعددة التي يحققها أساس الاستحقاق مقارنةً بعيوبه، برزت العديد من المحاولات الهادفة إلى التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق. إلا أن التطبيق العملي لهذا التحول قد لا يتم بصورة كاملة وفقاً لأساس الاستحقاق البحث، مما يؤدي في بعض الحالات إلى تبني منهج يجمع بين خصائص كل من الأساسين النقدي والاستحقاق، بهدف الاستفادة من مزايا كل منهما وتقليل أوجه القصور. ويعرف هذا المنهج المحاسبي بالأساس المختلط، إذ يمثل صيغة وسطى تجمع بين الدقة المحاسبية التي يوفرها أساس الاستحقاق والبساطة الإجرائية التي يتسم بها الأساس النقدي.

#### 1) مفهوم أساس الالتزام

يطلق على الأساس المختلط أحياناً مصطلح الأساس النقدي المعدل عندما يغلب في تطبيقه الاعتماد على مبادئ الأساس النقدي أكثر من مبادئ أساس الاستحقاق. أما في الحالة التي يكون فيها استخدام أساس الاستحقاق هو الغالب، فيعرف حينها بأساس الاستحقاق المعدل. ويعزى هذا التمييز إلى درجة التركيز على أحد المبدأين في عملية القياس المحاسبي وتسجيل العمليات المالية. وفيما يلي سيتم عرض تعريف كل من الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل بصورة تفصيلية، لبيان خصائص كل منهما ومدى ملاءمته لتطبيقات المحاسبة الحكومية.

#### - الأساس النقدي المعدل:

يقوم هذا الأساس على تبني قواعد الأساس النقدي في الاعتراف والقياس المحاسبي للإيرادات العامة، في حين يستند إلى قواعد أساس الاستحقاق عند معالجة النفقات العامة محاسبياً. وبذلك يعد نموذجاً محاسبياً يعتمد في جوهره على الأساس النقدي، مع إدخال تعديلات محددة على بعض أسس القياس بغرض تحقيق قدر أكبر من التقارب مع أساس الاستحقاق.

ويعرف الأساس النقدي المعدل بأنه الأساس الذي يتم بموجبه تحميل الحساب الختامي أو التقارير المالية للسنة المالية الجارية بكافة النفقات التي تم الارتباط بها خلال تلك السنة، بغض النظر عما إذا كانت هذه المصروفات قد دفعت فعلياً أو لم تدفع بعد، ما يعكس محاولة لتحقيق توازن بين البساطة الإجرائية للأساس النقدي والدقة المحاسبية التي يتميز بها أساس الاستحقاق (وائل و عقبة، 2020).

- أساس الاستحقاق المعدل:

يقوم هذا الأساس على مبدأ جوهري يتمثل في تسجيل جميع المصروفات التي تمثل التزامات مترتبة على الحصول على السلع أو الخدمات أو المنافع خلال السنة المالية، دون الاعتداد بموعد السداد الفعلي، إضافةً إلى إثبات جميع الإيرادات التي تحققت خلال الفترة المالية ذاتها بغض النظر عن تاريخ تحصيلها. ومع ذلك، يسمح باستخدام الأساس النقدي في بعض الحالات المحددة لتسجيل أنواع معينة من المصروفات الجارية، مثل الرواتب، والإيجارات، والاشتراكات، وبعض المدفوعات التحويلية الداخلية والخارجية، وذلك وفقاً لما تنظمه وزارة المالية من خلال التعليمات المالية الصادرة عنها. وفي مثل هذه الحالة، يطلق على النظام المحاسبي المستخدم أساس الاستحقاق المعدل (ميلود، 2020).

يمكن تعريف أساس الاستحقاق المعدل بأنه "أساس محاسبي يعترف فيه بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة بشكل معين لتعكس محور قياس تدفق الموارد المالية الحالية، هذه التعديلات تتضمن حقيقة أن الإنفاق يعترف به في الفترة المتوقع أن يتطلب فيها استخدام الموارد المالية الحالية، أما الإيراد فلا يعترف به حتى يصبح متاحاً لدفع الالتزامات الحالية، كما لا يعترف ببعض المطلوبات طويلة الأجل إلى أن يتم طلبها وتصبح مستحقة الدفع" (وائل و عقبة، 2020، ص 13). ويمتاز هذا الأساس بكونه أكثر قرباً من أساس الاستحقاق الكامل، إذ يهدف إلى تحقيق قدر أكبر من الدقة في الاعتراف بالعناصر المالية، على الرغم من أنه لا يشمل جميع البنود التي يغطيها أساس الاستحقاق الكامل. كما يتجاوز في نطاقه الأساس النقدي والأساس النقدي المعدل من حيث التوسع في الاعتراف بالعناصر المحاسبية، ويعنى بقياس الموارد المالية وتغيراتها خلال الفترة المالية. وتتضمن القوائم المالية المعدّة وفقاً لهذا الأساس عناصر رئيسة تشمل الإيرادات، والنفقات، والأصول المالية، والالتزامات، وصافي الموارد المالية (ميلود، 2020).

(2) مميزات أساس الالتزام:

وتكمن أهم مميزات الأساس الالتزام

- يمكن من المقارنة بسهولة بين النفقات الحكومية والإيرادات الحكومية لسنوات مختلفة.

- يوفر قوائم مالية تساعد على التحليل المالي.
- يمكن من إظهار الحسابات الختامية للهيئات الحكومية بصورة حقيقية وواقعية، ذلك أنه يحمل السنة المالية بما يخصها من نفقات.
- يمكن من توفير الأموال اللازمة لتسديد الالتزامات المترتبة على الهيئات الحكومية ودفعها لمستحقيها عند تنفيذ الخدمات أو توريد الموارد أو اللوزام.
- يعتبر مناسباً لمعالجة المشاريع الكبيرة التي تستمر أكثر من سنة بحيث يمكن من حجز المخصصات اللازمة لتنفيذ هذه المشاريع المتعاقد عليها عند الالتزام بها. " (وائل و عقبة، 2020، ص 14)

(3) عيوب أساس الالتزام:

اما عيوب أساس الالتزام فهي:

- زيادة النفقات خاصة عند إمكانية تدويرها مما يؤدي إلى زيادة الإنفاق العام.
- اختلاط الأسس مما يؤدي إلى عدم الدقة وعدم الوضوح والتعقيد. (قاضي، 2020، ص 22)

- يحتاج استخدام هذا الأساس إلى أشخاص ذوي معرفة علمية وعملية في المحاسبة.
- يؤدي استخدام هذا الأساس إلى تحميل السنة المالية بمبالغ لا تخصها، حيث قد يتم الالتزام بخدمات لا يتم تنفيذها خلال السنة المالية التي تم تحميلها لها.
- يؤدي استخدام هذا الأساس إلى تجميد الأموال المخصصة للنفقات اللازمة لتغطية المشاريع المتعاقد عليها دون استغلال. (بن رحو، 2022، ص 38)

## الخلاصة:

من خلال ما تناوله في هذا الفصل تبين أن المحاسبة الحكومية تمثل أداة أساسية للإدارة المالية في القطاع العام، حيث تضمن الشفافية والمساءلة والكفاءة في استخدام الموارد العامة. وقد استعرض هذا الفصل التطور التاريخي للمحاسبة الحكومية والخصائص المميزة للنظام المحاسبي الحكومي والفروق الجوهرية بين المحاسبة في القطاع الحكومي والخاص، والتي تنعكس على أهداف النظام المحاسبي وطبيعة التقارير المالية، وأسس القياس مثل الأساس النقدي، أساس الاستحقاق، والأسس المعدلة، مع إبراز دورها في تسجيل الإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات بدقة.

وقد أبرز الفصل أهمية النظام المحاسبي الحكومي كمنظومة متكاملة تشمل المحاسبة، الميزانية، المراجعة، والتقارير المالية، لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد العامة، وتوفير معلومات دقيقة لأصحاب المصلحة، بما يعزز الحوكمة الرشيدة ويسهم في التنمية الاقتصادية والاجتماعية. كما يتضح أن المحاسبة الحكومية تمثل إطاراً نظرياً وعملياً يربط الإدارة المالية بالقوانين والسياسات العامة، وتشكل أساساً لتعزيز الشفافية والمساءلة والكفاءة في القطاع العام.

## الفصل الثالث:

### المعايير الدولية وواقع النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا ومقترحات التطوير

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة في القطاع العام ((IPSASB))

المبحث الثاني: واقع النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا ومقترحات التطوير.

## مقدمة:

سادت لفترة طويلة الاعتقاد بأن المحاسبة الحكومية مقتصرة على الأساس النقدي. إلا أن تسعينيات القرن الماضي شهدت تحولاً كبيراً، حيث بدأت جهود لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، مستوحاة من ممارسات القطاع الخاص (IPSAS، 2013). وقد أثمرت هذه الجهود عن إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) التي تسعى لتقديم معلومات مالية أكثر دقة وشفافية عن الأنشطة الحكومية، وهذه المعايير تلعب دوراً حيوياً في تطوير نظم المعلومات المالية الحكومية، مما يوفر أساساً متيناً لاتخاذ القرارات وتحسين الأداء (IFAC، 2014).

على الرغم من التقدم المحرز في مجال المحاسبة الحكومية، لا تزال العديد من الدول النامية تعاني من تحديات في تطبيق معايير محاسبية حديثة. ومع ذلك، فإن اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) يمثل خطوة حاسمة نحو تطوير أنظمة محاسبية حكومية فعالة.

ومع ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) لا يزال هناك حاجة إلى مزيد من الدراسات والتحليلات لتقييم مدى تطبيق هذه المعايير في مختلف السياقات الحكومية (الجريدي، نظام المحاسبة الحكومية في ليبيا وتحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، 2017). إن فهم جوانب هذه المعايير المختلفة سيساعد الباحثين وصناع القرار على استغلال إمكاناتها الكاملة في تطوير النظم المحاسبية الحكومية (العبيدي، 2019).

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة في القطاع العام (IPSASB):

### تمهيد:

يمثل الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة في القطاع العام (IPSASB) الركيزة النظرية التي يستند إليها المجلس في عملية إعداد وإصدار المعايير، ويهدف إلى تحقيق التناسق والاتساق بين المعايير الصادرة عنه. يعد هذا الإطار مرجعاً أساسياً للمجلس والباحثين، حيث يوضح الأهداف الرئيسية للتقارير المالية الحكومية، ويحدد المستخدمين الأساسيين لهذه التقارير واحتياجاتهم من المعلومات. كما يحدد الإطار الخصائص النوعية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المالية لكي تكون مفيدة، مثل الملاءمة والتمثيل الصادق، ويشرح العناصر الأساسية للقوائم المالية الحكومية. وبالتالي، فإن فهم هذا الإطار يعد خطوة حاسمة لفهم الأسس النظرية التي تقوم عليها معايير IPSAS.

### أولاً: البنية الأساسية لـ IPSAS (الإطار المفاهيمي):

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تمثل معايير للمعلومات المالية والمحاسبية الخاصة بالقطاع العام، هذه المعايير تبين كيفية إعداد القوائم المالية من حيث الشكل والمحتوى، كما تبين كيفية المعالجة المحاسبية للمعاملات وبعض عناصر الأصول والخصوم، كما تبين شروط الاعتراف والقياس والعرض والكشف فيما يتعلق بالمعاملات والوقائع التي تدخل في البيانات المالية التي تعد للأغراض العامة (قاضي، 2020، ص 88).

وتتنوع تعريفات المعايير الدولية باختلاف المجالات العلمية، حيث يعكس كل تعريف منظوراً خاصاً للمعيار، مما يبرز تعددية وجهات النظر حول ماهية المعيار ودوره، فقد عرف المعيار بشكل عام بأنه "عبارة عن أدوات قياس علمية تعبر عن التصرفات المرتبطة بنشاط معين، والتي تمثل أفضل مستوى للأداء في ظل الظروف الاعتيادية، وتمثل أيضاً مستويات الاداء طبقاً للأهداف، وهي تختلف بحسب طبيعتها أو نوعيتها أو فترة تنفيذها" (الجبوري، 2008، ص 100).

كما يعرف المعيار المحاسبي بأنه "بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي، ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب" (الجزراوي و صالح، 2012، ص 156).

اما معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS فقد عرفت كالتالي:

"تعتبر المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مجموعة معايير محاسبية صادرة عن مجلس المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSASB تستخدم لغرض إعداد البيانات المالية الخاصة بالقطاع الحكومي، وتتميز بكونها تحظى بقبول دولي بحيث يستند في إصدارها على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB " (عبدوس، 2022، ص 25).

كما عرفت "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي عبارة عن معايير محاسبية ذات صبغة عالمية تطبق في كامل الوحدات الحكومية، سواء كانت إقليمية أو محلية وفي الهيئات والمنظمات العامة الدولية" (سعداني و كير، 2019، ص 8).

كما تعتبر هي "مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB بغرض استخدامها في اعداد البيانات المالية من قبل القطاع العام في جميع أنحاء العالم. وتندرج هذه المعايير على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حيث يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ISASB هيئة متخصصة متفرعة من الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ومقرها في نيويورك" (عبدالوحد، 2021، ص 97).

إذاً يمكن القول ان معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS هي مجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية التي تهدف إلى توحيد طريقة إعداد التقارير المالية للمؤسسات الحكومية في جميع أنحاء العالم، وذلك بالاستناد إلى المعايير الدولية IFRS التي تعتبر المرجع الأساسي في مجال المحاسبة المالية وذلك بهدف انتاج تقارير مالية خاصة بالمؤسسات الحكومية أكثر دقة وموثوقية وبشفافية لمساعدة متخذي القرار في اتخاذ قراراتهم.

ويتم إصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) كما يلي: (الجعارات، 2018)

1. إصدار مسودة العرض (ED): تُصدر مسودة عرض لكل معيار أو دليل عمل موصى به (RPG) مع منحه رقمًا متسلسلاً، لفتح المجال أمام المهتمين وأصحاب المصلحة لتقديم تعليقاتهم وآرائهم.

2. الاستشارات المسبقة عند التعديل: عند إجراء أي تعديل على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أو أدلة العمل الموصى بها (RPGs)، يتم أحياناً طلب استشارات مسبقة لتقييم وجهات النظر المختلفة قبل اعتماد التعديلات.

3. أخذ التعليقات بعين الاعتبار: يتم تحليل الردود الواردة على مسودات العرض والاستشارات بعناية، لضمان أن تكون المعايير أو التعديلات الصادرة مبنية على توافق وتلبية لاحتياجات القطاع العام.

4. التعاون مع الجهات الوطنية: تعد المعايير والأدلة بالتنسيق الوثيق مع الجهات الوطنية المسؤولة عن وضع المعايير، مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لتعزيز الانسجام بين الممارسات المحاسبية الدولية والوطنية.

5. الإعلان والتطبيق: يعلن رسميًا عن إصدار المعايير والأدلة أو أي تعديلات عليها بالتعاون مع الجهات الوطنية، بما في ذلك وزارات المالية حول العالم، لضمان تبنيها وتطبيقها على نطاق واسع وفعال.

هذا النهج يساهم في تحقيق الشفافية، وتوحيد الممارسات المحاسبية، وتعزيز المساءلة في القطاع العام على المستوى العالمي.

لا تعد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) مجرد قائمة من القواعد والإجراءات، بل تستند إلى مجموعة من المبادئ والأسس الجوهرية التي تضمن اتساقها وفعاليتها. هذه المبادئ، المستمدة من الإطار المفاهيمي للمجلس، تعد بمثابة الدليل الإرشادي الذي يوجه عملية إعداد التقارير المالية، ويضمن أن تكون المعلومات المقدمة مفيدة وذات جودة عالية.

1. أساس الاستحقاق: يعد مبدأ أساس الاستحقاق هو الركيزة الأساسية التي تميز معايير IPSAS عن النظم المحاسبية الحكومية التقليدية. ينص هذا المبدأ على تسجيل العمليات المالية والأحداث الأخرى عند حدوثها، وليس عند تبادل النقد. وبناءً على ذلك، يتم الاعتراف بالإيرادات عند تحققها، والمصروفات عند تكبدها، بصرف النظر عن تاريخ استلام النقد أو دفعه (الخضر، معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الليبي: دراسة ميدانية، 2020).

2. الاستمرارية: يفترض مبدأ الاستمرارية أن الجهة الحكومية ستواصل عملها في المستقبل المنظور، ما لم تكن هناك أدلة قوية على نية التوقف عن العمل أو تقليص حجم عملياتها بشكل كبير. هذا المبدأ يبرر تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن القيمة المستقبلية للخدمات التي تقدمها ستستمر في توليد المنفعة، وهو أمر أساسي لإعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق (IPSAS، 2013).

3. الأهمية النسبية والتجميع: وفقاً لمبدأ الأهمية النسبية، تعتبر المعلومة المالية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على قرارات المستخدمين. يجب على الجهة المحاسبية

أن تفصح عن جميع المعلومات ذات الأهمية النسبية. ويجب أن يتم تجميع البنود المتشابهة في القوائم المالية، في حين يتم عرض البنود غير المتشابهة بشكل منفصل (IPSAS، 2013).

4. الاتساق في العرض: يجب على الجهة الحكومية أن تحافظ على الاتساق في عرض وتصنيف البنود في قوائمها المالية من فترة لأخرى. هذا المبدأ ضروري لتمكين المستخدمين من مقارنة الأداء المالي للجهة على مر الزمن، مما يساعد في تتبع اتجاهات الأداء وتقييمها بشكل فعال. ولا يجوز تغيير طريقة العرض إلا إذا كان ذلك مطلوباً بموجب معيار آخر أو إذا كان التغيير سيوفر معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية (نور، علي، و جمعة، 2021).

5. العرض العادل: يعد مبدأ العرض العادل المبدأ الشامل الذي يربط جميع المبادئ الأخرى. يتطلب هذا المبدأ أن تقدم القوائم المالية صورة صادقة ودقيقة عن الوضع المالي للكيان، وأدائه المالي، وتدفقاته النقدية. ويعتبر الامتثال الكامل لمعايير IPSAS شرطاً مسبقاً لتحقيق العرض العادل (حمد، حنيدق، و غانم، 2020).

#### ثانياً: نشأة هيئة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB):

تعود نشأة المعايير الى نشاء مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB، حيث انشئ في سنة 1984. تحت اشراف مؤسسة المحاسبة المالية لتناول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية ولقد كانت الدافع لإنشاء هذا المجلس التقصي في قابليه القوائم المالية التي تعدها الحكومات المقاربة مع التقارير المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الافلاس (العبيدي، 2019).

في عام 1986، أنشأ مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لجنة القطاع العام (PSC) كهيئة دائمة، وكلفت بمهمة تطوير وإعداد برنامج يهدف إلى تحسين الإدارة المالية والمساءلة في القطاع العام. وخلال الفترة من 1989 إلى 1996، أصدرت اللجنة سلسلة من الدراسات التي تناولت مواضيع متنوعة، مثل أهداف التقارير المالية، وتعريف الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات والاعتراف بها. كما أعدت اللجنة تقارير ودراسات بحثية تناولت الممارسات المحاسبية الحكومية في عدد من الدول. (قادة، 2022، ص 54).

شكل مشروع المعايير، الذي أُطلق عام 1996، نقطة تحول جوهرية في عمل لجنة القطاع العام (PSC). هدف المشروع إلى إعداد وصياغة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، التي تسعى إلى تعزيز الإدارة المالية وتحسين الممارسات المحاسبية للسلطات العامة، مع توحيد المحاسبة العامة على المستوى الدولي.

هذا المشروع غير بشكل جذري رؤية PSC لدورها ومهمتها؛ إذ أصبحت ترى نفسها كهيئة مستقلة مختصة بتوحيد معايير محاسبة الدولية في القطاع العام. وفي إطار هذا التحول، قامت اللجنة بتغيير اسمها رسمياً إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) في عام 2004، لترسخ مكانتها كمرجع عالمي في تطوير معايير محاسبة القطاع العام.

وواصل مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) إصدار المعايير التي كانت تعتمد على المعايير (IAS/IFRS) حتى وصلت إلى 42 معيار ومعيار خاص بالمحاسبة على الأساس النقدي سنة 2016، والذي كان أول إصدار له سنة 2003 (قادة، 2022).

"وقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على أنه: "هيئة دولية مستقلة للتوحيد المحاسبي في القطاع العام"، كما عرف على أنه: "مجلس مستقل تابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، يقوم بإعداد وتطوير معايير عالية الجودة للمحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، وتقديم الإرشادات والتوجيهات، إضافة إلى الموارد اللازمة، كأساس لإعداد القوائم المالية بشكل عام للهيئات الحكومية في كافة أنحاء العالم" (وائل و عقبة، 2020، ص 25).

يتألف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من الرئيس ونائبه واللذين يتم تعيينهم من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وبناءً على توصيات من لجنة التعيين في الاتحاد. ومن 18 عضواً، خمسة عشر منهم يتم ترشيحهم من قبل الهيئات والأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، ثلاثة منهم يتم تعيينهم على أنهم أعضاء عاملون، ويتوقع من العضو العام ان يعكس المصلحة العامة، ويطلب من أعضاء المجلس تأدية واجباتهم في الاتحاد الدولي للمحاسبين بنزاهة تامة، يتم التعيين مبدئياً لثلاث سنوات ويجوز تجديدها لمدة ثلاثة سنوات أخرى. ولأغراض التصويت يكون لكل عضو في المجلس صوتاً واحداً لكل عضو في المجلس الحق في أن يرافقه مستشار فني وهذا المستشار يكون له الحق في إبداء رأيه دون أن يكون له الحق في التصويت، يجوز ان يعين مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بصفة مراقبين ممثلين للمؤسسات ذات المصلحة القوية في مجال اعداد التقارير المالية في القطاع العام وتقدم مدخلات مستمرة في عمل المجلس ولديها مصالح في دعم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمصادقة عليها ولهؤلاء المراقبين الحق في ابداء رأيهم دون ان يكون لهم الحق في التصويت. ويتوقع منهم ان يمتلكوا المهارات الفنية للمشاركة في المناقشات المجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وحضور اجتماعات المجلس بشكل منتظم للمحافظة على فهم القضايا القائمة. هذا وسيراجع المجلس تركيبة ودور

المراقبين على أساس سنوي. ويكون نصاب عقد الاجتماعات بأغلبية 12 عضواً على الأقل سواء كان ذلك بالحضور الشخصي أو بوسائل الاجتماع الأخرى. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

**ثالثاً: دوافع وأهداف إصدار معايير (IPSASB):**

### **1. دوافع إصدار معايير (IPSASB):**

إن تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) وإصداره لمعايير المحاسبة الدولية الخاصة بالقطاع العام (IPSAS) لم يكن حدثاً عشوائياً، بل جاء استجابة لجملة من الدوافع الاقتصادية والسياسية والمحاسبية التي فرضتها طبيعة عمل الحكومات وتزايد دورها في الاقتصاد العالمي. ويمكن تلخيص أبرز هذه الدوافع فيما يلي:

أ- الحاجة إلى تعزيز الشفافية والمساءلة:

تعد الشفافية والمساءلة الدافع الأقوى وراء إصدار معايير IPSAS. مع تزايد حجم الإنفاق الحكومي وتعدد الأنشطة المالية في القطاع العام، برزت حاجة ملحة لتقديم تقارير مالية شفافة وواضحة. النظم المحاسبية التقليدية، التي تعتمد على الأساس النقدي، فشلت في تقديم صورة كاملة عن الوضع المالي للكيانات الحكومية، حيث إنها لا تُظهر الأصول (مثل البنية التحتية والمباني) ولا الالتزامات المستقبلية (مثل الديون والمعاشات التقاعدية) على ضوء هذا تم إصدار معايير IPSAS، القائمة على أساس الاستحقاق، يهدف إلى تمكين المواطنين والبرلمانات والمؤسسات الدولية من فهم الموارد التي تمتلكها الحكومات والديون المترتبة عليها، مما يعزز الثقة في الإدارة المالية ويجعل الحكومات أكثر مساءلة أمام شعوبها (IFAC، 2014).

ب- تحسين جودة المعلومات المالية ودعم اتخاذ القرارات:

في النظم المحاسبية التقليدية، كانت المعلومات المالية غالباً ما تكون غير كافية لدعم قرارات الإدارة. فالأساس النقدي يركز فقط على التدفقات النقدية، مما يحد من قدرة متخذي القرار على فهم التكلفة الحقيقية للخدمات العامة، أو تقييم كفاءة استخدام الأصول الحكومية. ومعايير IPSAS من خلال تطبيقها لأساس الاستحقاق، توفر معلومات أكثر شمولاً ودقة حول الأداء المالي والمركز المالي للكيانات الحكومية. هذا يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بتخصيص الموارد، تسعير الخدمات، وإدارة الأصول والالتزامات بكفاءة (IPSAS، 2013).

ج- توحيد المعايير والممارسات على المستوى الدولي:

قبل إصدار IPSAS، كانت الدول تتبع أنظمة محاسبية حكومية مختلفة، مما جعل من الصعب جداً مقارنة الأداء المالي بين الحكومات أو تجميع البيانات المالية على المستوى الدولي. هذا التباين كان

يمثل عقبة أمام المؤسسات الدولية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي في تقييم الوضع المالي للدول وتقديم المساعدة. ومن هنا فإن إصدار IPSAS يهدف إلى توفير إطار محاسبي موحد عالمياً للقطاع العام. هذا التوحيد يسهل المقارنة بين التقارير المالية للحكومات المختلفة، مما يعزز الشفافية الدولية ويجعل من الأسهل على المستثمرين والمقرضين تقييم المخاطر المالية للدول. (IFAC، 2014).

د- الاستفادة من خبرة القطاع الخاص:

كان أحد الدوافع الرئيسية لإنشاء IPSAS هو الاستفادة من معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) المستخدمة في القطاع الخاص، والتي تعد الأكثر تطوراً وشمولاً. فقد تم تصميم IPSAS لتكون متوافقة قدر الإمكان مع IFRS، مع إدخال التعديلات اللازمة لتناسب مع طبيعة القطاع العام غير الهادفة للربح هذا الاستلزام من IFRS سمح لمجلس IPSASB بالاستفادة من الخبرة المتراكمة في تطوير معايير محاسبية متقدمة، مما أدى إلى إصدار مجموعة قوية من المعايير في وقت قصير نسبياً، ووفر على الدول جهوداً كبيرة في تطوير معايير خاصة بها (IPSAS، 2013).

ه- مواجهة تحديات الديون والالتزامات المستقبلية:

مع تزايد الديون السيادية والالتزامات المستقبلية على الحكومات (مثل المعاشات التقاعدية وتكاليف الرعاية الصحية)، أصبح من الضروري وجود نظام محاسبي يكشف هذه الالتزامات بوضوح (IPSAS، 2013). النظم القائمة على الأساس النقدي لا تعكس حجم هذه الالتزامات، مما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات مالية خاطئة. حيث ان معايير IPSAS، من خلال تطبيقها لأساس الاستحقاق، تجبر الحكومات على الإفصاح عن كافة التزاماتها، سواء كانت حالية أو مستقبلية، مما يعزز المساءلة ويجعل الإدارة المالية أكثر استدامة (IFAC، 2014).

## 2. أهداف إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB):

أنشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) بهدف تطوير معايير محاسبية عالية الجودة، تستخدم من قبل منشآت القطاع العام حول العالم لإعداد البيانات المالية ذات الغرض العام. وتشير البيانات المالية ذات الغرض العام إلى التقارير المالية المعدة لفائدة المستخدمين الذين لا يمتلكون القدرة على طلب معلومات مالية مخصصة تلبي احتياجاتهم.

وبهذا السياق، يعمل مجلس IPSASB كهيئة مستقلة لتطوير المعايير، وذلك تحت إشراف ورعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين، بما يعزز من الشفافية والمساءلة في القطاع العام عالمياً (بوصبوع و حملوي، 2021).

ويحاول المجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSASB تحقق أهدافه كما يلي:  
(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين؛، 2022، ص 14)

أ- تشجع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) المنشآت التي تعتمد الأساس النقدي في إعداد بياناتها المالية الأساسية على الإفصاح الطوعي عن المعلومات المالية وفق أساس الاستحقاق. ويعد هذا الإفصاح مفيداً خصوصاً للمنشآت التي تمر بمرحلة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، حيث قد ترغب هذه المنشآت في تضمين إفصاحات إضافية تساعد في توضيح جوانب معينة خلال عملية التحول. يعتمد تحديد وضع هذه المعلومات الإضافية - سواء كانت مدققة أو غير مدققة - وموقعها ضمن التقارير المالية، مثل إدراجها في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية أو في قسم منفصل، على مدى موثوقية المعلومات واكتمالها، بالإضافة إلى أي تشريعات أو أنظمة خاصة تنظم إعداد التقارير المالية.

ب- من جانب آخر، يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB إلى تسهيل عملية الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية على أساس الاستحقاق من خلال تضمين الأحكام الانتقالية في بعض المعايير. تساعد هذه الأحكام المنشآت على تلبية متطلبات معيار معين بشكل تدريجي، إما عبر منحها وقتاً إضافياً للامتثال التام أو إعفائها من بعض المتطلبات عند التطبيق ذلك المعيار بصورة مبدئية. يحق للمنشأة أن تقرر تبني معايير المحاسبة الدولية على أساس الاستحقاق في أي وقت، وعندها تلتزم بتطبيق جميع المعايير المتعلقة بأساس الاستحقاق، مع إمكانية الاستفادة من الأحكام الانتقالية المدرجة في هذه المعايير. توفر هذه الأحكام فترة زمنية محددة للانتقال التدريجي من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق. وعند انتهاء فترة الأحكام الانتقالية، تصبح المنشأة ملزمة بإعداد تقاريرها المالية وفقاً لكافة متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق.

ج- يتضمن معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 1 الفقرة 28 "عرض البيانات المالية" مطلب ينص على ما يلي: "ينبغي على المنشأة، التي تمثل بياناتها المالية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، إصدار بيان امتثال صريح وغير متحفظ ضمن الإفصاحات. وكذلك لا ينبغي وصف البيانات المالية على أنها تمثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما لم تنتل بالفعل لجميع متطلبات تلك المعايير."

د- كما يفرض معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 1 على المنشآت الإفصاح عن مدى تطبيقها لأي أحكام انتقالية ضمن التقارير المالية، بهدف تعزيز الشفافية وتوضيح المرحلة التي تمر بها المنشأة خلال عملية الامتثال لمعايير المحاسبة على أساس الاستحقاق.

#### رابعاً: إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بإصدار مجموعة متنوعة من الوثائق والمعايير التي تهدف إلى تحسين المحاسبة والتقارير المالية في القطاع العام، وتشمل هذه الإصدارات ما يلي:

#### 1. معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS):

يجب تطبيق هذه المعايير من قبل أعضاء المهنة بهدف إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة لمنشآت القطاع العام. وتم إصدار 42 معياراً تغطي مختلف الجوانب المالية والمحاسبية.

في العموم، تنتم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بتقارب كبير مع معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS المستخدمة على نطاق واسع في القطاع الخاص، إذ تستند IPSAS في جوهرها ومبادئها الأساسية إلى IFRS/IAS. سعياً لتوضيح هذا الترابط، سيتم في الأجزاء اللاحقة من هذا البحث تفصيل كل معيار من معايير IPSAS وبيان الغرض منه، بالإضافة إلى تحديد المعيار المقابل له في إطار IFRS/IAS (ميلود، 2020، ص 189)

#### جدول رقم (1): معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على أساس الاستحقاق:

رقم المعيار	اسم المعيار	معييار IAS / IFRS ذات العلاقة
IPSAS 1	عرض البيانات المالية	IAS 1
IPSAS 2	بيانات التدفقات النقدية	IAS 7
IPSAS 3	التغيرات في السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء	IAS 8
IPSAS 4	آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي	IAS 21
IPSAS 5	تكاليف الاقتراض	IAS 23
IPSAS 6	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	IAS 27
IPSAS 7	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة	IAS 28
IPSAS 8	الحصص في المشاريع المشتركة	IAS 31
IPSAS 9	الإيرادات من المعاملات التبادلية	IAS 18
IPSAS 10	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	IAS 29
IPSAS 11	عقود الإنشاء	IAS 11
IPSAS 12	المخزون	IAS 2
IPSAS 13	عقود الإيجار	IAS 17
IPSAS 14	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير المالي	IAS 10
IPSAS 15	الأدوات المالية: العرض والإفصاح (ملغى) استبدال بثلاثة معايير: IPSAS 28: الأدوات المالية – العرض، IPSAS 29: الأدوات المالية – الاعتراف والقياس، IPSAS 30: الأدوات المالية – الإفصاح	IAS 15
IPSAS 16	العقارات الاستثمارية	IAS 40

رقم المعيار	اسم المعيار	معيار IAS / IFRS ذات العلاقة
IPSAS 17	الممتلكات والمصانع والمعدات	IAS 16
IPSAS 18	التقارير حسب القطاعات	IAS 14 تم استبدل بـ IFRS 8
IPSAS 19	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	IAS 37
IPSAS 20	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	IAS 24
IPSAS 21	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد	IAS 36
IPSAS 22	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام	لا يوجد
IPSAS 23	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (مثل الضرائب والتحويلات)	لا يوجد
IPSAS 24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	لا يوجد
IPSAS 25	منافع الموظفين (ملغى، وتم استبداله بـ IPSAS 39)	IAS 19
IPSAS 26	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	IAS 36
IPSAS 27	الزراعة	IAS 41
IPSAS 28	الأدوات المالية: العرض	IAS 32
IPSAS 29	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	IAS 39
IPSAS 30	الأدوات المالية: الإفصاحات	IFRS 7
IPSAS 31	الأصول غير الملموسة	IAS 38
IPSAS 32	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات (المانح)	IFRIC 12
IPSAS 33	التطبيق المبدئي لأساس الاستحقاق	لا يوجد
IPSAS 34	البيانات المالية المنفصلة	IAS 27
IPSAS 35	البيانات المالية الموحدة	IFRS 10
IPSAS 36	الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة	IAS 28
IPSAS 37	الترتيبات المشتركة	IFRS 11
IPSAS 38	الإفصاح عن المصالح في الهيئات الأخرى	IFRS 12
IPSAS 39	منافع الموظفين تم اعتماده ليحل محل المعيار السابق IPSAS 25	IAS 19
IPSAS 40	عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام	IFRS 3
IPSAS 41	الأدوات المالية: حل محل المعيار السابق IPSAS 29	IFRS 9

إعداد الباحث بالاستناد الى المرجع (ميلود، 2020)

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس النقدي:

وينقسم هذ المعيار الى جزئين أساسيين هما: (قادة، 2022)

أ- جزء إلزامي: يتضمن شروط ومتطلبات الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية ذات الغرض العام الواجب توفرها في التقارير المالية لوحدات القطاع العام.

ب- جزء اختياري: عبارة عن إفصاح إضافي يشجع على الالتزام به، يشتمل على الإفصاحات غير الإلزامية لمنشآت القطاع العام والمتعلقة بالسياسات المحاسبية والإفصاحات الإضافية التي يجذب الإعلان عنها من طرف وحدات القطاع العام، لتعزيز شفافية البيانات المالية ورفع مستوى المساءلة عن استعمال الموارد المالية من طرف وحدات القطاع العام.

إن الغرض من هذا المعيار هو وصف الطريقة التي ينبغي بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي. وتعتبر المعلومات حول المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية لمنشأة ما ضرورية لأغراض المساءلة كما أنها توفر معطيات مفيدة لتقييم قدرة المنشأة على توليد نقد كاف في المستقبل، ومصادر النقد واستخداماته المحتملة. ويحتاج المستخدمون عند اتخاذ وتقييم القرارات حول تخصيص الموارد النقدية واستمرارية أنشطة المنشأة إلى فهم توقيت ودرجة التأكد حول المقبوضات والمدفوعات النقدية. إن من شأن الامتثال للمتطلبات الإلزامية والاختيارية في هذا المعيار تعزيز إعداد التقارير المالية الشاملة والشفافة للمقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية للمنشأة. كما أنه سيعزز من قابلية المقارنة مع البيانات المالية للمنشأة في الفترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى التي تتبنى أساس النقد المحاسبي (ميلود، 2020، ص 189).

2. أدلة الممارسات الموصى بها (Recommended Practice Guidelines) واختصارها (RPG): (الجعارات، 2014)

توفر هذه الأدلة توصيات تمثل أفضل الممارسات في منشآت القطاع العام، وتحت على تطبيقها واتباعها. يتم عرض دليل الممارسات الموصى به مباشرة بعد المعيار ويعتبر جزءاً منه.

3. دراسات حول قضايا التقارير المالية في القطاع العام:

تعد هذه الدراسات مصادر للاستشارة والنصح حول مواضيع محددة في التقارير المالية للقطاع العام. تعتمد على تحليل أفضل الممارسات والأساليب الأكثر فعالية للتعامل مع القضايا المحاسبية ذات الصلة.

4. أوراق وأبحاث إضافية:

يتم إصدار أوراق وأبحاث تهدف إلى زيادة المعرفة وتحسين الفهم لقضايا الإبلاغ المالي في القطاع العام. تشمل هذه الأوراق مقابلات، استطلاعات استبائية، تجارب عملية، دراسات حالة، وتحليلات، مما يساعد على تحديث المعايير وتوسيع نطاق فهمها. هذا التنوع في الإصدارات يعكس حرص المجلس على دعم منشآت القطاع العام في تحسين الإدارة المالية وتعزيز الشفافية والمساءلة.

كما يمكن تحديد سلطة مجلس معايير المحاسبة الدولية للقاع العام (IPSAS) كما يلي: تحدد الأنظمة والقوانين ضمن كل اختصاص طريقة إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام، وقد تأخذ هذه الأنظمة شكل متطلبات قانونية، أو إرشادات وتعليمات لإعداد التقارير المالية، أو معايير محاسبية تُصدرها الحكومات أو الهيئات التنظيمية أو الهيئات المهنية للمحاسبة في الاختصاص المعني. ويؤمن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB بأن تبني معايير IPSAS والإفصاح عن الامتثال لها يؤدي إلى تحسين كبير في جودة التقارير المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام، ويسهم ذلك بشكل مباشر في تعزيز الإدارة المالية العامة، ما ينعكس إيجابياً على تقييم قرارات توزيع الموارد الحكومية، ويسهم في زيادة الشفافية والمساءلة.

يشجع المجلس بقوة على تبني معايير IPSAS مع مواءمتها للمتطلبات الوطنية، مع إقراره بحق الحكومات وواضعي المعايير الوطنية في صياغة معايير محاسبية تتناسب مع احتياجات إعداد التقارير المالية داخل اختصاصاتهم. وفي هذا السياق، قامت بعض الحكومات وواضعي المعايير الوطنية بتطوير معايير محاسبية خاصة تناسب الحكومات ومنشآت القطاع العام ضمن حدود اختصاصاتهم. ويمكن لواضعي المعايير الوطنية الاستفادة من معايير IPSAS عند صياغة معايير جديدة أو تنقيح المعايير الحالية، بهدف تحقيق التوافق وزيادة إمكانية المقارنة الدولية. كما تعد معايير IPSAS مصدراً قيماً للهيئات التي لم تضع بعد معايير محاسبية للحكومات ومنشآت القطاع العام.

مع ذلك، لا يتمتع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو مهنة المحاسبة وهدما بسلطة إلزام الامتثال لمعايير IPSAS. يعتمد نجاح تبني هذه المعايير على الاعتراف بها ودعمها من قبل مختلف الجهات المعنية التي تعمل ضمن حدود اختصاصاتها. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين؛، 2022، صفحة 15).

## خامساً: مزايا وانتقادات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS:

### 1. مزايا معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS:

يحث مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وبشدة على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام واتساقها مع المتطلبات الوطنية، كما يعترف المجلس بحق الحكومات وواضعي المعايير الوطنية في وضع معايير وارشادات محاسبة لإعداد التقارير المالية ضمن اختصاصاتهم، وقد يستفيد واضعي المعايير من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لصياغة معايير جديدة أو لتنقيح المعايير القائمة من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، وهذا بدو ره من المرجح أن يعزز الإدارة المالية العامة مما يؤدي إلى تقييمات أفضل لقرارات توزيع الموارد التي تتخذها الحكومات وبالتالي زيادة الشفافية والمساءلة (IPSAS، 2013).

أما مقدمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فقد تطرقت إلى أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من شأنه أن يحقق الخصائص النوعية لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام التي تمثل الصفات المساهمة في جعل المعلومات المقدمة مفيدة للمستخدمين وداعمة لتحقيق أهداف هذه التقارير (قادة، 2022). يمكن تلخيص المزايا الرئيسية للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام فيما يلي: (الجعارات، 2018)

- أ- التناسق والتناغم: ويعني ذلك توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية على المستوى الدولي، وبالتالي تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية.
- ب- قابلية المقارنة: وتعني قابلية المعلومات المالية للمقارنة من قبل أصحاب العلاقة، والمفاضلة على أسس واضحة وسليمة وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة.
- ج- مواكبة متطلبات العولمة: إن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يمكن من الاستفادة من مزايا العولمة والابتعاد عن شبح مخاطرها خاصة في ظل التحولات الاقتصادية والسياسية الكبيرة التي يشهدها العالم، بالإضافة لانتشار الشركات المتعددة الجنسيات والمنظمات المهنية العالمية.
- د- تلبية المتطلبات القانونية: ويعني ضرورة انصياع الحكومات الوطنية للمتطلبات القانونية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أجل تحقيق وجودها وتحقيق الكفاءة والفعالية.

هـ- تلبية متطلبات الممولين والمحليين والدوليين خارج نطاق الحدود: يمكن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من تقديم معلومات موثوقة للمولين في حالة لجوء الحكومة إليهم مثل البنك الدولي، بالإضافة إلى أن المفاضلة بين المؤسسات التمويلية قد تخطت الحدود السياسية والجغرافية من أجل البحث عن تمويل منخفض التكلفة.

و- إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة: توجد العديد من القضايا المصيرية المشتركة بين مختلف الحكومات العالمية، مثل الأزمة المالية وتحديات مواجهة الإرهاب والتصرف إزاء الأموال الداعمة له بتجميدها وضبط التحويلات المالية بما يقلق السلام العالمي.

ز- زيادة جودة القوائم المالية: يتم وضع المعايير من قبل خبراء في المحاسبة في القطاع العام، والأسلوب المتبع في إصدارها خاصة التعليق على مسودات العرض والاستشارات المتاحة لكل من يرغب في ذلك على مستوى كافة دول العالم، يؤدي بشكل أو بآخر إلى الوصول لمعايير عالية الجودة، وبالتالي ينعكس إيجاباً على جودة المعلومات المحاسبية.

ح- تحقيق الشفافية والمصدقية والعدالة: إن عرض المعلومات المالية للمركز المالي والأداء المالي وكيفية التصرف بالتدفقات النقدية في منشآت القطاع العام، دون تدليس أو خداع، وكذلك موثوقية المعلومات وعدالتها ومصدقيتها في تمثيل الواقع المالي للمؤسسات الحكومية، أهم ما ينتج عن تطبيق هذه المعايير.

ط- التخلص من عيوب الأساس النقدي: حيث توضع الحكومات ومسؤوليها أمام حقيقة هامة بالتعامل مع المال العام بذات الطريقة التي يتعامل فيها بالقطاع الخاص مع أمواله، وهو ما يسمح بالقضاء على السلبيات التي ظهرت عند تطبيق الأساس النقدي خاصة في الرقابة على المال العام.

## 2. انتقادات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS:

هناك جدلية واسعة حول حقيقة إصدار معايير محاسبة خاصة بالقطاع العام من طرف المحاسبين المهنيين المنتمين للقطاع الخاص، فأعضاء المجلس الثمانية عشر ينتمون للمنظمات العالمي التابعة إلى القانون الخاص وليست التابعة للحكومات، وحتى المجلس نفسه يتبع للإتحاد الدولي للمحاسبين، والذي يعتبر هيئة خاص تعنى بتطوير مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم.

رغم التقدم الذي شهدته معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في دعم الشفافية والمساءلة المالية على مستوى الحكومات، إلا أن هذه المعايير لا تزال تواجه عدداً من الانتقادات المنهجية والمؤسسية التي تمس طبيعة إعدادها، وتركيبها التنظيمية، ومدى ملاءمتها للقطاع العام في الدول

النامية والمتقدمة على حد سواء. ويمكن تلخيص أبرز هذه الانتقادات في النقاط التالية: (جابي، 2019)

أ- الجهة المصدرة للمعايير ودورها المهني:

يثار جدل واسع حول مشروعية إصدار معايير مخصصة للقطاع العام من قبل مجلس يتكون أساساً من محاسبين مهنيين ينتمون إلى منظمات القطاع الخاص. حيث أن جميع أعضاء مجلس IPSASB وعددهم ثمانية عشر عضواً، يمثلون منظمات مهنية تخضع للقانون الخاص ولا تنتمي إلى هيئات حكومية، كما أن المجلس ذاته يتبع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وهو كيان غير حكومي.

هذا الواقع أثار تساؤلات بشأن مدى استقلالية المجلس، وملاءمة تركيبة أعضائه لتمثيل احتياجات ومصالح القطاع العام، لا سيما وأن النسبة الأكبر من مستخدمي هذه المعايير هم جهات حكومية.

ب- محدودية التمثيل الجغرافي والاقتصادي:

رغم الصفة الدولية للمجلس، إلا أن التمثيل العملي يعكس انحيازاً جغرافياً وثقافياً، حيث تهيمن الدول الأنجلوساكسونية (مثل المملكة المتحدة وأستراليا ونيوزيلندا وجنوب إفريقيا) على قرارات المجلس ومداولاته، سواء من حيث العضوية أو اللغة المستخدمة، التي تنحصر في اللغة الإنجليزية. حيث أن هناك هيمنة أصحاب المهنة الحرة في ميدان المحاسبة من المكاتب المحاسبية الكبرى في حين أن هناك تغيب للفاعلين في القطاع العام (ممثلي الوزارات منظرين وطنيين، محاسبين عموميين...) من جهة أخرى سيطرة مناطق جغرافية على حساب مناطق أخرى حيث سيطر التوجه الأنجلوساكسوني، فمن بين ثمانية عشر عضواً، نجد ستة أعضاء من أوروبا وثلاثة من أمريكا الشمالية واثنان من أوقيانوسيا، وهناك عضويين فقط من إفريقيا وعضويين من آسيا، في حين أن هذه المناطق هي أول مستخدمي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أما الشرق الأوسط والمحيط الهادي فهي غير ممثلة إطلاقاً.

كما أن معظم الردود على مشاريع المعايير تأتي من الدول الممثلة داخل المجلس، مما يضعف فعالية المشاورات العامة ويحدّ من تنوع الآراء. وعلاوة على ذلك، فإن المجلس لا يخضع لآليات الحوكمة والمراقبة الصارمة التي تخضع لها هيئات دولية أخرى تابعة لـ IFAC، مثل مجلس معايير التدقيق والأخلاقيات المهنية، التي تقع تحت إشراف مجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB).

ج- التبعية المفرطة لمعايير القطاع الخاص (IFRS/IAS):  
من بين الانتقادات الرئيسية أيضاً اعتماد IPSAS بشكل كبير على معايير المحاسبة الدولية للقطاع الخاص (IFRS/IAS)، رغم اختلاف الأهداف بين القطاعين.  
IFRS تخدم احتياجات المستثمرين والأسواق المالية، بينما تهدف IPSAS إلى دعم المصلحة العامة والمساءلة الحكومية. هذا التنبني غير النقدي أدى إلى فراغات واضحة في المعايير، حيث لم تغط بعض المواضيع الأساسية للقطاع العام مثل:

(1) نفقات الحماية الاجتماعية.

(2) الأصول الثقافية والتاريخية والعامة.

(3) الحقوق السيادية في فرض الضرائب والرسوم

على سبيل المثال فإن IPSAS 31 يعالج الأصول غير الملموسة من منظور الشركات (مثل البرمجيات وتكاليف البحث والتطوير)، ولا يتضمن أي معالجة للأصول غير الملموسة الخاصة بالحكومات. ويعزى كذلك هذا التوجه إلى غياب إطار مفاهيمي واضح في المراحل الأولى لعمل المجلس، حيث بدأ إصدار المعايير دون أسس نظرية متينة، ولم يتم البدء بمشروع الإطار المفاهيمي إلا عام 2006.

د- ضعف الانتشار وقلة المعرفة بالمعايير:

رغم مرور سنوات على إصدار IPSAS، إلا أن هذه المعايير لا تزال غير معروفة على نطاق واسع، حتى بين المحاسبين الحكوميين. يعاني العديد من المختصين من نقص الفهم والمعرفة التقنية حول المعايير، ما أدى إلى تردد في تبنيها رغم الإقرار بأهميتها.

كما أن بعض المؤيدين لتطبيقها لا يمتلكون القدرة على تقديم تفسيرات واضحة لمبررات التنبني. وهذا يتطلب من مجلس IPSASB مضاعفة الجهود التوعوية من خلال المؤتمرات، التدريب، والنشر لتعزيز المعرفة وتسهيل التطبيق.

ه- التحديات الهيكلية والمنهجية للمعايير:

يوجه إلى IPSAS انتقادات جوهرية تتعلق بجودة وخصائص المعايير نفسها، ومنها:

(1) عدم الاكتمال: إذ تفتقر إلى معالجة مجالات حيوية كبرامج الضمان الاجتماعي.

(2) عدم الاستقرار: حيث أن المعايير تخضع لمراجعات وتعديلات مستمرة.

(3) غياب العملية والوضوح: المعايير غالباً ما تكون عامة ولا تحتوي على تفاصيل عملية أو مخططات حسابية قابلة للتطبيق.

(4) التركيبة المعقدة: تجعلها غير مناسبة للجهات الصغيرة والمتوسطة.

(5) غياب تعريف دقيق للقطاع العام: ما يخلق ارتباكاً في التطبيق بين مختلف الكيانات.

تشير هذه الانتقادات إلى أن معايير IPSAS، رغم كونها خطوة مهمة نحو توحيد الممارسات المحاسبية في القطاع العام عالمياً، لا تزال بحاجة إلى مراجعة شاملة لتركيبية المجلس وتطوير معايير تراعي الخصوصية القطاعية للدول النامية وتعزيز الشفافية والحوكمة الداخلية وتوفير دعم فني ومؤسسي لتسهيل التطبيق في البيئات الحكومية المختلفة.

سادساً: متطلبات ومحددات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS):

### 1. متطلبات التطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

المتطلبات الأساسية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تتمثل فيما يلي: (عبدالواحد، 2021)

أ- التأهيل العلمي والعملية:

يعتبر ممارسون المحاسبة الحكومية المعينين بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، لذلك لا بد من تأهيلهم علمياً وعملياً ليكونوا قادرين على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بشكلها الصحيح في العالم سريع التغيير فالمحاسب اليوم مطالباً بمهارات واسعة في التكنولوجيا المعلومات، وأكثر أعوان المحاسبة الحكومية في ليبيا لديهم الكفاءات والمهارات المطلوبة وليس لهم دراية بهذه المعايير، فضلاً عن أن يفهموها ويطبقوها تطبيقاً سليماً، وهذا ليس خاص بأعوان تنفيذ المحاسبة الحكومية في ليبيا فقط بل هو الحال نفسه في معظم دول العالم التي لم تقم بعد بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ب- الأنظمة والقوانين التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يحتاج الى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات الحكومية التي ستطبقها من بينها قانون المحاسبة الحكومي قانون الصفقات الحكومية... الخ

ج- دور الاعلام:

للإعلام دور هام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ونشر التحقيقات والدراسات لكي لا يساء فهم هذه المعايير وما المقصد منها وعدم الخلط مع اي معايير او مفاهيم أخرى.

د- أن يتولى مجلس الشعب في كل دولة أو أي سلطة موازية كمجلس النواب أو البرلمان وغيره إلزام الحكومات بتطبيق هذه المعايير، باعتبار أن هذه الجهة هي السلطة التشريعية، ويمكن أن يضع هذا الإلزام بموجب قانون ينص على وجوب تطبيقها، ويمكن أن تقوم اللجنة المختصة

في البرلمان كاللجنة المالية بتولي هذه المسؤولية ومراقبة تحقيق ذلك (ميلود، 2020، صفحة 204).

هـ- التنسيق مع الجهات الرقابية:

ينبغي، كخطوة أولية، فتح حوار مع الجهة الرقابية المسؤولة عن مراقبة أداء الحكومة وتقديم تقاريرها إلى السلطة التشريعية، مثل ديوان المحاسبة أو ديوان الرقابة والتفتيش أو ما يماثلهما. ويهدف هذا الحوار إلى مناقشة سبل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، لاسيما ما يتعلق بالإجراءات اللازمة للمرحلة الانتقالية.

و- بناء القدرات لدى الجهات الرقابية:

يتطلب تطبيق معايير IPSAS تنفيذ برامج تدريب مكثفة لموظفي الجهة الرقابية، بما يمكنهم من دعم ومساندة الموظفين في الأجهزة الحكومية، وتقديم الاستشارات المناسبة لحل الإشكالات التطبيقية. كما يسهم هذا التدريب في تعزيز قدرة الجهة الرقابية على ممارسة مهام المساءلة استناداً إلى أسس مهنية ومعرفية صحيحة تستند إلى معايير IPSAS.

ز- تخطيط استراتيجي للتطبيق:

يوصى بأن تتولى اللجنة المالية في السلطة التشريعية إعداد خطة شاملة لتطبيق معايير IPSAS، بالاستعانة بخبرات محلية ودولية، سواء من شركات تدقيق محلية ذات تصنيف عالٍ أو شركات دولية. ويفضل أن يتم ذلك تحت إشراف ديوان المحاسبة أو جهة مماثلة. تتضمن الخطة إجراء تحليل للبيئة المحلية، وتحديد التحديات، وتصميم إجراءات المرحلة الانتقالية، والتي تشمل كحد أدنى:

- 1) تصميم نظام معلومات محاسبي إلكتروني وفق أساس الاستحقاق، يتضمن إدخال الحسابات العامة للجهات الحكومية، مع التركيز على توافق مكوناته مع متطلبات IPSAS.
- 2) جرد فعلي للأصول والموجودات والالتزامات الحكومية، مع التحقق من مطابقتها للسجلات الرسمية والمخازن، وإدخالها في النظام المحاسبي المصمم.
- 3) تقييم الموجودات والالتزامات بهدف حساب صافي الأصول، وفقاً للمعايير والإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي، وينفذ هذا من قبل خبراء تقييم معتمدين.

ح- تطبيق مرحلي تجريبي:

تتضمن المرحلة الانتقالية تطبيقاً جزئياً تجريبياً للمعايير ضمن فترة زمنية محددة، ويمكن أن يأخذ أحد الأشكال التالية:

- 1) المنشأة الريادية: تطبيق IPSAS على منشأة حكومية واحدة كنموذج.
- 2) المعيار الريادي: تطبيق معيار محاسبي محدد على كافة المنشآت الحكومية.

3) الممارسة الريادية: تطبيق إجراء أو ممارسة محاسبية معينة مستمدة من معيار محدد على جميع المنشآت.

ط- التطبيق الفوري للمؤسسات الحكومية التجارية:

يتوجب التطبيق الكامل والفوري لكافة معايير IPSAS على الجهات الحكومية التي تصنف كمنشآت أعمال حكومية (GBEs)، وهي المؤسسات التي تمارس أنشطة تجارية هادفة للربح، مثل المؤسسات الاستهلاكية، سواء كانت مستقلة أو ضمن هيكل الحكومة.

ي- تقييم التطبيق ومتابعته:

يجب أن يتم تقييم نتائج التطبيق التجريبي أو الجزئي أو الشامل من قبل لجنة خبراء، على أن ترفع تقاريرهم إلى السلطة التشريعية مرفقة بالتوصيات اللازمة. ويشمل ذلك معالجة أوجه القصور أو المعارضة التي قد تظهر أثناء التطبيق، حيث من المتوقع وجود مقاومة داخل بعض الجهات الحكومية.

ك- صياغة خطة تفصيلية بناءً على نتائج التقييم:

استناداً إلى نتائج التقييم والتحديات المسجلة، تعد خطة تنفيذية مفصلة بالتعاون بين الخبراء المعنيين، وديوان المحاسبة، واللجنة المالية البرلمانية. وقد تكون هذه الخطة تدريجية أو متكاملة، حسب طبيعة الصعوبات، بهدف ضمان استمرارية العمل الحكومي وإنجاح المرحلة الانتقالية، مع إقرار نظام حوافز وعقوبات عادل لدعم التنفيذ.

ل- دور الجهة الرقابية التشريعية:

يناط بالجهة الرقابية التابعة للسلطة التشريعية مسؤولية الإشراف على تطبيق المعايير، ويجب أن يركز تقريرها السنوي على المخالفات المتعلقة بتطبيق IPSAS. ومن الضروري ضمان استقلالية هذه الجهة، من خلال تبعيتها الفعلية وليس الشكلية للسلطة التشريعية، وهو ما يعد من العوامل الأساسية لضمان نجاح عملية التطبيق.

## 2. محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:

هناك العديد من التحديات التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ويمكن توضيحها على النحو التالي: (الجعارات، 2014)

أ- اختلاف البيانات بين الدول:

من الصعب تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشكل كامل على مستوى العالم، نظراً لاختلاف البيانات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. وهذه المعايير تستهدف أساساً تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام بالدول المتقدمة التي وصلت إلى مستويات عالية من الشفافية والمساءلة

في استخدام المال العام، بينما تعاني الدول النامية من غياب المؤسسية والمحاسبة والمساءلة، بالإضافة إلى انتشار الفساد وإهدار الموارد العامة.

ب- التعديلات التشريعية اللازمة:

يستلزم تطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية إجراء تعديلات على القوانين والأنظمة والتعليمات في الدول المطبقة. ويواجه هذا الأمر تحديات عديدة، مثل سيادة الدول وصعوبة تعديل القوانين، والإجراءات التشريعية الطويلة، بالإضافة إلى أن القوانين الحالية قد لا تستوعب التعديلات المطلوبة، كما هو الحال مع المعيار الدولي رقم 25 الخاص بمنافع الموظفين.

ج- التغييرات المستمرة في المعايير:

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تخضع لتحديثات مستمرة بسبب التطورات الاقتصادية المحيطة، والتغذية الراجعة من تطبيقها، وجهود تطوير المحاسبة. هذه التغييرات المستمرة تشكل تحدياً للدول التي تجد صعوبة في مواكبة هذه التطورات بشكل منتظم.

د- اختلاف مستويات التعليم:

تعد مستويات التعليم المحاسبي عاملاً مؤثراً في تطبيق المعايير، حيث يكون التطبيق أسهل في الدول المتقدمة بسبب ارتفاع مستوى الكفاءات المحاسبية. أما في الدول النامية، فيواجه العاملون صعوبة في فهم المعايير نتيجة لتدني مستوى التعليم والتدريب المتخصص.

هـ- اختلاف الأنظمة السياسية والرقابية:

تتميز الدول المتقدمة بأنظمة سياسية ورقابية قوية، إضافة إلى وجود مؤسسات فعالة تدعم تبني معايير المحاسبة الدولية، مثل السلطات التشريعية التي تشرف على الحكومة وأجهزة المحاسبة والرقابة. على النقيض، تفتقر الدول النامية إلى أنظمة رقابية فعالة ومؤسساتية متقدمة، مما يعيق تطبيق المعايير بشكل صحيح.

و- الثقافة السائدة حول المال العام:

في الدول المتقدمة، تولي الثقافة العامة اهتماماً كبيراً بالمال العام، ويتم توجيهه بعناية مع فرض رقابة صارمة على أوجه إنفاقه. أما في الدول النامية، تسود ثقافة الاستهانة بالمال العام، مع توجيهه إلى مصارف غير مدروسة، وغياب الرقابة التشريعية الفعالة.

ز- الضغوط السياسية:

الضغوط السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB في وضع المعايير المحاسبة الدولية وتعديلها، فلا يمكن أن تبقى مهنة المحاسبة بمعزل عن خضم التطورات والضغوطات السياسية.

ح- عدم توفر النية والجدية لدى الحكومات والسلطات الحاكمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وذلك لأسباب تتعلق بتغييب المؤسسة المقصودة من أجل التصرف بالمال العام وفق الاهواء والأمزجة.

ط- عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير، حيث كما سبق وأن تمت الإشارة إليه فإن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الغالب موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام في الدول المتقدمة، والتي وصلت إلى مستويات عالية من الشفافية والمساءلة والمحاسبة فيما يتعلق باستخدام المال العام وحسن توجيهه، والأمر يكون مختلفاً كثيراً في الدول النامية باعتبار غياب المؤسسة والمحاسبة والمساءلة وكثرة أوجه هدر الموارد العامة والاستهانة بالمال العام واتساع فجوة الفساد بين الدول المتقدمة والدول النامية، إضافة إلى توجيه الانفاق في الغالب إلى الانفاق العسكري.

ي- على الرغم من أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS تقدم على أنها مشتقة من معايير التقارير المالية الدولية IFRS، فإن إغفال تضمين التعديلات اللاحقة التي طرأت على الأخيرة يثير مفارقة جوهرية. ويتجلى هذا التباين بوضوح في تعريف القيمة العادلة، فبينما تبنت IFRS، بموجب المعيار رقم 13، تعريفاً للقيمة العادلة باعتبارها "القيمة التي يمكن استلامها نتيجة بيع الأصل أو دفعها لتحويل الالتزام بموجب عملية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس"، لا تزال IPSAS تستخدم تعريفاً أقدم ينص على أنها "القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل أو دفعها لسداد الالتزام بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية". هذا التعارض الصريح، في ظل التأكيد على الأصل المشترك للمعايير، يستدعي تساؤلات معمقة حول مدى انعكاس التطورات الدولية في إطار معايير

#### المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تمثل هذه المحددات عائقاً أمام التطبيق الفعال لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، خصوصاً في الدول النامية. وللتغلب عليها، يجب التركيز على تعزيز التعليم المحاسبي، تحسين نظم الرقابة والمساءلة، وتطوير التشريعات بما يتوافق مع هذه المعايير.

## المبحث الثاني: واقع النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا ومقترحات التطوير

### تمهيد:

يعد النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا، في وضعه الحالي، نظاماً تقليدياً يركز على الأساس النقدي والرقابة على الموازنة، مما يحد من قدرته على توفير معلومات شاملة عن المركز المالي للدولة وتكلفة الخدمات العامة. لذا، فإن تحقيق الإصلاحات الاقتصادية المنشودة والوصول إلى مستويات أعلى من الشفافية يتطلب تبني إطار مقترح للتطوير يقوم على مقاربة شمولية تعالج الضعف في النظام المحاسبي الحكومي الليبي. يهدف هذا الإطار إلى تمكين الدولة الليبية من الانتقال الفعال والمستدام إلى ممارسات الإدارة المالية العامة الحديثة.

### أولاً: نشأة وتطور النظام المحاسبي الحكومي الليبي:

تعود نشأة النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا إلى المراحل الأولى لتأسيس الدولة الليبية الحديثة عقب الاستقلال سنة 1951، حيث استندت القواعد المالية والإدارية آنذاك إلى التشريعات الموروثة من العهدين الإيطالي والإداري البريطاني، قبل أن يتم تطويرها تدريجياً مع توسع مهام الدولة وظهور الحاجة إلى نظام محاسبي منظم يعكس الإيرادات والنفقات العامة للدولة. وقد ارتبطت نشأة المحاسبة الحكومية في ليبيا بجهود وزارة الخزانة آنذاك، والتي كانت الجهة المسؤولة عن إعداد الموازنة العامة ومراقبة تنفيذها (عبدالسلام، 2018).

في خمسينيات وستينيات القرن العشرين، كانت الدولة الليبية تعتمد نظاماً مالياً بسيطاً يركز على الجانب النقدي، إذ كان الهدف الأساسي هو ضبط الإيرادات والمصروفات العامة وضمان عدم تجاوز الاعتمادات المقررة في الموازنة. ومع ازدياد الإيرادات النفطية بعد عام 1961، بدأت الحاجة تزداد نحو وضع نظام محاسبي حكومي أكثر تنظيماً ودقة، ليوافق حجم الإنفاق العام وتنوع المؤسسات الحكومية. وعلى هذا الأساس، تم تطوير مجموعة من القوانين واللوائح المالية مثل القانون المالي رقم (3) لسنة 1963 الذي نظم إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة، ووضع المبادئ الأولى للمحاسبة الحكومية الليبية (السنوسي، 2021).

في سبعينيات وثمانينيات القرن الماضي، تأثرت البنية المحاسبية الليبية بالتحويلات السياسية والاقتصادية التي شهدتها البلاد، خاصة مع تطبيق النظام الاشتراكي وتوسع القطاع العام. حيث أصبحت المحاسبة الحكومية أداة مركزية لتتبع أوجه الصرف في المشاريع العامة والشركات المملوكة للدولة. وقد صدرت عدة لوائح مالية خلال تلك الفترة لتنظيم العمل المحاسبي مثل اللائحة

المالية للدولة رقم (2) لسنة 1979، التي أكدت على الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية، وعلى مركزية الرقابة من خلال وزارة الخزانة وديوان المحاسبة (النعاس، 2025).

ومع بداية التسعينيات، برزت الحاجة إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما ينسجم مع مفاهيم الكفاءة والشفافية الدولية، خاصة بعد انضمام ليبيا إلى عدد من المنظمات المالية الإقليمية والدولية. وعلى الرغم من تلك الجهود، ظل النظام المعتمد يعتمد على الأساس النقدي المعدل في القياس والإثبات المحاسبي، وهو ما جعل التقارير المالية الحكومية محدودة الفاعلية في إظهار المركز المالي الحقيقي للدولة (معتوق، 2020).

بعد عام 2011، ومع التحولات السياسية والاقتصادية التي شهدتها ليبيا، اتجهت الدولة نحو إعادة هيكلة مؤسساتها المالية، وأطلقت مبادرات لإصلاح النظام المحاسبي الحكومي. تمثلت أبرز هذه الجهود في إعداد دليل محاسبي موحد لقطاعات الدولة، وتطوير نظم المعلومات المالية، والسعي إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) تدريجياً. وقد تبنت وزارة المالية ومصرف ليبيا المركزي برامج إصلاح مالي ومحاسبي بالتعاون مع المؤسسات الأكاديمية وديوان المحاسبة لتوحيد أسس العمل المالي الحكومي (النعاس، 2025).

إن التطور التاريخي للنظام المحاسبي الحكومي الليبي يظهر أنه مر بعدة مراحل انتقالية، من مرحلة الضبط المالي البسيط بعد الاستقلال، إلى مرحلة المركزية الشديدة خلال العقود الاشتراكية، وصولاً إلى محاولات التحديث والتقارب مع المعايير الدولية في العقدين الأخيرين. ورغم استمرار التحديات التشريعية والبنوية والبشرية، فإن القطاع العام في ليبيا يسعى نحو تعزيز الشفافية، وتبني أسلوب الاستحقاق في المحاسبة الحكومية، وتطوير البنية الرقمية لأنظمة إدارة المال العام.

وبذلك، يمكن القول إن النظام المحاسبي الحكومي الليبي يشهد حالياً مرحلة انتقالية حاسمة، تتطلب مزيجاً من الإصلاح التشريعي، وبناء القدرات المؤسسية، وتكامل النظم الإلكترونية، وصولاً إلى تطبيق فعال للمعايير الدولية (IPSAS) بما يعزز كفاءة إدارة المالية العامة ويواكب الممارسات الحديثة في المحاسبة الحكومية.

### ثانياً: خصائص النظام المحاسبي الحكومي:

أغلب الدول لديها نظام محاسبي خاص بالقطاع الحكومي، بحيث يعالج كافة الأمور التي تعكسها طبيعة نشاط وأهداف الإدارات الحكومية، فسنت القوانين ووضعت التعليمات والقواعد التي تنظم سير هذا النشاط، وعلى الرغم من أن الأسس والمبادئ العلمية للمحاسبة الحكومية متشابهة في مختلف الدول، إلا أن النظام المحاسبي الحكومي في كل دولة له خاصية التي تعكس النظام

الاقتصادي والإداري للدولة وأنواع الموازنات المستخدمة ووظائف النظام المحاسبي واحتياجات الإدارات العامة، هناك خصائص عامة للنظام المحاسبي الحكومي وكما يراها خبراء الأمم المتحدة ويتمثل بالآتي: (امعرف، شعيتير، و زوبي، 2022)

1. أن ينسجم النظام المحاسبي الحكومي مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة.
2. أن يتم الترابط بين الموازنة العامة للدولة وبين النظام المحاسبي الحكومي، وبصورة تحقق التكامل فيما بينها.
3. يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها، وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة.
4. أن يسهل النظام المحاسبي الحكومي عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة.
5. أن يسهل النظام المحاسبي الحكومي إظهار النتائج الخاصة بالبرامج الحكومية.
6. أن يسهل النظام المحاسبي الحكومي الرقابة الإدارية الفاعلة على الأموال والإجراءات والبرامج وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي.

### ثالثاً: الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي:

إن العلاقة بين المحاسبة الحكومية والقانون العام تعتبر من أوثق العلاقات، فالمحاسبة تنتمي إلى القانون العام وتعتبر جزءاً منه، وتتجلى هذه العلاقة في الشكل كما تتجلى في المضمون، فالأفعال القانونية التي تحكم وتنظم الممارسات المحاسبية الحكومية عبارة عن أفعال انفرادية صادرة عن السلطات الحكومية: الدستور، الأوامر العضوية، قوانين المالية، القواعد العامة، القرارات، التعليمات، النشرات، حتى القواعد التقنية للمحاسبة الحكومية، كلها قواعد للقانون العام. حيث يتم تحديد هذه القوانين بموجب تعليمات وزير المالية، وتعتبر إجراءات إدارية وتطبق هذه القواعد على العمليات المالية للهيئات الحكومية، وعلى عكس ذلك، فإن العمليات المالية للجمعيات والمنظمات والشركات وكل هيئات القطاع الخاص لا تخضع لهذه القوانين، إلا إذا وردت استثناءات صريحة ومحدودة. فالأحكام الدستورية والتشريعية والتنظيمات القائمة في الدول وبالخصوص القانون باعتباره أداة لحماية الصالح العام هي القيود التي تحكم المحاسبة الحكومية والتي يجب التقيد بها، وفي حالة وجود تعارض بين النصوص والقواعد القانونية من جهة والمبادئ المحاسبية

المتعارف عليها من جهة أخرى، فالأولية تكون للتقيد بالأحكام التشريعية إلى أن يتسنى تعديلها لتتطابق مع المبادئ المحاسبية إن أمكن ذلك، ومن هنا يتبين لنا أن المحاسبة الحكومية مرتبطة بالقوانين والتشريعات واللوائح المالية المعمول بها، وهو ما يتطلب ضرورة أن يتلاءم نظام المحاسبة الحكومية معها لتفعيل دورها . (بلكموش و طريشي، 2023)

يشكل الإطار التشريعي والتنظيمي للمحاسبة الحكومية في ليبيا الركيزة القانونية والإدارية التي تحدد كيفية إدارة الأموال العامة والرقابة عليها. وفهم هذا الإطار ضروري لاستيعاب طبيعة النظام المحاسبي الحالي، وتحدياته، وفرص تطويره. على الرغم من التغيرات السياسية والاقتصادية الكبيرة التي شهدتها البلاد، لا يزال هذا الإطار يعتمد بشكل كبير على تشريعات ومؤسسات تقليدية، مما يطرح تساؤلات حول مدى ملاءمتها للمتطلبات الحديثة للحوكمة والشفافية.

ويتطلب الهيكل المناسب للنظام المحاسبي الحكومي توافر مجموعة من المقومات التي تتمثل، في مجموعة من الأسس التي يقوم عليها عمل النظام بصورة مترابطة ومكاملة لبعضها البعض بحيث لا يمكن الاستغناء عن أحدها إذا ما أريد لذلك النظام تحقيقاً أهدافه بفعالية، أهمها الدليل المحاسبي، والمجموعة الدفترية والمجموعة المستندية، ومجموعة التقارير المالية. والمقومات التي تتواجد في النظام المحاسبي الحكومي قد تختلف في تفاصيلها من وحدة حكومية إلى أخرى تبعاً لعدة عوامل من أهمها: حجم الوحدات الحكومية، طبيعة نشاط الوحدات الحكومية، الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتشغيل النظام المحاسبي؛ طبيعة النظام من حيث كونه يدوياً أو آلياً (امعرف، شعيتير، و زوبي، 2022، ص 105).

#### رابعاً: مكونات النظام المحاسبي الحكومي الليبي:

النظام المحاسبي الحكومي "هو مجموعة من القواعد والإجراءات المحاسبية والتي تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات بهدف حماية موجودات الحكومة وتقديم البيانات والمعلومات المالية لمتخذي القرار" (نوفل، بن يونس، و اشتيوي، 2021، ص 18)، والنظام المحاسبي الحكومي الليبي ليس مجرد مجموعة من إجراءات محاسبية، بل هو منظومة متكاملة تقوم على قاعدة قانونية وتنظيمية. في جوهره، يعتمد النظام على قانون النظام المالي للدولة الذي يضع الأسس العامة لإعداد الموازنة وتنفيذها ومسك الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية. وقد تم دعم هذا القانون بعدد من اللوائح والقرارات الوزارية التي تحدد تفاصيل العمل، مثل لوائح الصرف والتحصيل، ولوائح الرقابة المالية. ومن الناحية العملية، يفرض القانون على كل وحدة حكومية الالتزام بمجموعة من الدفاتر والسجلات الرسمية، مثل دفتر الإيرادات، دفتر المصروفات، وسجلات الاعتمادات. هذه المستندات القانونية تشكل حجر الأساس لضمان الشفافية والمساءلة المالية. لكن

من ناحية أخرى، يلاحظ أن الكثير من هذه التشريعات تعود إلى فترات سابقة ولم تخضع لتحديث شامل يتماشى مع التطورات العالمية في المحاسبة الحكومية، مثل معايير IPSAS الأمر الذي أدى إلى فجوة بين التشريع والواقع العملي، حيث لا تزال بعض اللوائح تتسم بالجمود وعدم مواكبة أساليب الإدارة الحديثة.

يتكون النظام المحاسبة الحكومية الليبي من عدة مكونات من أهمها:

#### 1. الإطار القانوني والتشريعي:

تقوم هيكلية النظام المحاسبي الحكومي الليبي على أساس تشريعي تنظمه مجموعة من القوانين واللوائح الصادرة عن الدولة. ويعتبر قانون النظام المالي للدولة حجر الأساس الذي يحدد أسس إعداد الموازنة، طرق تحصيل الإيرادات، وإجراءات الصرف. كما تستكمل هذه القواعد بقرارات وزارة المالية واللوائح التنفيذية التي تحدد مسؤوليات الوحدات الحكومية في مسك الدفاتر المحاسبية وإعداد التقارير. والإطار القانوني له مزايا أساسية أهمها: (معيوف، الشكري، و الشخي، 2023)

أ- الوضوح والصرامة في تحديد المسؤوليات المالية.

ب- إرساء مبادئ المحاسبة الحكومية التقليدية التي تسهل الرقابة.

لكن يسجل عليه قصور واضح، إذ إن معظم التشريعات لم تحدث منذ عقود، ما يجعلها غير متوافقة مع المستجدات الدولية. على سبيل المثال، ما زالت تعتمد على الأساس النقدي في المحاسبة، في حين أن المعايير الدولية (IPSAS) توصي بالانتقال إلى أساس الاستحقاق. هذا القصور يخلق فجوة بين التشريع المحلي والتوجهات العالمية في الإصلاح المالي.

#### 2. نظام الموازنة العامة:

تعتبر الموازنة العامة الأداة الرئيسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والبيانات التالية تظهر مفهوم الموازنة العامة الليبية وكيفية إعدادها: (الوداني، 2022)

أ- جاء في المادة (4) من القانون المالي الليبي لسنة 1967 م " إن الميزانية برنامج سنوي يعد مقدماً بإيرادات ومصروفات مختلف الوزارات والمصالح، وتحدد الإيرادات والمصروفات علي أساس الإمكانيات المالية المعقولة، بالاستناد على كافة البيانات الفعلية الممكنة وتقدر الإيرادات كاملة دون أن تستنزل منها مصروفات تحصيلها" (القانون المالي الليبي لسنة 1967 م المادة 4 ص 2).

ب- تقسم الموازنة العامة الليبية إلى قسمين، يخصص الجزء الأول للإيرادات والجزء الثاني للمصروفات. وتقسّم الإيرادات إلى أبواب، باب للإيرادات النفطية وباب للإيرادات غير

النفطية، وتقسّم الأبواب إلى بنود حسب مصادر كل منها أما المصروفات فتقسم إلى الأبواب التالية (لائحة الميزانية، المادة 2 و 3 ص 1):

(1) الباب الأول ويخصص للمرتبات والمهايا والأجور.

(2) الباب الثاني ويخصص للمصروفات التسييرية والحكومية.

(3) الباب الثالث وتدرج به مخصصات المشروعات والبرامج.

(4) الباب الرابع ويخصص للدعم وموازنة الأسعار.

ج- تشرف اللجنة المالية التي تشكل سنوياً بقرار من وزير المالية على إعداد الموازنة العامة، بما في ذلك مناقشة تقديرات القطاعات المختلفة، وإعداد مشروع الموازنة حسب لائحة الميزانية والقانون المالي الليبي.

د- يصدر وزير المالية منشور إعداد الموازنة في شهر يونيو، من كل سنة يتضمن الضوابط والقواعد العامة التي ينبغي مراعاتها عند إعداد الموازنة.

هـ- تقوم الوزارات والمؤسسات العامة فور استلامها المنشور بإعداد تقديرات الموازنة، واحالتها إلى وزارة المالية في موعد لا يتعدى 31 أغسطس وينبغي أن تعد التقديرات على النماذج الموحدة المرسلة من الوزارة.

و- تقوم اللجنة المالية المشار إليها في الفقرة (3) خلال شهر سبتمبر، من كل عام بمناقشة التقديرات مع الجهات صاحبة هذه التقديرات (كلا على حده) وتجميع التقديرات، وإعداد مشروع الموازنة وعرضه على وزارة المالية.

ز- يقوم وزير المالية بإحالة مشروع الموازنة إلى مجلس الوزراء خلال الأسبوعين الأولين من شهر أكتوبر، لكي يتولى المجلس مناقشته واحالته إلى البرلمان، قبل بداية السنة المالية بشهرين على الأقل للاعتماد.

ح- يلاحظ أن الموازنة العامة الليبية تعد وفقاً للنظام التقليدي نظام الأبواب والبنود فقد نصت المادة السادسة من قانون النظام المالي للدولة الليبية لسنة 1967 م بأن يتم إعداد الميزانية العامة للدولة وفقاً لنظام الأبواب والبنود، كما قامت السلطات التنفيذية بإصدار لائحة الميزانية والحسابات والمخازن بأقسامها المختلفة، ونص الباب الأول المتفرع من القسم الأول في مختلف مواده على طريقة إعداد وتنفيذ وتعديل الميزانية العامة للدولة، وفقاً لنظام

الأبواب والبنود. واعتمدت السلطات المختلفة هذا الأسلوب ولا زالت الدولة الليبية تتعامل به حتى الوقت الحالي.

ط- إن النظام الحالي للموازنة الليبية يعتبر نظاماً تقليدياً قديماً، يعتمد على توزيع الاعتمادات المخصصة للوزارات والجهات العامة على أبواب الموازنة المختلفة، ومن ثم يتم توزيعها على البنود التي تندرج تحت هذه الأبواب، دون ربطها بأهداف أو انجازات محددة، مما يعني أن موازنة البنود تعتمد على مدخلات الموازنة أكثر من مخرجاتها ونتائجها، فهي تهتم فقط بمستوى واحد من الرقابة وهو الرقابة المالية على المصروفات دون الاهتمام بالرقابة على الكفاءة، والفعالية والتخطيط المسبق لتقديرات الموازنة.

### 3. نظام الحسابات الحكومية:

النظام المحاسبي الحكومي الليبي يقوم على الأساس النقدي، حيث تسجل الإيرادات عند تحصيلها فعلياً، والمصروفات عند دفعها. هذه الطريقة بسيطة وسهلة التطبيق، وتناسب بيئة إدارية ذات موارد بشرية محدودة. كما أنها تعزز الرقابة المباشرة على التدفقات النقدية. لكن من الناحية العلمية، هذا النظام غير كافٍ لإظهار الوضع المالي الحقيقي للدولة. فهو لا يعكس الأصول غير النقدية (مثل المباني الحكومية أو الاستثمارات طويلة الأجل)، ولا يظهر الالتزامات المستقبلية (مثل الديون والتعويضات المستحقة). هذا القصور يؤدي إلى ضعف دقة المعلومات المالية ويؤثر سلباً على اتخاذ القرار الاقتصادي. لذلك، هناك توجه عالمي نحو الأساس الاستحقاق الذي يقدم صورة أكثر شمولاً، وهو ما أوصت به منظمات دولية مثل IFAC و IPSASB. إلا أن تطبيق هذا التحول في ليبيا يواجه عقبات مثل ضعف البنية التحتية للمحاسبة، وعدم جاهزية الكوادر البشرية، وتعدد التفسيرات القانونية (الخضر، 2020).

### 4. نظام الرقابة المالية:

الرقابة المالية في ليبيا تمثل عنصراً أساسياً من عناصر النظام المحاسبي الحكومي، حيث تعمل على ضمان الاستخدام الأمثل للمال العام. الرقابة المالية في ليبيا تمارس من خلال العديد من الجهات المنوطة بها تلك الوظيفة، وفقاً للقوانين واللوائح والأنظمة السارية فمنها الرقابة المالية الداخلية وهي التي تقوم بها الإدارات والأقسام ومكاتب المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية، وهناك رقابة وزارة المالية التي يقوم بها المراقبون الماليون التابعون لها بالجهات المختلفة، غير أن الجهة الرسمية الأولى التي تمارس الرقابة المالية هي ديوان المحاسبة، فهي الجهة التي تمارس

الرقابة المالية والمحاسبية على المال العام، وذلك من خلال قيام موظفوا الديوان بمراجعة التفتيش على هذه الجهات (الشيخي و كبلان، 2018).

وأهم الأجهزة الرقابة المالية هي:

أ- ديوان المحاسبة الليبي:

أنشئ ديوان المحاسبة لأول مرة في سنة 1955م بموجب القانون رقم (31). لقد مر ديوان المحاسبة الليبي بالعديد من المراحل من حيث فصل أو دمج بعض الاختصاصات عنه فقد صدر قانون رقم " 11 " لسنة " 1996 م" الذي دمج جهاز الرقابة المالية والرقابة الإدارية معاً، ثم بعد ذلك صدر قانون " رقم " 13 " لسنة " 2003 م" الذي أعاد عملية الفصل في الاختصاصات، ثم بعد ذلك أيضاً صدر القرار رقم " 113 " لسنة " 2011 م"، الذي أعاد دمج الاختصاصات ليستقر في اية الأمر بصدر القانون رقم " 19 " لسنة " 2013 م"، الذي صدر بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة وذلك بفصل ديوان المحاسبة عن الرقابة الإدارية (الشيخي و كبلان، 2018، صفحة 49). وديوان المحاسبة الليبي هو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في ليبيا، وهو هيئة مهنية مستقلة ومحيدة، تتمتع بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة. يتبع الديوان السلطة التشريعية مباشرة، وهو عضو في المنظمات الدولية والافريقية والعربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. يهدف الديوان بشكل أساسي إلى تحقيق رقابة فاعلة على المال العام والتحقق من حسن استخدامه وكيفية التصرف فيه، وذلك من خلال فحص الحسابات ومراجعتها وتقييم أداء جميع الجهات الخاضعة لرقابته.

ومن بين الأهداف الأخرى للديوان ما يلي:

- 1) التحقق من مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية اليدوية والإلكترونية، وسلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية طبقاً للتشريعات النافذة.
- 2) بيان أوجه النقص والقصور في القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها.
- 3) الكشف عن المخالفات المالية في الجهات الخاضعة لرقابته.
- 4) تقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابته والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وكفاءة وفاعلية.
- 5) تعزيز الشفافية وتدعيم مبادئها في مؤسسات الدولة وتقديم الاستشارات المالية والمحاسبية المتخصصة

وتخضع لرقابة ديوان المحاسبة جميع وحدات الجهاز الإداري للدولة، المتمثلة أساساً في مجلس الوزراء والوزارات وكافة الهيئات والمؤسسات والأجهزة والمكاتب التابعة للدولة، بالإضافة إلى السفارات والقنصليات والبعثات الدبلوماسية الليبية. كما يمارس الديوان رقابته على الشركات العامة والشركات والمشاريع التي تساهم فيها الدولة بما لا يقل عن 25% من رأس مالها، أو تلك التي منحها الحكومة امتياز استغلال مرفق عام أو أحد موارد الثروة الطبيعية، إلى جانب الهيئات والمؤسسات ذات النفع العام، والمشاريع التي يحصل أصحابها على إعانات مباشرة وقروض من الدولة إذا اشترط عقد القرض إخضاعها لمراجعة الديوان، وأي جهة أخرى يعهد إليه بفحصها ومراجعتها بقرار من السلطة التشريعية أو بطلب من الحكومة (ديوان المحاسبة الليبي، 2025).

ب- هيئة الرقابة الإدارية:

أنشئت هيئة الرقابة الإدارية منذ خمسينيات القرن الماضي، وقد مرت خلال هذه المدة بتغييرات تشريعية مختلفة ناتجة عن التغييرات الهيكلية للدولة، وتغير أنظمة الحكم وتوجهاتها، نتج عنها تغيير أهدافها، واختصاصاتها، وتبعيتها حسب الحالة، ومن أهم هذه التغييرات هو ضم الاختصاصات وفصلها مع ديوان المحاسبة خلال فترات زمنية مخلفة، حتى صدر القانون رقم 20 سنة 2013م بإنشاء هيئة الرقابة الإدارية كهيئة مستقلة تتمتع بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة، ملحقه بالسلطة التشريعية، والمعدل بالقانون رقم 17 لسنة 2016م والذي بموجبه خول عضو التحقيق ممارسة جميع الصلاحيات المخولة للنيابة العامة المنصوص الباب عليها في الرابع من الكتاب الأول من قانون الإجراءات الجنائية (هيئة الرقابة الإدارية، 2025). تركز على الجوانب الإدارية والتنظيمية، وتعمل على كشف أوجه الفساد وسوء استخدام السلطة.

ج- وزارة المالية:

تتولى وزارة المالية مسؤولية رسم وتنفيذ السياسات المالية للدولة الليبية في إطار التوجهات العامة لحكومة الوحدة الوطنية، حيث تقوم الوزارة بإعداد الميزانية العامة للدولة بالتعاون مع الوزارات والجهات الحكومية وذلك على النحو الذي يعكس التوجهات المالية للدولة، وتحرص وزارة المالية على توجيه الاستثمار الحكومي بما يتفق والسياسات المالية للدولة بالإضافة إلى إدارة الدين العام والإبقاء على معدلاته في الحدود المقبولة دولياً والعمل على تعزيز الاستقرار المالي من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة. (وزارة المالية الليبية، 2025). وتمارس رقابة داخلية مسبقة على الصرف والتحصيل. ورغم تعدد الأجهزة الرقابية، إلا أن النظام يعاني من بعض نقاط الضعف مثل تداخل الصلاحيات، ضعف التنسيق

بين الأجهزة، وأحياناً محدودية استقلالية بعضها بسبب الضغوط السياسية. إضافة إلى ذلك، تعاني هذه الأجهزة من نقص في الكفاءات المحاسبية المتخصصة في معايير المحاسبة الدولية.

5. نظم المعلومات المحاسبية الحكومية:

مع دخول القرن الحادي والعشرين، حاولت ليبيا إدخال نظم محوسبة لإدارة الحسابات الحكومية، لكن النتائج جاءت متفاوتة. بعض الوزارات اعتمدت برامج محاسبية إلكترونية محلية الصنع، بينما بقيت أخرى تعمل بالدفاتر الورقية التقليدية. ومن أهم التحديات التي تواجه نظم المعلومات المحاسبية في ليبيا تشمل: (القصير، 2024)

أ- ضعف البنية التحتية التكنولوجية في بعض المناطق.

ب- قلة الخبرات البشرية المؤهلة للتعامل مع أنظمة محاسبية متقدمة.

ج- غياب استراتيجية وطنية موحدة للتحويل الرقمي في القطاع العام.

د- مخاطر الأمن السيبراني في ظل ضعف أنظمة الحماية.

ومع ذلك، فإن التوجه نحو الحكومة الإلكترونية والتحول الرقمي يعتبر من أهم المسارات المستقبلية التي يمكن أن ترفع كفاءة النظام المحاسبي الحكومي وتزيد من مستوى الشفافية (ابوستالة، 2021).

**خامساً: المحددات التي تواجه تطور النظام المحاسبي الحكومي الليبي:**

يواجه النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا حزمة من التحديات المعقدة، لكن في المقابل توجد فرص حقيقية يمكن استغلالها لدفع عجلة الإصلاح والتطوير:

1. ضعف البنية التحتية التكنولوجية: تعاني الأنظمة المحاسبية الحكومية في ليبيا من نقص حاد في التكنولوجيا الحديثة والبرمجيات المتطورة، مما يؤدي إلى الاعتماد على العمليات اليدوية والورقية التي تفتقر إلى الكفاءة والدقة وتعرض البيانات للمخاطر. هذا يؤثر سلباً على سرعة ودقة إعداد التقارير (الجريدي، 2017).

2. نقص الكفاءات البشرية والتأهيل: تواجه الوحدات المحاسبية نقصاً في المحاسبين المؤهلين والمدربين على أحدث المعايير والممارسات المحاسبية الدولية، خاصة تلك المتعلقة بأساس الاستحقاق ومعايير IPSAS. هذا النقص يتطلب برامج تدريب وتأهيل مستمرة ومكثفة لرفع مستوى الكفاءة المهنية (الخضر، 2020).

3. الإطار التشريعي والرقابي القديم: القوانين واللوائح المالية والمحاسبية الحالية في ليبيا قديمة ولا تواكب التطورات الدولية في مفاهيم الحوكمة والشفافية. كما أن هناك حاجة لتعزيز

استقلالية وفعالية الأجهزة الرقابية (مثل ديوان المحاسبة) لضمان تطبيق القوانين ومحاسبة المخالفين (العبيدي، 2019).

4. صعوبات التحول إلى أساس الاستحقاق/IPSAS: يعد هذا التحول تحديًا كبيرًا لا يقتصر على الجانب الفني فحسب، بل يشمل إعادة هيكلة شاملة للأنظمة والإجراءات، وتغييرًا عميقًا في الثقافة التنظيمية للعاملين. كما أن التكلفة المرتفعة للتطبيق، والتعقيد المرتبط بجمع بيانات جديدة، ومقاومة التغيير من قبل البعض، تشكل عوائق حقيقية (IFAC، 2014).

5. تحديات الشفافية والمساءلة: لا تزال هناك فجوات في تحقيق مستويات كافية من الشفافية في إدارة المال العام ونشر المعلومات المالية بشكل دوري ومفهوم للجمهور. هذا يؤثر على ثقة المواطنين والشركاء الدوليين في أداء الحكومة.

6. تأثير الوضع السياسي والاقتصادي: يؤثر عدم الاستقرار السياسي والتقلبات الاقتصادية، مثل تقلبات أسعار النفط، بشكل مباشر على قدرة الحكومة الليبية على تخصيص الموارد اللازمة لتنفيذ إصلاحات محاسبية مستدامة وطويلة الأجل (مصرف ليبيا المركزي، 2023)

#### سادساً: أوجه القصور المصاحبة لنظام محاسبة الحكومي الليبي الحالي:

يعاني هذا النظام من نواحي القصور التالية: (السحيري، 2006)

1. جمود النظام وعدم مرونته والمتمثل في بقاء القوانين واللوائح المالية لفترة طويلة دون إحداث أي تغييرات عليها بما يواكب المستجدات والمتغيرات، مما يقيد من حريتها في الحركة استجابة للظروف المحيطة، إضافة إلى افتقاره للإدارة العلمية، مما يجعله غير قادر على تحقيق أهداف الإدارة الحديثة وقصوره في توفير المعلومات المحاسبية الضرورية.

2. إن مخرجات النظام المحاسبي الحكومي الحالية غير كافية لقياس الكفاءة والاقتصاد في البرامج المنفذة.

3. عدم الاستفادة من تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في الوحدات الإدارية العامة، مما يؤدي إلى عجز نظام محاسبة الأموال العامة عن قياس نتائج الأعمال، وتوفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء بالوحدات الإدارية العامة.

4. إن النظام المحاسبي الحالي في الوحدات الإدارية العامة لا يقوم باحتساب استهلاك للأصول الثابتة بالرغم من أنها تعتبر عنصراً من عناصر التكلفة الحقيقية، ويعتبر ذلك نتيجة طبيعية لعدم إتباع أساس الاستحقاق وكذلك عدم إعداد حسابات النتيجة بالوحدات الإدارية العامة.

5. إن النظام المحاسبي الحالي بالوحدات الإدارية العامة لا يقوم بتقييم الأصول الثابتة سواء باستخدام التكلفة التاريخية أو باستخدام التكلفة الجارية أو بأي وسيلة أخرى، ويرجع ذلك إلى أن الوحدات الإدارية العامة تقوم باتباع الأساس النقدي في القياس، لذلك فإن الأصول تظهر بالدفاتر عند الشراء ودفع ثمنها فقط، ويحمل بالكامل على مصروفات نفس السنة التي تم فيها الشراء بغض النظر عن السنة أو السنوات التي استفادت من الخدمات التي يقدمها هذا الأصل، وهذا نتيجة لعدم استخدام أساس الاستحقاق وعدم قيام الوحدات الإدارية العامة بإعداد الميزانية والحسابات الختامية.

### سابعاً: مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي الليبي لتطبيق معايير IPSAS:

يعد الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) خطوة حاسمة لتحسين جودة التقارير المالية الحكومية، لكن مدى ملائمة النظام المحاسبي الليبي الحالي لتطبيق هذه المعايير يثير العديد من التساؤلات. فالنظام القائم، المبني على الأساس النقدي، يختلف جوهرياً عن نظام IPSAS القائم على أساس الاستحقاق. ويظهر التحليل أن النظام الليبي الحالي، في صورته التقليدية، يفتقر إلى العديد من المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق IPSAS، مما يتطلب جهوداً إصلاحية شاملة:

1. عدم الملائمة من حيث الأساس المحاسبي:

ان التناقض الأساسي بين النظام المحاسبي الحكومي الليبي ومعايير IPSAS يكمن في الأساس المحاسبي المتبع.

أ- النظام الليبي الحالي: يعتمد بشكل شبه كامل على الأساس النقدي، حيث يتم تسجيل المعاملات المالية عند تبادل النقد فقط. هذا الأساس يركز على الامتثال للموازنة ويوفر معلومات محدودة عن التدفقات النقدية (الجريدي، 2017).

ب- معايير IPSAS: تبنى بشكل أساسي على أساس الاستحقاق (Accrual Basis). تتطلب هذه المعايير تسجيل المعاملات عند نشأتها، بغض النظر عن وقت تبادل النقد، مما يوفر صورة كاملة وشاملة عن المركز المالي والأداء المالي للمؤسسات الحكومية، بما في ذلك الأصول، الالتزامات، والإيرادات والمصروفات المستحقة (IPSAS، 2013).

هذا الاختلاف الجوهري في الأساس المحاسبي يعني أن النظام الليبي الحالي لا يمكنه توفير البيانات المطلوبة لإعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير IPSAS، مما يجعله غير ملائم للتطبيق المباشر

(العبيدي، 2019). يتطلب التحول إلى IPSAS تغييرًا جذريًا في طبيعة التسجيل المحاسبي وطرق إعداد التقارير.

2. عدم الملائمة من حيث المكونات الفنية والإدارية:

إلى جانب الأساس المحاسبي، هناك عدة جوانب فنية وإدارية في النظام الليبي لا تتلاءم مع متطلبات تطبيق IPSAS:

أ- الضعف في البنية التحتية التكنولوجية: تعتمد الأنظمة المحاسبية الحكومية في ليبيا على عمليات يدوية أو أنظمة غير متطورة، مما يجعل من الصعب جدًا تسجيل ومعالجة البيانات المعقدة التي يتطلبها أساس الاستحقاق. تتطلب معايير IPSAS أنظمة محاسبية آلية ومتقدمة قادرة على تتبع الأصول الثابتة، والالتزامات طويلة الأجل، والمخصصات (الخضر، 2020).

ب- نقص الكفاءات البشرية: لا يمتلك العديد من المحاسبين والموظفين في القطاع الحكومي الليبي المعرفة والمهارات اللازمة لتطبيق معايير IPSAS، والتي تتطلب فهمًا عميقًا لمفاهيم مثل القيمة العادلة، والاعتراف بالإيرادات، وإهلاك الأصول (امعرف، شعيتير، و زوبي، 2022).

ج- غياب الإطار التشريعي الملائم: تفتقر ليبيا إلى الإطار القانوني والتشريعي الذي يدعم التحول إلى أساس الاستحقاق ويجيز تطبيق معايير IPSAS. القانون المالي الحالي لا يزال يركز على الأساس النقدي، مما يجعل أي محاولة لتطبيق المعايير الدولية تتعارض مع القوانين القائمة (الجريدي، 2017).

3. متطلبات التحول:

لجعل النظام المحاسبي الليبي ملائمًا لتطبيق IPSAS، يجب سد الفجوة بين الوضع الحالي والمتطلبات الدولية. وهذا يتطلب خطة عمل شاملة تتضمن:

أ- تحديث الإطار التشريعي: يجب سن قوانين وتشريعات جديدة تلزم الوحدات الحكومية بالتحول إلى أساس الاستحقاق واعتماد معايير IPSAS (العبيدي، 2019).

ب- تطوير البنية التحتية التكنولوجية: يتطلب التحول استثمارًا كبيرًا في أنظمة معلومات محاسبية متكاملة وقادرة على التعامل مع تعقيدات أساس الاستحقاق.

ج- التدريب والتأهيل: يجب إطلاق برامج تدريب مكثفة للموظفين الحكوميين لتزويدهم بالمعرفة والمهارات اللازمة لتطبيق IPSAS.

د- التغيير الثقافي والإداري: يعد التغلب على مقاومة التغيير من أهم العوائق. يتطلب الأمر دعمًا قويًا من القيادات العليا وإقناعًا بفوائد التحول على المدى الطويل (IFAC، 2014).

بشكل عام، فإن النظام المحاسبي الحكومي الليبي في صورته الحالية لا يعد ملائماً لتطبيق معايير IPSAS. ومع ذلك، فإن هذه النقطة لا تعني استحالة التحول بل تؤكد على أن العملية تتطلب تخطيطاً دقيقاً واستثماراً كبيراً وجهداً إصلاحياً شاملاً من جميع الأطراف المعنية.

### ثامناً: الإطار المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي:

يعد تطوير النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا خطوة ضرورية لضمان تحقيق الشفافية والمساءلة والحوكمة المالية الفعالة في إدارة المال العام. يتطلب هذا التطوير صياغة إطار متكامل يعالج أوجه القصور التشريعية والتنظيمية والفنية والبشرية والتكنولوجية. يتكون هذا الإطار المقترح من ثلاثة محاور رئيسية هي: المحور التشريعي والتنظيمي المحور الفني والمحاسبي والمحور البشري والتكنولوجي. حيث يعاني النظام المحاسبي الحكومي الليبي من تحديات جوهرية تتمثل في:

1. الاعتماد على الأساس النقدي مما يُقلل من الشفافية والمساءلة.
2. هيكل الموازنة على أساس البنود الذي لا يعكس الأداء أو التكاليف.
3. ضعف البنية التشريعية والتنظيمية الداعمة للإصلاح المحاسبي.
4. نقص الكوادر المؤهلة والبنية التحتية التكنولوجية.

وبناءً عليه، يقترح الباحث إطاراً شاملاً لتنفيذ الإصلاح المحاسبي الحكومي وفق مبادئ ومعايير IPSAS، على مراحل مدروسة مع مراعاة والبيئة الليبية. وان هذا الإطار المقترح يضع مساراً واقعياً ومنهجياً لتحويل النظام المحاسبي الحكومي الليبي من الأساس النقدي وموازنة البنود إلى منظومة متكاملة متوافقة مع IPSAS على أساس الاستحقاق. جوهره هو التدرج والتكامل بين التشريع والتنظيم والمحاسبة والموارد البشرية والتكنولوجية، مع مراعاة خصوصية البيئة المؤسسية الليبية، وفيما يلي ركائز وأهداف ومراحل الإطار المقترح:

#### أ- الركائز الأساسية للإطار المقترح:

##### (1) الأساس النقدي وموازنة البنود:

يعتمد الأساس النقدي على الاعتراف بالعمليات عند الدفع والتحصيل فقط، ما يحد من القدرة على قياس الالتزامات والأصول والتكاليف الحقيقية، أما موازنة البنود فتركز على المدخلات (بنود الإنفاق) بدلاً من النتائج، فتضعف الربط بين الإنفاق والأداء.

##### (2) الفجوة مع IPSAS والاستحقاق:

معايير IPSAS خاصة على أساس الاستحقاق—تتطلب الاعتراف والقياس الشامل للأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات وفقاً لحدوثها الاقتصادي، وإعداد قوائم مالية كاملة وإفصاحات موسعة، وهذه المتطلبات تتجاوز الممارسات الحالية، ما يخلق فجوة في الشفافية والمساءلة وإدارة الأداء.

### 3) التحول التدريجي:

الانتقال الفجائي يعرض النظام لمخاطر تشغيلية وتشريعية وبشرية، والتدرج يسمح ببناء القدرات، وتعديل التشريعات، وتطوير الأنظمة، وتجريب السياسات قبل التعميم، مع إدارة المخاطر وتعلم مؤسسي مستمر.

### 4) التكامل المؤسسي: ان نجاح التحول يتطلب تناغمًا بين:

- التشريع والتنظيم: لتثبيت الإلزام والحوكمة.
- المحاسبة والقياس والإفصاح: لتوحيد السياسات والمعالجات.
- الموارد البشرية والبنية التكنولوجية: لضمان التنفيذ الفعال والدعم المستدام.

### ب- أهداف الإطار المقترح

- 1) المواءمة مع IPSAS: اعتماد مبادئ الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح وفق IPSAS ، مع تكيفها للبيئة الليبية.
- 2) تعزيز الشفافية والمساءلة: عبر قوائم مالية موحدة وإفصاحات معيارية وربط الإنفاق بالنتائج.
- 3) تحسين تخصيص الموارد: من خلال معلومات مالية موثوقة تدعم قرارات الموازنة والأداء.
- 4) التحول إلى موازنة البرامج والأداء: ربط التمويل بالأهداف والنتائج، وتطوير مؤشرات أداء قابلة للقياس.
- 5) بناء القدرات المستدامة: إعداد مسارات مهنية وتدريبية وتطوير مؤسسي طويل الأمد.
- 6) بنية معلومات مالية متكاملة: عبر GFMIS يربط المحاسبة والموازنة والخزينة والأصول والتقارير.

### ج- محاور الإطار المقترح

#### أولاً: المحور التشريعي والتنظيمي:

#### 1 - أوجه القصور الحالية:

أ - تقادم القوانين: نصوص لا تعكس أفضل الممارسات الحديثة ولا تدعم الاستحقاق أو الإفصاح الشامل.

- ب - غياب الإلزام بـ IPSAS: عدم وجود نص قانوني واضح يفرض تبني المعايير الدولية.
- ج - تشتت الصلاحيات: تضارب أو تداخل بين الجهات الرقابية والتنفيذية يضعف المساءلة.
- د - ضعف الاستقلالية المهنية: غياب كيان مهني حكومي مستقل يقود التطوير المحاسبي.
- هـ - الاعتماد على الأساس النقدي: نصوص نافذة تُقنن الاعتراف النقدي وتحد من التطوير.

## 2 - الإطار المقترح للتطوير التشريعي والتنظيمي: (تطوير الإطار القانوني):

يعتبر الإطار التشريعي حجر الأساس لأي إصلاح محاسبي حكومي، إذ لا يمكن تطوير النظام المحاسبي دون وجود بيئة قانونية تدعمه وتضمن تطبيقه. تعاني ليبيا من قصور تشريعي واضح في هذا المجال حيث لا تزال القوانين المنظمة للمحاسبة الحكومية تعتمد على أنظمة قديمة ومواد غير متوافقة مع متطلبات المحاسبة الحديثة أو معايير IPSAS. لذلك يوصى بإعادة صياغة قانون النظام المالي للدولة بحيث يعزز مبادئ الشفافية والمساءلة المالية، ويحدد بوضوح صلاحيات ومسؤوليات الجهات الحكومية المختلفة خاصة وزارة المالية وديوان المحاسبة. كما يجب تعديل اللوائح التنفيذية لتكون متوائمة مع التحول نحو أساس الاستحقاق في المحاسبة بما يسمح بتسجيل الالتزامات والإيرادات عند نشوئها وليس عند تحصيلها فقط. كما تواجه المحاسبة الحكومية الليبية تحديًا كبيرًا يتمثل في غياب نظام موحد بين الوزارات والهيئات والمؤسسات العامة، مما يؤدي إلى تكرار الأخطاء وصعوبة إعداد التقارير المالية المجمعة.

ووفقا لما تقدم يمكن توضيح عناصر الإطار المقترح للتطوير التشريعي والتنظيمي على النحو التالي:

### (1) قانون مالي حكومي جديد:

- اعتماد IPSAS كمرجعية: يرسخ الالتزام ويمنح قوة قانونية للتطبيق.
- التحول المرهلي إلى الاستحقاق: تحديد مراحل زمنية ومعالم إنجاز واضحة.

### (2) تعديل القوانين واللوائح:

- قانون النظام المالي واللوائح التنفيذية: مواءمة المصطلحات، تعريفات الأصول والخصوم، قواعد الاعتراف والقياس، ومتطلبات الإفصاح.
- نص على توحيد السياسات: إلزام الجهات بسياسات محاسبية موحدة وإعداد قوائم مالية موحدة للدولة.

### (3) إنشاء إطار مؤسسي داعم: (مجلس وطني للمحاسبة الحكومية):

- تبني IPSAS وتكييفها: إصدار معايير تطبيقية وأدلة إجرائية.

- متابعة التطبيق والتحديث: تقييم دوري، تقارير امتثال، وخطط تحسين.

#### (4) تحديد الأدوار المؤسسية:

- وزارة المالية: السياسات، الموازنة، التوحيد المالي.

- ديوان المحاسبة: الرقابة الخارجية، تقييم الامتثال، تقارير الأداء.

- مصرف ليبيا المركزي: إدارة الخزينة، الحسابات الحكومية، الربط مع النظام المالي.

#### (5) إصلاح النظام الموازي:

- الانتقال إلى موازنة البرامج والأداء: تصميم هيكل برامج، مؤشرات نواتج ومخرجات، وربط التمويل بالأهداف.

- الربط مع التقارير المالية وفق: IPSAS مواءمة التصنيف الموازي مع دليل الحسابات، وإظهار أثر الإنفاق على النتائج في التقارير.

#### ثانياً: المحور الفني والمحاسبي

##### 1 - أوجه القصور الفنية الحالية:

(1) قيد العمليات نقدياً فقط: غياب الاعتراف بالالتزامات المستحقة والإيرادات المكتسبة.

(2) عدم الاعتراف بالأصول والخصوم: ضعف إدارة الأصول الحكومية وتقييم الالتزامات.

(3) غياب القوائم المالية المتكاملة: الاكتفاء بحسابات ختامية نقدية دون قوائم معيارية.

(4) ضعف الإفصاح: نقص الإيضاحات والسياسات المحاسبية المعلنة.

(5) غياب دليل حسابات موحد: اختلاف التصنيفات والمعالجات بين الجهات.

##### 2 - الإطار المقترح للتطوير الفني والمحاسبي:

يمثل التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية خطوة محورية لتطوير النظام المالي في ليبيا. فأساس الاستحقاق يتيح تسجيل العمليات المالية بمجرد تحققها وليس عند تسديدها نقداً، مما يوفر صورة أكثر واقعية للوضع المالي للدولة، إلا أن هذا التحول يتطلب مراحل انتقالية، تبدأ بتطبيق أساس الاستحقاق المعدل ثم التوسع تدريجياً نحو التطبيق الكامل. كما يحتاج إلى إعداد دليل محاسبي متكامل وتطوير نظم محاسبية إلكترونية قادرة على معالجة البيانات بدقة

وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) لا يمكن أن يتم دفعة واحدة في السياق الليبي نظراً للتحديات الهيكلية والبشرية والتكنولوجية، لذلك يوصى باعتماد منهج تدريجي يقوم على تحديد الأولويات. في المرحلة الأولى، يركز التطبيق على معايير العرض والإفصاح المالي، وفي المرحلة الثانية يتم الانتقال إلى معايير تقييم الأصول والخصوم، بينما تخصص المرحلة

النهائية لتطبيق المعايير المعقدة المرتبطة بقياس الأداء المالي والالتزامات طويلة الأجل. هذا النهج المرهلي يقلل من مخاطر الفشل في التطبيق ويعزز فرص النجاح المؤسسي.

كما ان تعدد الأدلة المحاسبية بين الجهات الحكومية الليبية يؤدي إلى تضارب في أساليب التسجيل وإلى ضعف الاتساق في التقارير المالية. لذا فإن إعداد دليل حسابات موحد يعد ضرورة فنية لتوحيد المفاهيم المحاسبية وتبويب الحسابات بطريقة تسهل التحليل والمقارنة بين الوحدات الحكومية. يجب أن يتضمن الدليل تصنيفات واضحة للإيرادات والنفقات والأصول والخصوم والاحتياطات وأن يصمم بما يتماشى مع مبادئ معايير IPSAS. تطبيق هذا التوحيد يسهل إعداد الموازنات العامة والبيانات الختامية ويحسن دقة المراقبة المالية. ووفقاً لما تقدم يمكن توضيح عناصر الإطار المقترح للتطوير الفني والمحاسبي على النحو التالي:

أ- التحول التدريجي في الأساس المحاسبي:

- 1) المرحلة الأولى IPSAS النقدي: توحيد الاعتراف النقدي، تحسين الإفصاح، إعداد تقارير وفق نموذج IPSAS النقدي، تأسيس بنية حوكمة البيانات.
- 2) المرحلة الثانية الأساس النقدي المعدل: إدخال عناصر استحقاق محددة (مثل الذمم الدائنة/المدينة، بعض الأصول)، تحسين التسويات، بناء سجل أصول أولي، تجريب وحدات نموذجية.
- 3) المرحلة الثالثة الاستحقاق الكامل: الاعتراف الشامل بالأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات، إعداد قوائم مالية كاملة موحدة، تطبيق سياسات إهلاك وقياس القيمة، توحيد الإفصاحات.

ب- تطوير السياسات المحاسبية:

- 1) دليل سياسات حكومية:
  - الاعتراف والقياس: معايير الإيرادات غير التبادلية، المنح، الالتزامات القانونية، المخصصات، الأصول غير المنتجة.
  - العرض والإفصاح: هيكل القوائم، السياسات المحاسبية، أحكام التقدير، المخاطر المالية، الالتزامات المحتملة.
  - توحيد المعالجات: إلزام الجهات بتطبيق موحد، مع آليات اعتماد وتحديث دورية.
- 2) تطوير دليل الحسابات الحكومي: دليل موحد متوافق مع: IPSAS

- ترميز هرمي يربط الحسابات بالتصنيف الاقتصادي والوظيفي للموازنة.
- دعم إعداد التقارير المالية والإحصائية مثل (GFS)، وتمكين التوحيد على مستوى الدولة.
- خرائط ربط (mapping) بين البنود الموازنية والحسابات المحاسبية.

### 3) تطوير التقارير والقوائم المالية:

- قائمة المركز المالي: عرض الأصول والخصوم وصافي الأصول/حقوق الملكية العامة.
- قائمة الأداء المالي: إيرادات ومصروفات وفق الاستحقاق، مع تحليل مصادر الإيرادات غير التبادلية.
- قائمة التدفقات النقدية: وفق منهجية مباشرة/غير مباشرة، مصنفة إلى تشغيلية واستثمارية وتمويلية.
- الإيضاحات المتممة: سياسات محاسبية، أحكام تقديرية، التزامات محتملة، مخاطر مالية، معلومات قطاعية/برامجية.
- حسابات ختامية موحدة: تجميع الجهات العامة، معالجة المعاملات البيئية، وإزالة الازدواج.

### ثالثاً: المحور البشري والتكنولوجي:

يمثل العنصر البشري محور النجاح في أي إصلاح محاسبي، لذلك يجب تطوير مهارات الكوادر المحاسبية العاملة في القطاع الحكومي الليبي من خلال برامج تدريبية مستمرة، ينبغي أن تشمل هذه البرامج موضوعات متقدمة مثل تطبيق معايير IPSAS، إعداد التقارير المالية واستخدام الأنظمة المحاسبية الإلكترونية والرقابة الداخلية الحديثة. كما يوصى بالتعاون مع الجامعات المحلية والدولية لإطلاق برامج دبلوم وماجستير مهني في المحاسبة الحكومية، لضمان استدامة التطوير في الكفاءات.

وفي ظل التحول الرقمي تعد التكنولوجيا أحد أهم محركات الإصلاح المالي يجب تطوير نظام معلومات مالية متكامل يربط بين الوزارات والمؤسسات العامة ويتيح متابعة الأداء المالي بشكل لحظي، النظام يجب أن يمكن من إعداد التقارير المالية التفاعلية وتحليل الانحرافات بين الموازنات والخطط وتقديم مؤشرات الأداء المالي بشكل دقيق، مما يسهم في تقليل الأخطاء البشرية وتحسين كفاءة اتخاذ القرار المالي، واستناداً على ما تقدم فتنه يمكن توضيح عناصر الاطار المقترح للعنصر البشري والتكنولوجي وفق الآتي:

## 1- أوجه القصور الحالية:

- أ- نقص الكفاءات في IPSAS والاستحقاق: محدودية الخبرة العملية والمعرفة النظرية.
- ب- برامج تدريب محدودة: غياب مسارات مهنية متخصصة ومستدامة.
- ج- ضعف نظم المعلومات: أنظمة يدوية أو مجزأة، وقصور في التكامل والرقابة.
- د- ضعف تكامل البيانات: صعوبات في التوحيد وإعداد التقارير الموحدة.

## 2 - الإطار المقترح للتطوير البشري والتكنولوجي

### أ- التطوير البشري وبناء القدرات:

- (1) وضع خطة وطنية للقدرات: تحديد الكفاءات المطلوبة، فجوات المهارات، مسارات تدريبية متعددة المستويات.
- (2) برامج تدريب متدرجة في:
  - مفاهيم IPSAS: تطبيقات، حالات عملية:
  - الاستحقاق: الاعتراف والقياس، التسويات، الإهلاك، المخصصات.
  - محاسبة الأصول الحكومية: الجرد، التقييم، إدارة دورة الحياة.
  - إدراج IPSAS أكاديمياً ومهنيًا: تطوير المناهج الجامعية وبرامج المعاهد المالية.
  - مسار "محاسب حكومي معتمد": معايير اعتماد، امتحانات، ساعات تطوير مهني مستمر.

### ب- التطوير التكنولوجي ونظم المعلومات:

- (1) GFMIS متكامل: يربط المحاسبة والموازنة والخزينة وإدارة الأصول والمشتريات والرواتب.
- (2) تكامل البيانات: واجهات معيارية، مستودع بيانات حكومي، معايير ترميز موحدة.
- (3) تقارير فورية ورقابة: لوحات مؤشرات، إنذارات مبكرة، رقابة سابقة ولاحقة، سجلات مراجعة إلكترونية.
- (4) التحول الرقمي والدعم المؤسسي:
  - أتمتة الدورة المستندية: أوامر الصرف، العقود، المشتريات، الجرد—بتوقيع رقمي وسير عمل واضح.
  - أمن المعلومات والحوكمة الرقمية: ضوابط وصول، تشفير، استمرارية الأعمال، إدارة المخاطر السيبرانية.

- وحدات دعم فني محاسبي: فرق داخلية مختصة بالدعم والتدريب وضمان الجودة.

### الجدول رقم (2) مراحل التنفيذ والمخرجات

المرحلة	المدة	المخرجات الرئيسية
قصيرة الأجل	1 - 2 سنة	تطبيق IPSAS النقدي، تعديل تشريعات أساسيه، دليل سياسات أولي، تصميم دليل حسابات موحد، إطلاق برامج تدريب تأسيسي.
متوسطة الأجل	3 - 5 سنة	الأساس النقدي المعدل، تشغيل أولي لـ GFMIS ، سجلات أصول أولية، وحدات نموذجية للاستحقاق ، تقارير موحدة تجريبية.
طويلة الأجل	6 - 8 سنة	الاستحقاق الكامل، قوائم مالية موحدة للدولة، موازنة برامج وأداء ناضجة، تكامل تقني شامل، اعتماد مهني واسع.

مع ملاحظة أنه من الأفضل اعتماد (نهج الموجات) لتطبيق الاستحقاق — بدءًا بوزارات مختارة ذات جاهزية أعلى، ثم التوسع التدريجي مع تقييمات دورية ومعايير خروج ودخول واضحة.

رابعاً: اعتبارات تطبيقية ومخاطر وضمانات:

#### 1. حوكمة التحول:

- أ- تشكيل لجنة توجيه عليا برئاسة وزارة المالية وعضوية الجهات الرقابية والمصرف المركزي والمجلس الوطني للمحاسبة الحكومية.
- ب- يتولى مكتب إدارة البرنامج : لإدارة الجدول الزمني والمخاطر والتواصل وضمان الجودة.

#### 2. إدارة المخاطر:

- أ- مخاطر تشريعية: تأخر الإقرار يعالج بخطط انتقالية ولوائح تنفيذية مرحلية.
- ب- مخاطر تقنية: تكامل الأنظمة يعالج بتصميم معماري تدريجي ومعايير بيانات موحدة.
- ج- مخاطر بشرية: مقاومة التغيير تعالج بالتدريب والحوافز والتواصل الشفاف.

#### 3. ضمان الجودة والامتثال:

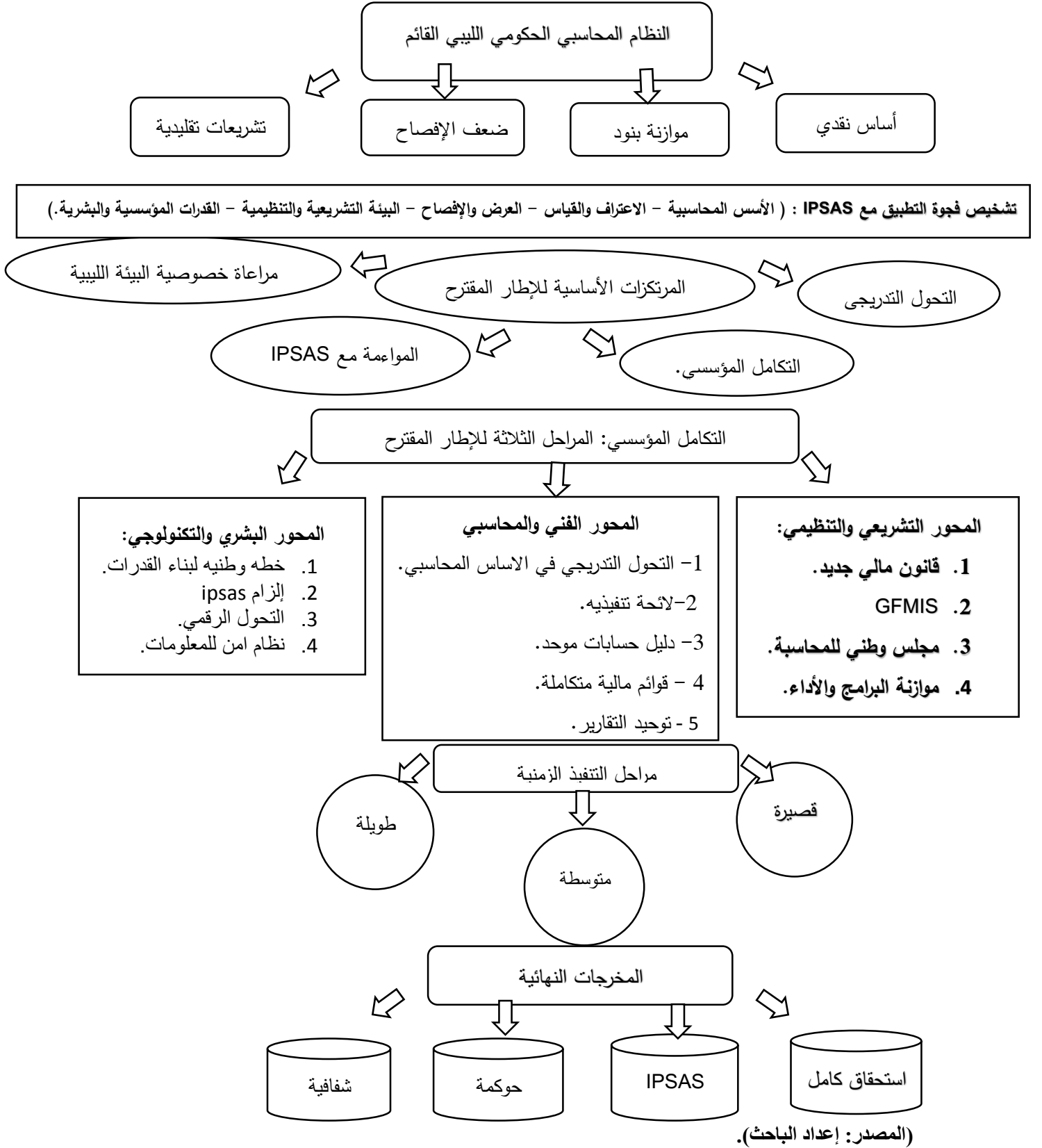
أ- مراجعات دورية: تقارير امتثال لـ IPSAS، مراجعة داخلية وخارجية وتقييم نضج القدرات.

ب- مؤشرات أداء: نسب التغطية المحاسبية وجودة الإفصاح وزمن إعداد التقارير ونسبة الجهات المطبقة للاستحقاق.

ويعتقد الباحث ان الإطار المقترح يمثل خارطة طريق عملية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي، حيث يوازن بين: متطلبات المعايير الدولية وواقع البيئة المؤسسية الليبية مع ضرورة التحول التدريجي المستدام ويسهم تطبيقه في تحقيق شفافية مالية أعلى وتحسين إدارة المال العام وتعزيز الثقة المحلية والدولية في المالية العامة الليبية.

علاوة على ان الإطار المقترح يوازن بين الطموح والمعقولية ويؤسس لإلزام قانوني ويطور من سياسات ومعالجات محاسبية موحدة ويبنى قدرات بشرية وينشئ بنية معلومات مالية متكاملة، وان التدرج من IPSAS النقدي إلى الاستحقاق الكامل مع إصلاح الموازنة نحو البرامج والأداء يخلق منظومة شفافة وقابلة للمساءلة ويعزز الثقة المحلية والدولية في المالية العامة الليبية، ويراعى في هذا الإطار المقترح ان نجاحه يتطلب قيادة مؤسسية واضحة من حيث الاستثمار في البشر والتكنولوجيا، ومن حيث الانضباط في التنفيذ والتقييم المستمر.

الشكل رقم (1) يوضح الإطار المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)



## الخلاصة:

لقد استعرض هذا الفصل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) بشكل معمق، بدءاً من إطارها المفاهيمي ومروراً بالدوافع والأهداف التي حثمت ظهورها، وصولاً إلى تحليل مزاياها وانتقاداتها.

لقد أوضح الفصل أن اعتماد IPSAS يمثل نقلة نوعية في المحاسبة الحكومية العالمية، كونه يركز على أساس الاستحقاق المحاسبي، مما يمكّن الحكومات من تقديم صورة مالية صادقة وشاملة تعكس المركز المالي والأداء الحقيقي بدلاً من الاكتفاء بتتبع التدفقات النقدية. إن المزايا التي تحققها هذه المعايير المتمثلة في تعزيز الشفافية والمساءلة، ورفع جودة المعلومات المالية لدعم اتخاذ القرار، وتحقيق التوافق الدولي تجعلها ركيزة أساسية لأي إصلاح مالي وإداري مستدام.

وفي إطار هذا الفصل، تم التطرق إلى الإطار النظري لتقييم النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا. إن الفجوة الواضحة بين المبادئ المتقدمة لـ IPSAS وواقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي، الذي لا يزال يعتمد في جوهره على الأساس النقدي وأسلوب موازنة البنود التقليدي، تبرز الحاجة الملحة للإصلاح. تتطلب المرحلة القادمة تجاوز التحديات والانتقال المنظم من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، ليس فقط للوفاء بمتطلبات الـ IPSAS، بل لتمكين الحكومة الليبية من تحقيق الكفاءة في إدارة القطاع الحكومي، عبر توفير تقارير مالية شفافة وكاملة تعكس الأداء الحقيقي للدولة. هذا التقييم والربط العملي بين المعيار الدولي والواقع المحلي هو ما ستركز عليه المباحث اللاحقة من البحث.

وفي ذات الفصل تم عرض إطار مقترح يتميز هذا الإطار بدمجه بين ثلاثة محاور رئيسية هي: المحور التشريعي والتنظيمي، والمحور الفني والمحاسبي، والمحور البشري والتكنولوجي، مع تحديد مراحل تنفيذ واضحة ومخرجات قابلة للقياس، واعتماد نهج الموجات في التطبيق. كما يسهم الإطار المقترح في تعزيز الشفافية والمساءلة وتحسين إدارة الموارد العامة، ويوفر أساساً عملياً يمكن أن تسترشد به الجهات الحكومية الليبية في تنفيذ إصلاح محاسبي مستدام ومتوافق مع IPSAS.

## الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

المبحث الأول: إطار الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: اختبارات الفروض

## المقدمة:

يتناول هذا الفصل الجانب العملي الذي يتبع الجانب السابق من الدراسة النظرية، وذلك بغرض جمع الدليل وزيادة موثوقية المعلومات المقدمة في الدراسة التي قد تؤيد أو تعارض وجهة النظر التي تم تكوينها، ويعتمد هذا الجانب على أسلوب الدراسة الميدانية، من خلال اعداد استبانة مكونه من مجموعة من أسئلة توجه الى عينة من مجتمع الدراسة، التي تتعامل مع الواقع الفعلي لمشكلة الدراسة بهدف التعرف على آراء عينة الدراسة وتقييمها لإطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

حيث تم تطرق في هذا الفصل الى مبحثين كالاتي:

المبحث الأول: إطار الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: اختبارات الفروض.

## المبحث الأول: إطار الدراسة الميدانية

### تمهيد:

يهدف هذا المبحث الى توضيح الخطوات المنهجية التي سيتبعها الباحث في سبيل قيامه بالدراسة الميدانية وتحقيقا لذلك ستناول المبحث النقاط الرئيسية التالية:

**نبذة عن وزارتي المالية والتخطيط وديوان المحاسبة الليبي.**

### 1- وزارة المالية الليبية: ( <https://mof.gov.ly/> )

تمثل وزارة المالية الركيزة الأساسية لإدارة الشؤون المالية للدولة إذ تضطلع بمسؤولية رسم السياسات المالية العامة وإعداد الميزانية وتنظيم الإيرادات والإنفاق وإدارة الدين العام بما يحقق الاستقرار المالي ويعزز التنمية الاقتصادية، وتشمل مهامها الرئيسية:

صياغة سياسات منسجمة مع توجهات الحكومة وإعداد الميزانية بما يعكس أولويات التنمية، وتنظيم الضرائب والرسوم والعوائد، وضبط الإنفاق وفق التشريعات لضمان الكفاءة والشفافية، وإدارة الدين الداخلي والخارجي ضمن الحدود المقبولة دولياً وتعزيز الاستقرار المالي، ومتابعة إدارات الحسابات والمراقبين الماليين وتنظيم الحسابات الحكومية ومراقبة تنفيذ الميزانية، وإبرام الاتفاقيات المالية والاقتصادية وتوطيد العلاقات مع المنظمات الدولية، وتحديث النظام المالي وفق المعايير الدولية (IPSAS) ودعم التحول الرقمي.

وتتكون وزارة المالية الليبية من إدارات مركزية مثل: إدارة الميزانية، إدارة الخزانة، إدارة الحسابات، إدارة المراقبين الماليين، إدارة الموارد المالية، إدارة المتابعة، إدارة المؤسسات المالية والتعاون الفني، إدارة الشؤون الإدارية والمالية، إضافة إلى مكاتب مساندة مثل مكتب الشؤون القانونية، مكتب المراجعة الداخلية، مكتب شؤون الوزراء، مكتب شهداء الواجب. كما تتبعها هيئات ومصالح مهمة مثل: مصلحة الضرائب، مصلحة الجمارك، مصلحة أملاك الدولة، مراقبة الخدمات المالية، صندوق تصفية الشركات العامة، مصرف الادخار والاستثمار العقاري، المصرف الريفي، مركز المعلومات والتوثيق، الشركة العامة لخدمات المراكز الإدارية، شركة الاستثمار الوطني

وبناء عليه فان الوزارة ليست مجرد جهاز لإعداد الميزانية بل هي محور إدارة الموارد العامة وضبط الإنفاق وتطوير الأنظمة المالية إضافة إلى دورها في التعاون الدولي مما يجعلها أحد الأعمدة الرئيسة لبناء دولة حديثة قادرة على تحقيق التنمية المستدامة.

## 2 - وزارة التخطيط الليبية: ( <https://www.planning.gov.ly/> )

تمثل وزارة التخطيط العقل الاستراتيجي للدولة إذ تتولى رسم السياسات التنموية وإعداد الخطط الاستراتيجية لضمان الاستخدام الأمثل للموارد وتحقيق التنمية المستدامة وتتمثل أبرز مهامها في: صياغة خطط وطنية متوسطة وطويلة الأجل وبرامج اقتصادية واجتماعية متوازنة، ومتابعة تنفيذ المشروعات التنموية وتقييم أدائها ومعالجة معوقات التنفيذ وتطوير وبناء القدرات داخل أجهزة الدولة وتعزيز ثقافة التخطيط، وضمان تكامل الخطط بين القطاعات وتقديم الدعم الفني للوزارات، ووضع سياسات لاستغلال الموارد الطبيعية والبشرية واقتراح مصادر جديدة للإيرادات، وإعداد برامج مشتركة مع المنظمات الدولية والمشاركة في الاتفاقيات التنموية. وتتكون وزارة التخطيط الليبية من الإدارات المركزية (إدارة التخطيط الاستراتيجي والسياسات العامة - إدارة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، إدارة المتابعة والتقييم، إدارة التعاون الدولي، إدارة المعلومات والتوثيق، إدارة الشؤون الإدارية والمالية) ومكاتب مساندة (مكتب الشؤون القانونية، مكتب المراجعة الداخلية، مكتب الدعم الفني، مكتب الوزير ووكلاء الوزارة)، والهيئات والمصالح التابعة (المركز الوطني للمعلومات والتوثيق، مصلحة الإحصاء والتعداد، هيئة التنمية المستدامة، مراكز الدراسات والبحوث الاقتصادية والاجتماعية).

وبناء على ما تقدم فإن وزارة التخطيط الليبية هي العقل الاستراتيجي للدولة إذ تضم إدارات مركزية لصياغة السياسات والخطط، مكاتب مساندة لضمان الانضباط الإداري والقانوني، وهيئات ومصالح متخصصة في المعلومات والإحصاء والتنمية المستدامة، هذا الهيكل يعكس دور الوزارة في تنسيق الجهود الوطنية، إدارة الموارد، وتعزيز التعاون الدولي لتحقيق التنمية الشاملة والمستدامة في ليبيا.

## 3 - ديوان المحاسبة الليبي: ( <https://www.audit.gov.ly/ar/> )

يعتبر ديوان المحاسبة الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية، والمسؤول عن حماية المال العام وضمان حسن استخدامه وفق القوانين. وتتمثل أبرز مهامه في:

متابعة الإيرادات والمصروفات والأصول ومراجعة الحسابات الختامية للوزارات والهيئات، وفحص السجلات المالية والتحقق من مطابقة العمليات للتشريعات وإعداد تقارير دورية، وقياس كفاءة استخدام الموارد والكشف عن المخالفات وتقديم توصيات للإصلاح، ووضع استراتيجيات وخطط رقابية وتطوير أساليب العمل وإصدار اللوائح التنظيمية، وتمثيل ليبيا في المنظمات الدولية وإبرام اتفاقيات تعاون والمشاركة في المؤتمرات.

ويتكون ديوان المحاسبة الليبي من إدارات المركزية مثل إدارة الرقابة على الإيرادات العامة، وإدارة الرقابة على الإنفاق العام، وإدارة المراجعة والفحص، وإدارة تقييم الأداء المالي والإداري، وإدارة السياسات الرقابية والتطوير، وإدارة الشؤون الإدارية والمالية، كما يضم مكاتب مساندة مثل: مكتب الشؤون القانونية، ومكتب المراجعة الداخلية، ومكتب العلاقات العامة والإعلام، ومكتب التدريب والتأهيل.

وبهذا فإن الديوان يمثل الضامن الرئيس للنزاهة المالية من خلال الرقابة والتدقيق وتقييم الأداء ورسم السياسات الرقابية إضافة إلى دوره في التعاون الدولي مما يجعله أداة أساسية لدعم الشفافية وتعزيز الثقة العامة وتحقيق التنمية المستدامة.

### مجتمع الدراسة وعينتها:

#### 1- مجتمع الدراسة:

نظرًا لأن الدراسة تتناول النظام المحاسبي الحكومي الليبي ومدى إمكانية تطويره وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، فقد تكون مجتمع الدراسة مما يلي:

المحاسبون الحكوميون وكل الكوادر المهنية المرتبطة بالمحاسبة الحكومية من (مدراء إدارات الحسابات، رؤساء الأقسام المالية، المراقبون الماليون، المحاسبين الموظفين بوزارتي المالية (الخزانة - الحسابات - الميزانية)، ووزارة التخطيط والمراجعين الأعضاء بديوان المحاسبة.

#### 2- عينة الدراسة:

نظرًا لاتساع مجتمع الدراسة وصعوبة دراسة جميع أفرادها، تم اختيار عينة عشوائية طبقية لأنها أكثر ملاءمة للدراسات التي تتناول تطوير الأنظمة والسياسات، وتم فيها اختيار الأشخاص الأكثر خبرة ودراية بموضوع الدراسة. وتم اختيار عينة مجتمع الدراسة شملت العاملين في وزارتي المالية والتخطيط بالإضافة إلى المراجعين بديوان المحاسبة، وقد تم تحديد حجم العينة بعدد 200 مفردة مستهدفين بالدراسة ووزعت عليهم قائمة الاستبانة لضمان جمع بيانات شاملة تحقق أهداف البحث وكانت الفاقد منها 15 استبيانات والغير صالح لتحليل 6 استبيانات.

### 3 - أسباب اختيار مجتمع الدراسة:

أ - بالنسبة إلى وزارة المالية: موضوع الدراسة يركز على تطوير النظام المحاسبي الحكومي، وبالتالي فإن وزارة المالية هي الأكثر ارتباطاً به، والأقدر على تقييم واقعه وتحديد فجواته واقتراح السبل المثلى لتطويره وهي التي تتأثر بأي تعديل أو تطوير يطرأ على هذا النظام.

وزارة المالية هي الجهة المركزية لإدارة المال العام وهي المسؤولة عن إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وجمع الإيرادات، وتوزيع النفقات. وتضع السياسات المالية والمحاسبية حيث تصدر التعليمات واللوائح التي تحدد كيفية تطبيق الأنظمة المحاسبية في الجهات الحكومية. وغالباً ما تكون وزارة المالية هي الموجه في تبني الإصلاحات المحاسبية والانتقال من الأساس النقدي إلى الأساس الاستحقاق والتحول إلى المعايير الدولية (IPSAS). كما أنها توفر البيانات المالية الشاملة لأنها تجمع الحسابات من مختلف الوزارات والهيئات، مما يجعلها مصدراً أساسياً للمعلومات. وتقييم واقع المحاسبة الحكومية لا يمكن أن يتم إلا عبر الجهات التي تنتج هذه البيانات. كما أن التطوير المقترح للنظام المحاسبي لن يطبق إلا في مؤسسات الجهاز الإداري للدولة لذلك من المنطقي أن تكون وزارة المالية جزءاً من مجتمع الدراسة.

### ب - بالنسبة إلى وزارة التخطيط:

هي الجهة المكلفة بالربط بين الخطط التنموية والموازنات فهي تحدد الأولويات الاقتصادية والاجتماعية، وترجمها إلى مشاريع وبرامج تحتاج إلى تمويل، ووجود وزارة التخطيط ضمن مجتمع الدراسة يحقق التكامل بين التخطيط والمحاسبة لان وزارة التخطيط توضح كيف يتم ربط الأهداف الاستراتيجية بالموارد المالية، وهو جانب مهم في تقييم كفاءة النظام المحاسبي. كما أن وزارة التخطيط لها تأثير على تخصيص الموارد، لأنها تحدد المشاريع الاستثمارية الكبرى، وبالتالي تؤثر

على كيفية تسجيل النفقات والإيرادات في النظام المحاسبي. ووجود وزارة التخطيط ضمن مجتمع الدراسة يعطي مؤشر على التنسيق المؤسسي حيث يوضح العلاقة بين التخطيط المالي والمحاسبة الحكومية.

ج - بالنسبة الى ديوان المحاسبة: يمثل الجهة الرقابية العليا وهو مسؤول عن مراجعة الحسابات الحكومية وضمان الالتزام بالقوانين واللوائح، مسؤول عن تقييم الأداء المالي حيث يقدم تقارير دورية عن كفاءة وشفافية استخدام المال العام، ومن أهدافه كشف الثغرات والمخالفات ويحدد نقاط الضعف في النظام المحاسبي، مما يساعد الباحث على فهم التحديات العملية، كما أنه يتمتع بالاستقلالية النسبية كجهاز رقابي مستقل، ويوفر منظوراً مختلفاً عن الوزارات التنفيذية، مما يثري الدراسة ويجعلها أكثر شمولاً.

يرى الباحث أن اختيار هذه الجهات الثلاث يعكس تكاملاً منهجياً متكامل الأبعاد؛ إذ تضطلع وزارة المالية بمسؤولية الإدارة والتنفيذ المالي، بينما تقوم وزارة التخطيط بدور التخطيط الاستراتيجي وربط الموارد بالأهداف، في حين يتولى ديوان المحاسبة مهمة الرقابة والتقييم المستقل. وبهذا الترتيب تتشكل لدى الباحث صورة شاملة لدورة المال العام تبدأ بالتخطيط، مروراً بالتنفيذ، وصولاً إلى الرقابة والتقويم.

## صدق وثبات أداة الدراسة

### 1. صدق الاستبيان:

يقصد بصدق أداة الدراسة أن تقيس عبارات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال أنواع الصدق التالية:

#### أ. الصدق الظاهري للاستبيان (صدق المحكمين)

اختبر الباحث صدق أداة الدراسة إذ تم استخدام أسلوب الصدق وذلك من خلال عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من أصحاب الخبرة في مجال الدراسة وقد أخذ الباحث بغالبية ملاحظات المحكمين لوضعها في صيغتها النهائية.

## ب. الصدق التمييزي

الصدق التمييزي أو صدق المقارنة الطرفية ويحسب باستخدام اختبار  $t$  لعينتين مستقلتين لمعرفة الفرق بين المجموعتين المتطرفين، فقيمة  $t$  المحسوبة لدلالة الفرق بين المجموعتين المتطرفتين في الدرجة الكلية تمثل الصدق التمييزي للمقياس. ولتحقيق ذلك، يتم ترتيب الدرجات الكلية لمفردات الاستبيان ترتيباً تنازلياً من أعلى درجة إلى أقل درجة. وحددت المجموعتان المتطرفتان في الدرجة الكلية بنسبة 27% في كل مجموعة. ومن خلال اختبار  $t$  لعينتين مستقلتين، تم الحصول على قيمة الدلالة المحسوبة والتي تساوي 0.001 لجميع محاور الاستبيان وهي أصغر من 0.05 مما يدل على أن الأداة تمتاز بصدق تمييزي أي لها قدرة تمييزية عالية.

### جدول (3)

#### نتائج اختبار $t$ لاختبار الفرق بين المجموعتين

المقياس	المجموعة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفرق بين المتوسطين	قيمة اختبار $t$	مستوى الدلالة
واقع النظام المحاسبي	المجموعة العليا	59.36	3.334	20.98	22.478	< 0.001
	المجموعة الدنيا	38.38	5.046			
فجوات الأسس المحاسبية	المجموعة العليا	23.40	1.191	8.23	27.375	< 0.001
	المجموعة الدنيا	15.17	1.545			
فجوات الاعتراف والقياس	المجموعة العليا	23.57	1.063	7.31	26.361	< 0.001
	المجموعة الدنيا	16.26	1.449			
فجوات العرض والإفصاح	المجموعة العليا	23.83	0.908	7.23	23.316	< 0.001
	المجموعة الدنيا	16.60	1.795			
فجوات البيئة التشريعية	المجموعة العليا	14.76	0.431	5.45	24.038	< 0.001
	المجموعة الدنيا	9.31	1.405			
فجوات القدرات المؤسسية	المجموعة العليا	19.93	0.261	6.43	27.921	< 0.001
	المجموعة الدنيا	13.50	1.469			
الهيكل الفني للنظام المحاسبي	المجموعة العليا	24.21	0.871	6.40	18.815	< 0.001
	المجموعة الدنيا	17.81	2.027			
كفاءة الإجراءات المحاسبية	المجموعة العليا	19.88	0.328	5.07	19.808	< 0.001
	المجموعة الدنيا	14.81	1.627			
البنية التكنولوجية الداعمة	المجموعة العليا	24.17	0.853	6.50	19.017	< 0.001
	المجموعة الدنيا	17.67	2.044			
القدرات المؤسسية	المجموعة العليا	19.69	0.468	5.74	24.977	< 0.001
	المجموعة الدنيا	13.95	1.413			
متطلبات الحوكمة والرقابة	المجموعة العليا	19.62	0.623	5.91	24.205	< 0.001
	المجموعة الدنيا	13.71	1.453			

تشير نتائج جدول (3) إلى أن اختبار الصدق التمييزي للأداة أظهر قدرة عالية على التمييز بين المجموعتين المتطرفتين في درجات الاستبيان، حيث تمثل قيمة  $t$  لكل المحاور دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.001، وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05 المعتمد. فقد بلغ الفرق بين متوسط درجات المجموعة العليا والدنيا في واقع النظام المحاسبي 20.98، مع قيمة  $t$  بلغت 22.478، مما يدل على قدرة المقياس على تمييز الأفراد ذوي الأداء المرتفع عن ذوي الأداء المنخفض. كما أظهرت النتائج فروقاً واضحة ودالة إحصائية في جميع محاور الفجوات، بما في ذلك فجوات الأسس المحاسبية، والاعتراف والقياس، والعرض والإفصاح، والبيئة التشريعية، والقدرات المؤسسية، وكذلك في محاور مقترحات التطوير مثل الهيكل الفني للنظام، وكفاءة الإجراءات المحاسبية، والبنية التكنولوجية الداعمة، والقدرات المؤسسية، ومتطلبات الحوكمة والرقابة. هذه النتائج تؤكد أن الأداة تمتاز بصدق تمييزي عالي، أي أنها قادرة على التمييز بين المستويات المختلفة للمستجيبين، ما يعزز موثوقية نتائج الدراسة ويضمن أن البيانات المجموعة تعكس فروقاً حقيقية بين أفراد العينة في تقييم النظام المحاسبي الحكومي الليبي ومتطلبات IPSAS.

### ج. صدق الاتساق الداخلي:

لإجراء صدق الاتساق الداخلي قام الباحث بإيجاد الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد مع بعده ومع الدرجة الكلية للمقياس، كما قام الباحث بإيجاد معامل الارتباط بين الأبعاد والدرجة الكلية للمقياس والنتائج موضحة في الجداول (4) و (5)، حيث يتضح من هذه الجداول بأن جميع الفقرات ترتبط مع الدرجة الكلية للاستبيان. أي أن فقراته دالة إحصائية، حيث نجد أن معنوي معاملات الارتباط المحسوبة لكل فقرة من فقراته أقل من 0.05، في جميع فقرات الاستبيان أي يوجد ارتباط معنوي ومنه تعتبر فقرات الاستبيان، صادقة ومتسقة داخليا، لما وضعت لقياسه.

أولا: بين درجات كل فقرة مع بعدها والدرجة الكلية للمقياس

### جدول رقم (4)

معاملات الارتباط لفقرات المقياس مع الدرجة الكلية للبعد ومع الدرجة الكلية للمقياس

رقم الفقرة	ارتباطه بالبعد	ارتباطه بالدرجة الكلية للمقياس	رقم الفقرة	ارتباطه بالبعد	ارتباطه بالدرجة الكلية للمقياس
<b>واقع النظام المحاسبي</b>					
1	0.554**	0.410**	8	0.780**	0.568**
2	0.309**	0.291**	9	0.737**	0.493**

رقم الفقرة	ارتباطه بالبعد	ارتباطه بالدرجة الكلية للمقياس	رقم الفقرة	ارتباطه بالبعد	ارتباطه بالدرجة الكلية للمقياس
3	0.659**	0.474**	10	0.761**	0.427**
4	0.631**	0.523**	11	0.768**	0.411**
5	0.651**	0.525**	12	0.616**	0.454**
6	0.625**	0.478**	13	0.639**	0.493**
7	0.694**				0.528**
<b>فجوات الأسس المحاسبية</b>			<b>فجوات الاعتراف والقياس</b>		
1	0.746**	0.561**	1	0.647**	0.505**
2	0.708**	0.547**	2	0.716**	0.499**
3	0.791**	0.664**	3	0.776**	0.602**
4	0.686**	0.624**	4	0.736**	0.556**
5	0.703**	0.576**	5	0.659**	0.618**
<b>فجوات العرض والإفصاح</b>			<b>فجوات البيئة التشريعية</b>		
1	0.718**	0.554**	1	0.835**	0.615**
2	0.759**	0.677**	2	0.843**	0.592**
3	0.766**	0.615**	3	0.818**	0.585**
4	0.706**		<b>الهيكل الفني للنظام المحاسبي</b>		
5	0.676**	0.472**	1	0.617**	0.517**
<b>فجوات القدرات المؤسسية</b>			2	0.764**	0.586**
1	0.738**	0.649**	3	0.791**	0.608**
2	0.801**	0.575**	4	0.729**	0.656**
3	0.779**	0.653**	5	0.763**	0.549**
4	0.815**		<b>البنية التكنولوجية الداعمة</b>		
<b>كفاءة الإجراءات المحاسبية</b>			1	0.669**	0.631**
1	0.775**	0.597**	2	0.747**	0.579**
2	0.853**	0.655**	3	0.730**	0.660**
3	0.843**	0.684**	4	0.757**	0.655**
4	0.689**	0.704**	5	0.763**	0.616**
<b>القدرات المؤسسية</b>			<b>متطلبات الحوكمة والرقابة</b>		
1	0.787**	0.677**	1	0.830**	0.702**
2	0.815**	0.690**	2	0.875**	0.644**
3	0.836**	0.641**	3	0.812**	0.729**
4	0.836**	0.696**	4	0.844**	0.725**

تشير نتائج جدول (4) إلى أن جميع فقرات الاستبيان أظهرت ارتباطاً معنوياً قوياً مع الدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه وكذلك مع الدرجة الكلية للمقياس، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين 0.309 و0.875 وكانت جميعها معنوية عند مستوى أقل من 0.05 . ويعني ذلك أن كل فقرة تساهم بشكل موثوق في قياس البعد الذي تنتمي إليه وتعكس بدرجة جيدة المقياس الكلي، ما يؤكد أن أداة

الدراسة تتمتع بصدق داخلي واتساق داخلي عالي. تعكس هذه النتائج موثوقية الفقرات وقدرتها على قياس المفهوم المستهدف بشكل متنسق، مما يضمن أن البيانات المجموعة تعكس الفروقات الحقيقية بين المستجيبين فيما يخص واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفجواته وفق معايير IPSAS، وكذلك تقييم المقترحات التطويرية المتعلقة بتحسين الأداء المحاسبي والرقابي.

ثانياً: الارتباط بين الدرجة الكلية لكل بعد مع الدرجة الكلية للمقياس

### جدول (5)

#### علاقة الأبعاد بالدرجة الكلية للمقياس

ارتباطه بالدرجة الكلية للمقياس	البعد
0.717**	واقع النظام المحاسبي
0.764**	فجوات الأسس المحاسبية
0.843**	فجوات الاعتراف والقياس
0.781**	فجوات العرض والإفصاح
0.737**	فجوات البيئة التشريعية
0.791**	فجوات القدرات المؤسسية
0.801**	الهيكل الفني للنظام المحاسبي
0.793**	كفاءة الإجراءات المحاسبية
0.891**	البنية التكنولوجية الداعمة
0.853**	القدرات المؤسسية
0.805**	متطلبات الحوكمة والرقابة

تشير نتائج جدول (5) إلى أن جميع الأبعاد الفرعية للاستبيان أظهرت ارتباطاً معنوياً وقوياً بالدرجة الكلية للمقياس، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين 0.717 و 0.891 بمستوى دلالة أقل من 0.001. ويعكس ذلك أن كل بعد يسهم بشكل ملحوظ في تكوين المقياس الكلي ويعكس جوانب مختلفة للواقع المحاسبي الحكومي الليبي وفجواته وفق معايير IPSAS، بالإضافة إلى المقترحات التطويرية. هذه النتائج تؤكد اتساق المقياس داخلياً وموثوقيته، وتدعم استخدامه كأداة صالحة لقياس متغيرات الدراسة بدقة وتمييز فروق المستجيبين بشكل موثوق.

## 2. ثبات الاستبيان

للتحقق من ثبات الأداء قام الباحث بحساب معاملات ثبات المقياس باستخدام الطرق التالية

### أ. معامل ألفا كرونباخ

من أجل اختبار ثبات أداة الدراسة تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ لاختبار الاتساق الداخلي للأداة، حيث تشير النتائج الواردة في الجدول (6) إلى درجة ثبات في استجابات عينة الدراسة كانت 92.6% وهي نسبة مقبولة، لأن قيم ألفا أكثر من 70%. وبالتالي يمكن القول إن هذا المقياس ثابت

بمعنى أن المبحوثين يفهمون بنوده بنفس الطريقة وكما يقصدها الباحث، وعليه يمكن اعتماده في هذه الدراسة الميدانية لكون نسبة تحقيق نفس النتائج لو أعيد تطبيقه مرة أخرى تقدر بـ 92.6%.

### جدول رقم (6)

#### نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة (كرونباخ ألفا)

معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	البعد
0.889	13	واقع النظام المحاسبي
0.776	5	فجوات الأسس المحاسبية
0.748	5	فجوات الاعتراف والقياس
0.773	5	فجوات العرض والإفصاح
0.777	3	فجوات البيئة التشريعية
0.790	4	فجوات القدرات المؤسسية
0.781	5	الهيكل الفني للنظام المحاسبي
0.794	4	كفاءة الإجراءات المحاسبية
0.784	5	البنية التكنولوجية الداعمة
0.834	4	القدرات المؤسسية
0.861	4	متطلبات الحوكمة والرقابة
0.947	57	فقرات المقياس ككل

تشير نتائج جدول (6) إلى أن أداة الدراسة تتمتع بثبات عالٍ عند حساب معامل ألفا كرونباخ، حيث بلغت قيمة ألفا للمقياس الكلي 0.947، أي 94.7%، ما يدل على اتساق داخلي ممتاز للفقرات ومصداقية عالية في قياس المتغيرات المستهدفة. كما أظهرت نتائج ألفا كرونباخ لكل بعد فرعي ثباتاً مقبولاً، إذ تراوحت القيم بين 0.748 و0.889، وهو ما يتجاوز الحد المقبول للثبات (0.70). ويعني ذلك أن جميع الفقرات تقيس المفهوم نفسه بشكل متنسق وأن المبحوثين يفهمون البنود بطريقة موحدة كما قصدها الباحث، مما يجعل الاستبيان أداة موثوقة للاستخدام في الدراسة الميدانية لضمان تكرار النتائج عند إعادة التطبيق.

#### ب. التجزئة النصفية

تم حساب ثبات المقياس عن طريق التجزئة النصفية وذلك بتقسيم فقرات المقياس إلى نصفين، حيث يحتوي النصف الأول على الفقرات الفردية بينما يحتوي على الفقرات الزوجية. تم حساب معامل الارتباط بين مجموع فقرات النصفين حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

## جدول (7)

نتائج اختبار الثبات باستخدام طريقة التجزئة النصفية

معامل الارتباط المصحح باستخدام معادلة سبيرمان براون	معامل الارتباط		البعد
	معدل الفقرات الزوجية	معدل الفقرات الفردية	
0.840	0.724	معدل الفقرات الفردية	واقع النظام المحاسبي
0.650	0.482	معدل الفقرات الفردية	فجوات الأسس المحاسبية
0.600	0.728	معدل الفقرات الفردية	فجوات الاعتراف والقياس
0.665	0.498	معدل الفقرات الفردية	فجوات العرض والإفصاح
0.741	0.588	معدل الفقرات الفردية	فجوات البيئة التشريعية
0.652	0.484	معدل الفقرات الفردية	فجوات القدرات المؤسسية
0.761	0.614	معدل الفقرات الفردية	الهيكل الفني للنظام المحاسبي
0.751	0.602	معدل الفقرات الفردية	كفاءة الإجراءات المحاسبية
0.755	0.607	معدل الفقرات الفردية	البنية التكنولوجية الدائمة
0.803	0.671	معدل الفقرات الفردية	القدرات المؤسسية
0.830	0.709	معدل الفقرات الفردية	متطلبات الحوكمة والرقابة
0.680	0.516	معدل الفقرات الفردية	فقرات المقياس ككل

تشير نتائج جدول (7) إلى أن أداة الدراسة تتمتع بثبات جيد عند استخدام طريقة التجزئة النصفية، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين مجموعات الفقرات الفردية والزوجية بين 0.484 و0.724، وعند تصحيحها باستخدام معادلة سبيرمان-براون تحسنت القيم لتتراوح بين 0.600 و0.840 لكل بعد فرعي، بينما بلغ معامل الارتباط المصحح للمقياس الكلي 0.680. وتدل هذه النتائج على أن المقياس متنسق داخلياً وأن الفقرات موزعة بطريقة تحقق قدرة على قياس المفهوم نفسه بشكل متوازن عبر الفقرات المختلفة، مما يعزز موثوقية الاستبيان ويؤكد إمكانية الاعتماد عليه في جمع البيانات وتحليلها بشكل موثوق.

### أساليب تحليل البيانات:

لبيان مدى استجابة عينة الدراسة لأسئلة أداة القياس، تم استخدام الأسلوب الوصفي الإحصائي من أجل تحليل البيانات واختبار الفرضيات وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإنسانية والاجتماعية (SPSS 27) إذ تم استخدام الوسائل التالية:

### أولاً: الإحصاء الوصفي: ويشمل

#### (1) الجداول التكرارية: متضمنة العدد والنسبة

(2) الرسومات البيانية: متمثلة في الأعمدة البيانية

(3) المتوسط الحسابي: بهدف التعرف على تقييمات عينة الدراسة.

(4) الانحراف المعياري: لقياس درجة تشتت قيم اجابات عينة الدراسة عن الوسط الحسابي.

ثانيا: الاحصاء الاستدلالي: ويشمل

اختبار t-test لعينة واحدة: تم استخدام هذا الاختبار لاختبار فرضيات الدراسة.

## عرض النتائج

### المقدمة:

هدفت الدراسة إلى الاطلاع إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث تم تقسيم آلية عرض النتائج كالآتي:

1- وصف خصائص أفراد العينة.

2- عرض نتائج اتفاق أفراد العينة.

3- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

4- اختبار فرضيات الدراسة.

### أولاً: وصف خصائص العينة

يتناول هذا الجزء النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة من حيث جهة العمل والمؤهل العلمي والتخصص العلمي وسنوات الخبرة والتخصص الوظيفي.

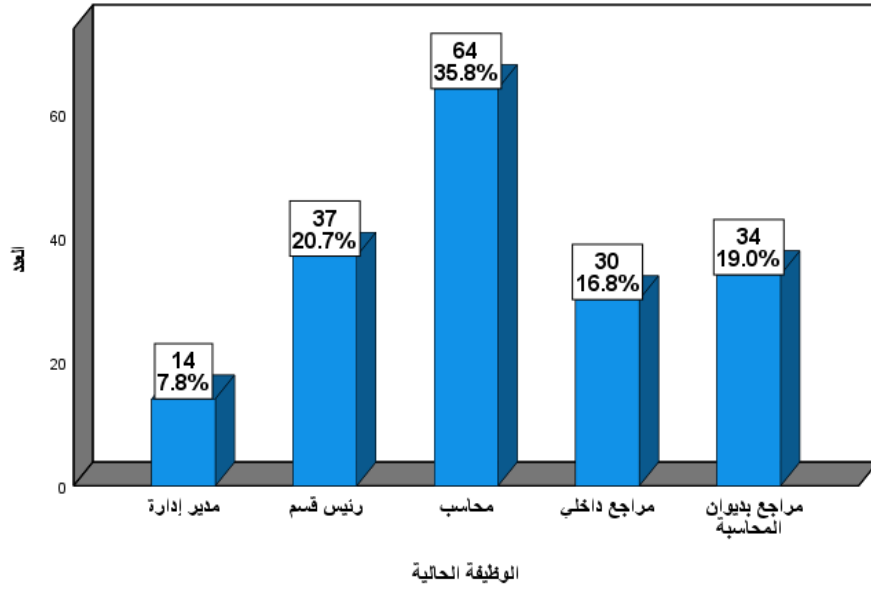
## جدول (8)

### توزيع عينة الدراسة وفق الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	العدد	النسبة
مدير إدارة	14	%7.8
رئيس قسم	37	%20.7
محاسب	64	%35.8
مراجع داخلي	30	%16.8
مراجع بديوان المحاسبة	34	%19.0
المجموع	179	%100.0

تشير نتائج جدول (8) إلى أن أكبر نسبة من أفراد العينة ينتمون إلى فئة المحاسبين بنسبة 35.8%، تليها رؤساء الأقسام بنسبة 20.7%، والمراجعون بديوان المحاسبة بنسبة 19.0%، ثم المراجعون الداخليون بنسبة 16.8%، وأخيراً مديرو الإدارات بنسبة 7.8%. يعكس هذا التوزيع تنوع الخبرات الوظيفية في العينة، مما يتيح الحصول على تقييم شامل للنظام المحاسبي الحكومي من وجهات نظر مختلفة داخل الهيكل الإداري والمحاسبي للجهات الحكومية.

الشكل رقم (2) توزيع عينة الدراسة وفق الوظيفة الحالية



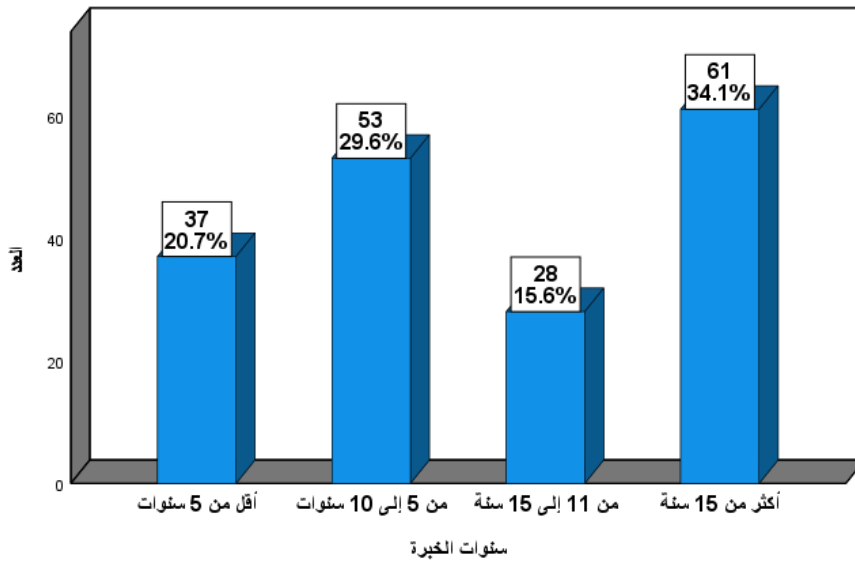
جدول (9)

توزيع عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة

النسبة	العدد	سنوات الخبرة
20.7%	37	أقل من 5 سنوات
29.6%	53	من 5 إلى 10 سنوات
15.6%	28	من 11 إلى 15 سنة
34.1%	61	أكثر من 15 سنة
100.0%	179	المجموع

تشير نتائج جدول (9) إلى أن أكبر نسبة من أفراد العينة لديهم خبرة تزيد عن 15 سنة بنسبة 34.1%، تليها الفئة التي تمتد خبرتها من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 29.6%، ثم أصحاب الخبرة أقل من 5 سنوات بنسبة 20.7%، وأخيراً من لديهم خبرة من 11 إلى 15 سنة بنسبة 15.6%. يعكس هذا التوزيع تنوع مستويات الخبرة في العينة، مما يتيح جمع آراء متوازنة تجمع بين التجربة الطويلة والمعرفة الحديثة في النظام المحاسبي الحكومي.

الشكل رقم (3): توزيع عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة



جدول (10)

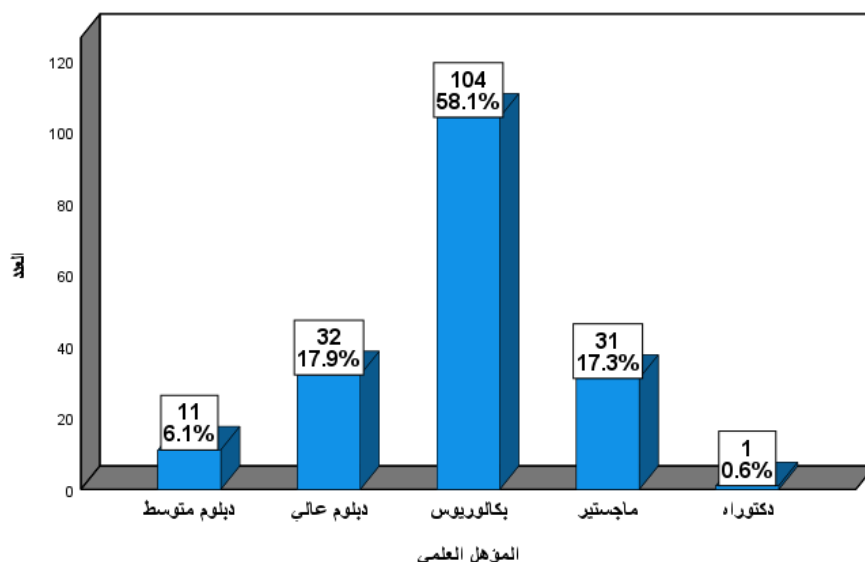
توزيع عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
6.1%	11	دبلوم متوسط
17.9%	32	دبلوم عالي
58.1%	104	بكالوريوس
17.3%	31	ماجستير
0.6%	1	دكتوراه
100.0%	179	المجموع

تشير نتائج جدول (10) إلى أن أغلب أفراد العينة يحملون شهادة البكالوريوس بنسبة 58.1%، تليها حملة الدبلوم العالي بنسبة 17.9%، ثم حاملي درجة الماجستير بنسبة 17.3%، وحملة الدبلوم المتوسط بنسبة 6.1%، وأخيراً حائز على الدكتوراه بنسبة 0.6%. يعكس هذا التوزيع المستوى

التعليمي المرتفع نسبياً للعيينة، مما يتيح تقييماً موضوعياً للنظام المحاسبي الحكومي بناءً على معرفة أكاديمية ومهنية متنوعة.

الشكل رقم (4) : توزيع عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي



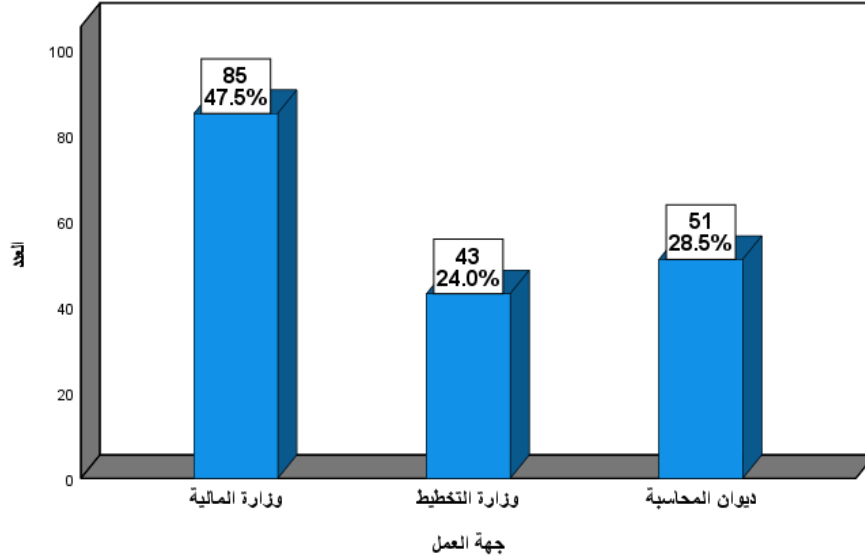
جدول (11)

توزيع عينة الدراسة وفق جهة العمل

النسبة	العدد	جهة العمل
%47.5	85	وزارة المالية
%24.0	43	وزارة التخطيط
%28.5	51	ديوان المحاسبة
%100.0	179	المجموع

تشير نتائج جدول (11) إلى أن غالبية أفراد العينة يعملون في وزارة المالية بنسبة %47.5، تليها ديوان المحاسبة بنسبة %28.5، ثم وزارة التخطيط بنسبة %24.0. يعكس هذا التوزيع تمثيلاً متوازناً للجهات الرئيسية المعنية بالشؤون المالية والمحاسبية في الدولة، مما يساهم في الحصول على تقييم شامل للنظام المحاسبي الحكومي من مختلف الجهات ذات الصلة.

الشكل رقم (5): توزيع عينة الدراسة وفق جهة العمل



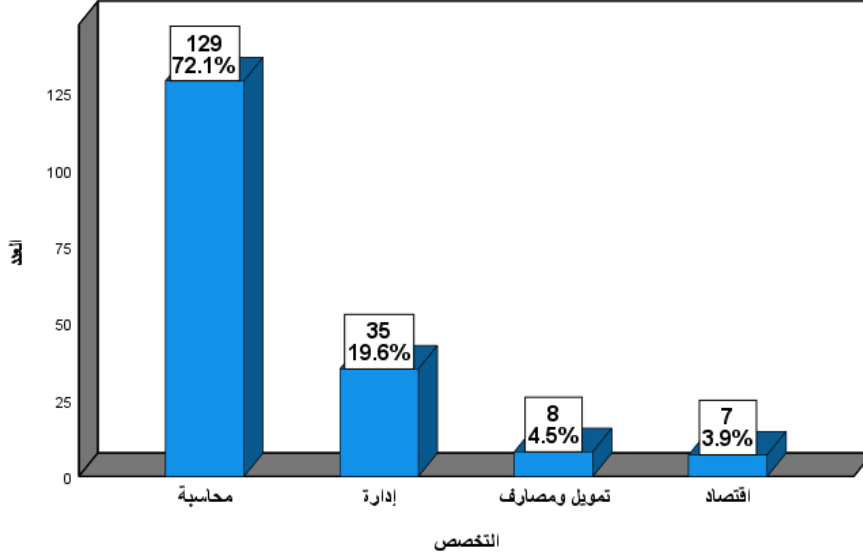
جدول (12)

توزيع عينة الدراسة وفق التخصص

النسبة	العدد	التخصص
72.1%	129	محاسبة
19.6%	35	إدارة
4.5%	8	تمويل ومصارف
3.9%	7	اقتصاد
100.0%	179	المجموع

تشير نتائج جدول (12) إلى أن أغلب أفراد العينة متخصصون في المحاسبة بنسبة 72.1%، تليهم تخصصات الإدارة بنسبة 19.6%، ثم التمويل والمصارف بنسبة 4.5%، وأخيراً الاقتصاد بنسبة 3.9%. يعكس هذا التوزيع تركيز العينة على الخبرة المحاسبية والمهنية المباشرة، مما يعزز دقة وموضوعية تقييم النظام المحاسبي الحكومي.

الشكل رقم (6): توزيع عينة الدراسة وفق التخصص



#### اختبار مقياس الاستبانة

لقد تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale of five points) لتحديد درجة الأهمية النسبية لكل بند من بنود الاستبانة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

#### جدول (13)

قيم ومعايير كل وزن من أوزان المقياس الخماسي المعتمد من الدراسة

المقياس	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

#### مقياس الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

تم وضع مقياس ترتيبى للمتوسط الحسابي وفقا لمستوى أهميته وذلك لاستخدامه في تحليل النتائج وفقا لما يلي:

المقياس	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
الدرجة	1-1.79	1.80-2.59	2.60-3.39	3.40-4.19	4.20-5.00

## جدول (14)

### مقياس الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

الأهمية النسبية	المتوسط الحسابي
منخفضة جدا	1-1.79
منخفضة	1.80-2.59
متوسطة	2.60-3.39
مرتفعة	3.40-4.19
مرتفعة جدا	4.20-5.00

ثانيا: عرض نتائج اتفاق أفراد العينة

## جدول (15)

### إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بواقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	يعتمد النظام المحاسبي الحالي على أساليب تقليدية لا تواكب التطورات الدولية في المحاسبة الحكومية.	4.02	0.858	مرتفعة
2	يلتزم النظام المحاسبي الحكومي بأساس نقدي أو شبه نقدي في إعداد التقارير المالية.	3.86	0.725	مرتفعة
3	لا يوفر النظام الحالي آليات مناسبة لإثبات الإيرادات والنفقات الحكومية.	3.69	1.007	مرتفعة
4	يفتقر النظام المحاسبي إلى معايير واضحة للقياس والاعتراف المحاسبي.	3.88	0.913	مرتفعة
5	تعد الإجراءات المحاسبية الحالية معقدة وغير موحدة بين الجهات الحكومية.	3.96	0.905	مرتفعة
6	توجد فجوات واضحة في جودة الإفصاح المالي مقارنة بالمعايير الدولية IPSAS	4.05	0.830	مرتفعة
7	يعاني النظام من ضعف في الربط بين الموازنة العامة والعمليات المحاسبية الفعلية.	3.93	0.916	مرتفعة
8	لا يوفر النظام الحالي تقارير مالية تعكس بدقة الوضع المالي الحقيقي للجهات الحكومية.	3.91	1.021	مرتفعة
9	النظام الحالي لا يدعم إعداد تقارير مالية مقارنة بين الأعوام المختلفة.	3.67	1.037	مرتفعة
10	لا تتوفر في النظام المحاسبي الحالي عناصر الرقابة الداخلية الأساسية لمتابعة الأداء المالي.	3.51	1.143	مرتفعة

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
11	النظام الحالي لا يلبي احتياجات الأجهزة الرقابية بشكل كاف.	3.75	1.014	مرتفعة
12	مستوى الكفاءة المهنية للمحاسبين الحكوميين غير متناسب مع متطلبات الممارسات الحديثة.	3.78	1.036	مرتفعة
13	البنية التكنولوجية الحالية في الوحدات الحكومية لا تدعم تنفيذ الأنشطة المحاسبية الأساسية.	3.89	0.991	مرتفعة
	المتوسط العام	3.84	0.628	مرتفعة

تشير نتائج جدول (15) إلى أن أفراد العينة أظهروا درجة توافق مرتفعة تجاه واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 3.84 بانحراف معياري قدره 0.628، ما يعكس اتفاقاً واضحاً على وجود تحديات جوهرية في هذا النظام. فقد أوضحت النتائج أن النظام المحاسبي الحالي يعتمد بدرجة مرتفعة على أساليب تقليدية لا تواكب التطورات الدولية في المحاسبة الحكومية، بمتوسط حسابي بلغ 4.02 وانحراف معياري 0.858، كما أشار المبحوثون إلى التزام النظام بأساس نقدي أو شبه نقدي في إعداد التقارير المالية بمتوسط حسابي 3.86 وانحراف معياري 0.725. وبينت النتائج كذلك وجود فجوات واضحة في جودة الإفصاح المالي مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، حيث سجلت هذه الفقرة أعلى متوسط حسابي بلغ 4.05 وانحراف معياري 0.830، مما يدل على إدراك مرتفع لقصور الإفصاح المالي. كما أظهرت الفقرات المتعلقة بعدم توفير النظام الحالي لتقارير مالية تعكس الوضع المالي الحقيقي، وضعف الربط بين الموازنة العامة والعمليات المحاسبية، وعدم دعم إعداد تقارير مقارنة بين السنوات، متوسطات حسابية تراوحت بين 3.67 و3.93 مع انحرافات معيارية تشير إلى تباين نسبي في آراء المبحوثين. وبالإضافة إلى ذلك، أظهرت النتائج اتفاقاً مرتفعاً على ضعف عناصر الرقابة الداخلية، وعدم كفاية النظام في تلبية احتياجات الأجهزة الرقابية، إلى جانب محدودية الكفاءة المهنية للمحاسبين الحكوميين وضعف البنية التكنولوجية الداعمة للأنشطة المحاسبية، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه الفقرات بين 3.51 و3.89. وبوجه عام، تعكس هذه النتائج إدراكاً عاماً مرتفعاً لدى أفراد العينة بوجود قصور هيكلية ومهنية وتقني في النظام المحاسبي الحكومي الليبي، بما يعزز الحاجة إلى تطويره في ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

## جدول (16)

إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بفجوات الأسس المحاسبية وفق IPSAS

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	النظام المحاسبي الليبي يعتمد على الأساس النقدي ولا يطبق أساس الاستحقاق كما تتطلبه IPSAS	3.88	0.926	مرتفعة
2	لا يتم الاعتراف بالإيرادات والمصروفات وفق توقيت حدوثها بل وفق الدفع فقط.	3.71	0.945	مرتفعة
3	لا توجد آلية لتقييم الأصول والالتزامات الحكومية وفق المعايير الدولية IPSAS.	3.85	0.894	مرتفعة
4	التحول إلى أساس الاستحقاق يسهم في تحسين جودة المعلومات المالية الحكومية.	3.97	0.880	مرتفعة
5	يتطلب تطبيق الأسس المحاسبية وفق IPSAS تعديلات جوهرية في النظام المحاسبي الحالي.	3.99	0.918	مرتفعة
	المتوسط العام	3.88	0.663	مرتفعة

تشير نتائج جدول (16) إلى أن أفراد العينة أبدوا درجة توافق مرتفعة فيما يتعلق بفجوات الأسس المحاسبية في النظام المحاسبي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 3.88 بانحراف معياري قدره 0.663، مما يعكس إدراكًا واضحًا لوجود قصور جوهرية في الأساس المحاسبي المعمول به حاليًا. فقد أوضحت النتائج أن النظام المحاسبي الليبي يعتمد بدرجة مرتفعة على الأساس النقدي ولا يطبق أساس الاستحقاق كما تتطلبه IPSAS، بمتوسط حسابي بلغ 3.88 وانحراف معياري 0.926، كما أشار المبحوثون إلى أن الاعتراف بالإيرادات والمصروفات يتم وفق الدفع فقط وليس وفق توقيت حدوثها، بمتوسط حسابي 3.71 وانحراف معياري 0.945. وبينت النتائج كذلك عدم وجود آلية واضحة لتقييم الأصول والالتزامات الحكومية وفق المعايير الدولية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.85 وانحرافها المعياري 0.894، ما يدل على اتفاق مرتفع حول هذا القصور. وفي المقابل، أظهر أفراد العينة درجة توافق مرتفعة على أن التحول إلى أساس الاستحقاق يسهم في تحسين جودة المعلومات المالية الحكومية، بمتوسط حسابي 3.97 وانحراف معياري 0.880، كما أكدوا أن تطبيق الأسس المحاسبية وفق IPSAS يتطلب تعديلات جوهرية في النظام المحاسبي الحالي، حيث سجلت هذه الفقرة متوسطًا حسابيًا بلغ 3.99 وانحرافًا معياريًا قدره 0.918. وبوجه عام، تعكس هذه النتائج وعيًا مرتفعًا لدى أفراد العينة بأهمية التحول إلى أساس الاستحقاق وفق IPSAS، وضرورة إجراء إصلاحات هيكلية شاملة لمعالجة فجوات الأسس المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي الليبي.

## جدول (17)

### إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بفجوات الاعتراف والقياس وفق IPSAS

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	يواجه النظام المحاسبي الحالي صعوبات في الاعتراف السليم بالعمليات المالية الحكومية.	3.98	0.800	مرتفعة
2	معايير IPSAS توفر قواعد واضحة لقياس الأصول والالتزامات الحكومية.	3.87	0.727	مرتفعة
3	لا يتيح النظام الحالي القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة كما تتطلبه IPSAS	3.77	0.906	مرتفعة
4	يساهم الالتزام بمتطلبات الاعتراف والقياس في تحسين مصداقية التقارير المالية الحكومية.	4.14	0.791	مرتفعة
5	تحتاج الجهات الحكومية إلى تدريب متخصص لفهم قواعد القياس المحاسبي في IPSAS	4.34	0.848	مرتفعة جداً
	المتوسط العام	4.02	0.576	مرتفعة

تشير نتائج جدول (17) إلى أن أفراد العينة أظهروا درجة توافق مرتفعة بشأن فجوات الاعتراف والقياس في النظام المحاسبي الحكومي الليبي مقارنة بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 4.02 بانحراف معياري قدره 0.576، مما يعكس إدراكاً قوياً لأهمية هذه الجوانب في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية. فقد بينت النتائج أن النظام المحاسبي الحالي يواجه صعوبات في الاعتراف السليم بالعمليات المالية الحكومية، بمتوسط حسابي بلغ 3.98 وانحراف معياري 0.800، كما أشار المبحوثون إلى أن معايير IPSAS توفر قواعد واضحة لقياس الأصول والالتزامات الحكومية، بمتوسط حسابي 3.87 وانحراف معياري 0.727. وأظهرت النتائج كذلك توافقاً مرتفعاً على أن النظام الحالي لا يتيح القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة كما تتطلبه IPSAS، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.77 والانحراف المعياري 0.906. وفي المقابل، سجلت فقرة الإسهام الإيجابي للالتزام بمتطلبات الاعتراف والقياس في تحسين مصداقية التقارير المالية الحكومية متوسطاً حسابياً مرتفعاً بلغ 4.14 وانحرافاً معيارياً 0.791، مما يدل على قناعة قوية بأثر هذه المعايير في تعزيز الشفافية والمصداقية. كما حققت الفقرة المتعلقة بحاجة الجهات الحكومية إلى تدريب متخصص لفهم قواعد القياس المحاسبي في IPSAS أعلى متوسط حسابي بلغ 4.34 بانحراف معياري 0.848، وبدرجة توافق مرتفعة جداً، وهو ما يعكس إدراكاً واضحاً لأهمية بناء القدرات المهنية كشرط أساسي لتطبيق متطلبات الاعتراف والقياس وفق IPSAS. وبوجه عام، تؤكد هذه النتائج وجود فجوات ملموسة في

ممارسات الاعتراف والقياس المحاسبي، إلى جانب وعي مرتفع لدى أفراد العينة بضرورة الالتزام بمعايير IPSAS وتوفير التدريب المتخصص لدعم هذا التحول.

### جدول (18)

#### إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بفجوات العرض والإفصاح وفق IPSAS

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	أساليب العرض الحالية للقوائم المالية الحكومية غير متوافقة مع معايير IPSAS	3.97	0.873	مرتفعة
2	تفتقر التقارير الحكومية لإظهار المخاطر المالية والالتزامات المحتملة كما تتطلب IPSAS	3.98	0.824	مرتفعة
3	تطبيق IPSAS يحسن مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية.	4.10	0.801	مرتفعة
4	يتطلب الإفصاح وفق IPSAS قوائم مالية تفصيلية ودورية.	4.08	0.710	مرتفعة
5	الإفصاح بشفافية أكبر يسهم في تحسين جودة التقارير الحكومية.	4.25	0.792	مرتفعة جداً
	المتوسط العام	4.08	0.581	مرتفعة

تشير نتائج جدول (18) إلى أن أفراد العينة أبدوا درجة توافق مرتفعة بشأن فجوات العرض والإفصاح في القوائم والتقارير المالية الحكومية مقارنة بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 4.08 بانحراف معياري قدره 0.581، مما يعكس إدراكاً واضحاً لأهمية تطوير أساليب العرض ومستوى الإفصاح المالي. فقد أوضحت النتائج أن أساليب العرض الحالية للقوائم المالية الحكومية غير متوافقة مع معايير IPSAS، بمتوسط حسابي بلغ 3.97 وانحراف معياري 0.873، كما أشار أفراد العينة إلى افتقار التقارير الحكومية لإظهار المخاطر المالية والالتزامات المحتملة كما تتطلبه IPSAS، بمتوسط حسابي 3.98 وانحراف معياري 0.824. وفي المقابل، أظهر المبحوثون توافقاً مرتفعاً على أن تطبيق معايير IPSAS يسهم في تحسين مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.10 والانحراف المعياري 0.801، كما أكدوا أن الإفصاح وفق IPSAS يتطلب إعداد قوائم مالية تفصيلية ودورية، بمتوسط حسابي 4.08 وانحراف معياري 0.710. وسجلت الفقرة المتعلقة بأثر الإفصاح بشفافية أكبر في تحسين جودة التقارير الحكومية أعلى متوسط حسابي بلغ 4.25 وانحرافاً معيارياً 0.792، وبدرجة توافق مرتفعة جداً، ما يعكس قناعة قوية لدى أفراد العينة بأهمية الشفافية والإفصاح الكامل. وبوجه عام، تؤكد هذه النتائج وجود فجوات واضحة في

ممارسات العرض والإفصاح الحالية، إلى جانب إدراك مرتفع لأهمية تبني متطلبات IPSAS لتعزيز شفافية وجودة التقارير المالية الحكومية

### جدول (19)

إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بفجوات البيئة التشريعية والتنظيمية وفق IPSAS

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	لا توجد تشريعات رسمية تلزم الجهات الحكومية بتطبيق IPSAS	4.04	0.929	مرتفعة
2	اللوائح المحاسبية الحالية غير محدثة بما يتوافق مع المعايير الدولية IPSAS	4.06	0.853	مرتفعة
3	لا توجد وحدة مركزية مختصة بتطبيق IPSAS والإشراف عليه.	4.07	0.887	مرتفعة
	المتوسط العام	4.06	0.740	مرتفعة

تشير نتائج جدول (19) إلى أن أفراد العينة أظهروا درجة توافق مرتفعة بشأن فجوات البيئة التشريعية والتنظيمية اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في ليبيا، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 4.06 بانحراف معياري قدره 0.740، مما يعكس إدراكاً واضحاً لوجود قصور تشريعي وتنظيمي يعيق تطبيق هذه المعايير. فقد أوضحت النتائج أن عدم وجود تشريعات رسمية تلزم الجهات الحكومية بتطبيق IPSAS حاز على متوسط حسابي بلغ 4.04 وانحراف معياري 0.929، ما يشير إلى اتفاق مرتفع حول هذا التحدي. كما بينت النتائج أن اللوائح المحاسبية الحالية غير محدثة بما يتوافق مع المعايير الدولية IPSAS، بمتوسط حسابي 4.06 وانحراف معياري 0.853، مما يعكس إدراكاً قوياً للحاجة إلى تحديث الإطار التنظيمي القائم. وأظهرت النتائج كذلك توافقاً مرتفعاً على عدم وجود وحدة مركزية مختصة بتطبيق IPSAS والإشراف عليه، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.07 والانحراف المعياري 0.887. وبوجه عام، تؤكد هذه النتائج وجود فجوات تشريعية وتنظيمية جوهرية، وتبرز أهمية تبني إطار قانوني وتنظيمي داعم، وإنشاء جهة مركزية متخصصة، كمتطلبات أساسية لتهيئة البيئة الملائمة لتطبيق معايير IPSAS في النظام المحاسبي الحكومي الليبي.

## جدول (20)

إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بفجوات القدرات المؤسسية والبشرية وفق IPSAS

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	الكادر المحاسبي يفتقر للتدريب الكافي في المعايير الدولية IPSAS.	4.41	0.747	مرتفعة جدا
2	لا توجد برامج تأهيل حكومية مستمرة لدعم تطبيق IPSAS	4.21	0.828	مرتفعة جدا
3	ضعف نظم المعلومات المالية يشكل عائقاً أمام تبني المعايير IPSAS	4.16	0.806	مرتفعة
4	ضعف القدرات المؤسسية يمثل عقبة رئيسية أمام تطبيق IPSAS	4.09	0.920	مرتفعة
	المتوسط العام	4.22	0.648	مرتفعة جدا

تشير نتائج جدول (20) إلى أن أفراد العينة أبدوا درجة توافق مرتفعة جداً بشأن فجوات القدرات المؤسسية والبشرية اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 4.22 بانحراف معياري قدره 0.648، مما يعكس إدراكاً قوياً لكون هذه الفجوات تمثل أحد أبرز التحديات أمام تبني المعايير الدولية. فقد أوضحت النتائج أن الكادر المحاسبي يفتقر إلى التدريب الكافي في معايير IPSAS ، حيث سجلت هذه الفقرة أعلى متوسط حسابي بلغ 4.41 وانحرافاً معيارياً 0.747، وبدرجة توافق مرتفعة جداً، ما يدل على إجماع واضح حول أهمية التدريب المتخصص. كما بينت النتائج عدم وجود برامج تأهيل حكومية مستمرة لدعم تطبيق IPSAS ، بمتوسط حسابي 4.21 وانحراف معياري 0.828، وهو ما يعكس اتفاقاً مرتفعاً جداً على تواضع جهود بناء القدرات البشرية. وأظهرت النتائج كذلك أن ضعف نظم المعلومات المالية يشكل عائقاً أمام تبني معايير IPSAS ، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.16 والانحراف المعياري 0.806، إضافة إلى توافق مرتفع على أن ضعف القدرات المؤسسية يمثل عقبة رئيسية أمام تطبيق هذه المعايير، بمتوسط حسابي 4.09 وانحراف معياري 0.920. وبوجه عام، تؤكد هذه النتائج أن فجوات القدرات البشرية والمؤسسية تشكل عائقاً جوهرياً أمام تطبيق IPSAS ، وتبرز الحاجة الملحة إلى الاستثمار في التدريب، وتطوير نظم المعلومات المالية، وتعزيز القدرات المؤسسية لضمان التطبيق الفعال للمعايير الدولية في القطاع العام.

## جدول (21)

إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بمقترح تطوير الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي

### وفق IPSAS

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	التحول نحو أساس الاستحقاق يمثل خطوة ضرورية في عملية التطوير.	4.18	0.773	مرتفعة
2	التعامل المحاسبي مع الأصول الحكومية يحتاج إلى تحديث جذري.	4.18	0.672	مرتفعة
3	يجب تطوير دليل الحسابات الحكومي بما يتوافق مع IPSAS متطلبات	4.23	0.725	مرتفعة جدا
4	تطوير الهيكل الفني للنظام يحسن من جودة التقارير المالية.	4.31	0.742	مرتفعة جدا
5	تطوير الهيكل الفني يعزز الاتساق بين الجهات الحكومية.	4.22	0.736	مرتفعة جدا
	المتوسط العام	4.22	0.533	مرتفعة جدا

تشير نتائج جدول (21) إلى أن أفراد العينة أبدوا درجة توافق مرتفعة جدًا بشأن مقترح تطوير الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 4.22 بانحراف معياري قدره 0.533، مما يعكس قناعة قوية بأهمية هذا المقترح كمدخل أساسي لإصلاح النظام المحاسبي الحكومي. فقد أوضحت النتائج أن التحول نحو أساس الاستحقاق يُعد خطوة ضرورية في عملية التطوير، بمتوسط حسابي بلغ 4.18 وانحراف معياري 0.773، كما أشار أفراد العينة إلى أن التعامل المحاسبي مع الأصول الحكومية يحتاج إلى تحديث جذري، حيث سجلت هذه الفقرة متوسطًا حسابيًا بلغ 4.18 وانحرافًا معياريًا 0.672، وهو ما يعكس اتفاقًا مرتفعًا على قصور المعالجات الحالية. وبينت النتائج كذلك توافقًا مرتفعًا جدًا على ضرورة تطوير دليل الحسابات الحكومي بما يتوافق مع متطلبات IPSAS، بمتوسط حسابي 4.23 وانحراف معياري 0.725. كما سجلت الفقرات المتعلقة بدور تطوير الهيكل الفني للنظام في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز الاتساق بين الجهات الحكومية متوسطات حسابية مرتفعة جدًا بلغت 4.31 و4.22 على التوالي، مع انحرافات معيارية تشير إلى تقارب آراء أفراد العينة. وبوجه عام، تعكس هذه النتائج إدراكًا مرتفعًا جدًا لدى أفراد العينة بأهمية إعادة هيكلة النظام المحاسبي الحكومي فنيًا وتنظيميًا وفق IPSAS، بما يساهم في تحسين جودة التقارير المالية وتحقيق قدر أكبر من الاتساق والتكامل بين الجهات الحكومية.

## جدول (22)

إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بمقترح تطوير كفاءة الإجراءات المحاسبية وفق

### IPSAS

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	يجب توحيد الإجراءات المحاسبية بين جميع الجهات الحكومية.	4.38	0.772	مرتفعة جدا
2	من الضروري تحديث دورة المستندات بما يرفع كفاءة الرقابة والشفافية.	4.36	0.650	مرتفعة جدا
3	تطبيق إجراءات محاسبية حديثة يحسن الكفاءة المالية.	4.42	0.652	مرتفعة جدا
4	يجب تطوير آليات لإعداد تقارير مالية سنوية وفق نموذج IPSAS الشامل.	4.29	0.682	مرتفعة جدا
	المتوسط العام	4.36	0.543	مرتفعة جدا

تشير نتائج جدول (22) إلى أن أفراد العينة أظهروا درجة توافق مرتفعة جدًا بشأن مقترح تطوير كفاءة الإجراءات المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 4.36 بانحراف معياري قدره 0.543، مما يعكس قناعة قوية بضرورة تحديث الإجراءات المحاسبية كعنصر محوري في عملية الإصلاح. فقد أوضحت النتائج توافقاً مرتفعاً جداً على ضرورة توحيد الإجراءات المحاسبية بين جميع الجهات الحكومية، بمتوسط حسابي بلغ 4.38 وانحراف معياري 0.772، كما أكد أفراد العينة أهمية تحديث دورة المستندات بما يسهم في رفع كفاءة الرقابة والشفافية، حيث سجلت هذه الفقرة متوسطاً حسابياً بلغ 4.36 وانحرافاً معيارياً 0.650. وأظهرت النتائج كذلك أعلى درجات التوافق على أن تطبيق إجراءات محاسبية حديثة يسهم في تحسين الكفاءة المالية، بمتوسط حسابي 4.42 وانحراف معياري 0.652، ما يعكس إدراكاً قوياً لأثر التحديث الإجرائي في تعزيز الأداء المالي. كما أشار المبحوثون إلى ضرورة تطوير آليات لإعداد تقارير مالية سنوية وفق النموذج الشامل لمعايير IPSAS ، بمتوسط حسابي 4.29 وانحراف معياري 0.682. وبوجه عام، تعكس هذه النتائج اتفاقاً مرتفعاً جداً لدى أفراد العينة على أن تطوير كفاءة الإجراءات المحاسبية يمثل ركيزة أساسية لتطبيق IPSAS ، ويسهم في تعزيز الشفافية، وتحسين الكفاءة المالية، وتحقيق توحيد واتساق الممارسات المحاسبية بين الجهات الحكومية.

## جدول (23)

إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بمقترح تطوير البنية التكنولوجية الداعمة وفق

### IPSAS

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	تطوير نظام إدارة المعلومات المالية الحكومي IPSAS ضروري لتطبيق (GFMIS)	4.05	0.736	مرتفعة
2	يجب دمج الأنظمة المالية الإلكترونية بين الوزارات والمؤسسات الحكومية.	4.16	0.806	مرتفعة
3	تحتاج الجهات الحكومية إلى بنية رقمية قادرة على تسجيل المعاملات وفق IPSAS	4.27	0.669	مرتفعة جداً
4	التحديث التقني يسهم في دقة وسرعة التقارير المالية.	4.34	0.750	مرتفعة جداً
5	تطبيق معايير IPSAS يتطلب تحديث الأنظمة المحاسبية الإلكترونية.	4.26	0.772	مرتفعة جداً
	المتوسط العام	4.22	0.548	مرتفعة جداً

تشير نتائج جدول (23) إلى أن أفراد العينة أبدوا درجة توافق مرتفعة جداً بشأن مقترح تطوير البنية التكنولوجية الداعمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 4.22 بانحراف معياري قدره 0.548، مما يعكس إدراكاً قوياً لأهمية البعد التقني في نجاح عملية التحول المحاسبي. فقد أوضحت النتائج أن تطوير نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية المتوافق مع IPSAS يُعد ضرورياً لتطبيق نظام إدارة المالية الحكومية (GFMIS)، بمتوسط حسابي بلغ 4.05 وانحراف معياري 0.736، كما أشار أفراد العينة إلى ضرورة دمج الأنظمة المالية الإلكترونية بين الوزارات والمؤسسات الحكومية، حيث سجلت هذه الفقرة متوسطاً حسابياً بلغ 4.16 وانحرافاً معيارياً 0.806. وأظهرت النتائج توافقاً مرتفعاً جداً على أن الجهات الحكومية تحتاج إلى بنية رقمية قادرة على تسجيل المعاملات المحاسبية وفق متطلبات IPSAS، بمتوسط حسابي 4.27 وانحراف معياري 0.669. كما أكد المبحوثون أن التحديث التقني يسهم في تحسين دقة وسرعة إعداد التقارير المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.34 بانحراف معياري 0.750، وهي من أعلى المتوسطات المسجلة. كذلك أظهرت النتائج اتفاقاً مرتفعاً جداً على أن تطبيق معايير IPSAS يتطلب تحديث الأنظمة المحاسبية الإلكترونية، بمتوسط حسابي 4.26 وانحراف معياري 0.772. وبوجه عام، تعكس هذه النتائج قناعة قوية لدى أفراد العينة بأن تطوير البنية التكنولوجية يشكل ركيزة أساسية لدعم تطبيق IPSAS ، ويسهم بشكل مباشر في تحسين كفاءة ودقة وسرعة التقارير المالية الحكومية.

## جدول (24)

### إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بمقترح القدرات المؤسسية وفق IPSAS

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	تدريب المحاسبين الحكوميين على IPSAS ضرورة أساسية لنجاح عملية التطوير.	4.42	0.661	مرتفعة جدا
2	يجب إنشاء لجنة وطنية مختصة بالتحول المحاسبي وفق IPSAS	4.12	0.774	مرتفعة
3	يتطلب التحول تطوير السياسات المالية الحكومية وتحديث التشريعات القائمة.	4.15	0.683	مرتفعة
4	دعم الجهات المختصة في الدولة عامل حاسم لنجاح عملية التحديث.	4.26	0.714	مرتفعة جدا
	المتوسط العام	4.24	0.579	مرتفعة جدا

تشير نتائج جدول (24) إلى أن أفراد العينة أبدوا درجة توافق مرتفعة جداً بشأن مقترح تعزيز القدرات المؤسسية الداعمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 4.24 بانحراف معياري قدره 0.579، مما يعكس قناعة قوية بأهمية البعد المؤسسي في إنجاز عملية التحول المحاسبي. فقد أوضحت النتائج أن تدريب المحاسبين الحكوميين على معايير IPSAS يُعد ضرورة أساسية لنجاح عملية التطوير، حيث سجلت هذه الفقرة أعلى متوسط حسابي بلغ 4.42 وانحرافاً معيارياً 0.661، وبدرجة توافق مرتفعة جداً، ما يدل على إجماع واضح حول أولوية بناء القدرات البشرية. كما أظهرت النتائج توافقاً مرتفعاً على ضرورة إنشاء لجنة وطنية مختصة بالإشراف على التحول المحاسبي وفق IPSAS ، بمتوسط حسابي 4.12 وانحراف معياري 0.774. وبينت النتائج كذلك أن التحول إلى تطبيق IPSAS يتطلب تطوير السياسات المالية الحكومية وتحديث التشريعات القائمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.15 والانحراف المعياري 0.683. كما أكد أفراد العينة بدرجة توافق مرتفعة جداً أن دعم الجهات المختصة في الدولة يُعد عاملاً حاسماً لنجاح عملية التحديث، بمتوسط حسابي 4.26 وانحراف معياري 0.714. وبوجه عام، تعكس هذه النتائج إدراكاً مرتفعاً جداً لدى أفراد العينة بأن تعزيز القدرات المؤسسية، من خلال التدريب، والدعم المؤسسي، وتحديث السياسات والتشريعات، يمثل ركيزة أساسية لضمان التطبيق الفعال لمعايير IPSAS في النظام المحاسبي الحكومي.

## جدول (25)

إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بمقترح تطوير متطلبات الحوكمة والرقابة وفق

### IPSAS

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	تطبيق IPSAS سيعزز الرقابة الداخلية ويحسن جودة المعلومات المالية.	4.24	0.698	مرتفعة جدا
2	يجب ربط تطبيق IPSAS باستراتيجية حكومية شاملة للشفافية والمساءلة.	4.16	0.704	مرتفعة
3	يساهم الالتزام بمعايير IPSAS في دعم مبادئ الحوكمة الرشيدة من خلال توحيد المعايير المالية والإفصاح	4.16	0.717	مرتفعة
4	يساهم تطبيق IPSAS من قدرة الجهات الرقابية على تتبع الإنفاق العام بدقة أكبر.	4.20	0.704	مرتفعة جدا
	المتوسط العام	4.19	0.593	مرتفعة

تشير نتائج جدول (25) إلى أن أفراد العينة أبدوا درجة توافق مرتفعة جدًا بشأن مقترح تطوير متطلبات الحوكمة والرقابة في النظام المحاسبي الحكومي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 4.19 بانحراف معياري قدره 0.593، مما يعكس إدراكًا قويًا لأهمية تعزيز الشفافية والمساءلة ضمن إطار التحول المحاسبي. فقد أوضحت النتائج أن تطبيق IPSAS سيعزز الرقابة الداخلية ويحسن جودة المعلومات المالية، بمتوسط حسابي بلغ 4.24 وانحراف معياري 0.698، وبدرجة توافق مرتفعة جدًا، ما يدل على إجماع واضح حول أثر المعايير الدولية في رفع مستوى الرقابة. كما أشار المبحوثون إلى ضرورة ربط تطبيق IPSAS باستراتيجية حكومية شاملة للشفافية والمساءلة، حيث سجلت هذه الفقرة متوسطًا حسابيًا 4.16 وانحرافًا معياريًا 0.704. وأظهرت النتائج توافقًا مرتفعًا على أن الالتزام بمعايير IPSAS يساهم في دعم مبادئ الحوكمة الرشيدة من خلال توحيد المعايير المالية وتعزيز الإفصاح، بمتوسط حسابي 4.16 وانحراف معياري 0.717. كما أكد أفراد العينة بدرجة توافق مرتفعة جدًا أن تطبيق IPSAS يزيد من قدرة الجهات الرقابية على تتبع الإنفاق العام بدقة أكبر، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.20 والانحراف المعياري 0.704. وبوجه عام، تعكس هذه النتائج إدراكًا مرتفعًا جدًا لدى أفراد العينة بأهمية تطبيق IPSAS لتعزيز الحوكمة والرقابة المالية، وتحقيق مستوى أعلى من الشفافية والمساءلة في الجهات الحكومية.

### ثالثاً: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:

قبل البدء باختبار الفرضيات لا بد من إخضاع البيانات للتحليل للتأكد من أن هذه البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا، وللوقوف على ذلك تم استخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov، وعلى أساس الفرضية التالية:

الفرضية الصفرية: البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة: البيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي

والجدول التالي يبين نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov.

### جدول رقم (26)

#### نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov

المعنوية المشاهدة	Kolmogorov- Smirnov	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	البعد
0.137	0.109	0.628	3.84	واقع النظام المحاسبي
0.111	0.136	0.663	3.88	فجوات الأسس المحاسبية
0.145	0.102	0.576	4.02	فجوات الاعتراف والقياس
0.130	0.123	0.581	4.08	فجوات العرض والإفصاح
0.090	0.156	0.740	4.06	فجوات البيئة التشريعية
0.121	0.126	0.648	4.22	فجوات القدرات المؤسسية
0.101	0.143	0.533	4.22	الهيكل الفني للنظام المحاسبي
0.087	0.159	0.543	4.36	كفاءة الإجراءات المحاسبية
0.111	0.136	0.548	4.22	البنية التكنولوجية الداعمة
0.116	0.130	0.579	4.24	القدرات المؤسسية
0.099	0.150	0.593	4.19	متطلبات الحوكمة والرقابة

من نتائج الجدول أعلاه رقم (26)، يتبين ان قيم مستوى المعنوية المشاهدة لكل الأبعاد أكبر من 0.05 مما يعني عدم رفض الفرضية الصفرية أي أن البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي، وبالتالي فإنه يمكن استخدام أساليب التحليل الاحصائي المعلمي في اختبار فرضيات الدراسة.

## المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة:

### الفرضية الأولى:

الفرضية الصفرية: لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS..

الفرضية البديلة: يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار t لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

### جدول (27)

نتائج اختبار t لاختبار وجود فرق ذو دلالة إحصائية بين واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

الفرضية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة
لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.	179	3.84	0.628	17.856	< 0.001

تشير نتائج جدول (27) إلى أنه عند اختبار الفرضية الأولى باستخدام اختبار t لعينة واحدة، بلغ متوسط تقييم أفراد العينة لواقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي 3.84 بانحراف معياري 0.628، وسجلت قيمة اختبار (t) 17.856 عند مستوى دلالة أقل من 0.001. تشير هذه النتائج إلى وجود فرق ذو دلالة إحصائية بين واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS. وبناءً عليه، يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، ما يعكس وجود فروق واضحة ومهمة بين الممارسات المحاسبية الحالية في الجهات الحكومية الليبية والمتطلبات الدولية المعتمدة في IPSAS، ويؤكد الحاجة الملحة إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي ليتوافق مع المعايير الدولية.

## الفرضية الثانية:

الفرضية الصفرية: لا توجد فجوات ذات دلالة إحصائية بين مكونات النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير IPSAS.

الفرضية البديلة: يوجد أثر للتقدير المهني والعناية الواجبة والشك على تحسين جودة الأداء المهني في توجد فجوات ذات دلالة إحصائية بين مكونات النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير IPSAS.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار t لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

### جدول (28)

نتائج اختبار t لاختبار وجود فجوات ذات دلالة إحصائية بين مكونات النظام المحاسبي

الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير IPSAS.

الفرضية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة
فجوات الأسس المحاسبية	179	3.88	0.663	17.763	< 0.001
فجوات الاعتراف والقياس	179	4.02	0.576	23.625	< 0.001
فجوات العرض والإفصاح	179	4.08	0.581	24.817	< 0.001
فجوات البيئة التشريعية	179	4.06	0.740	19.119	< 0.001
فجوات القدرات المؤسسية	179	4.22	0.648	25.144	< 0.001

تشير نتائج جدول (28) إلى أنه عند اختبار الفرضية الثانية باستخدام اختبار t لعينة واحدة، تبين وجود فجوات ذات دلالة إحصائية بين مكونات النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS. فقد سجلت فجوات الأسس المحاسبية متوسطاً حسابياً 3.88 بانحراف معياري 0.663، وقيمة اختبار t بلغت 17.763 عند مستوى دلالة أقل من 0.001. أما فجوات الاعتراف والقياس فقد بلغ متوسطها الحسابي 4.02 بانحراف معياري 0.576، مع قيمة  $t = 23.625$  ومستوى دلالة أقل من 0.001، في حين سجلت فجوات العرض والإفصاح متوسطاً حسابياً 4.08 وانحرافاً معيارياً 0.581، مع قيمة  $t = 24.817$  ومستوى دلالة أقل من 0.001. كما بينت النتائج أن فجوات البيئة التشريعية سجلت متوسطاً حسابياً 4.06 وانحرافاً معيارياً 0.740، مع قيمة  $t = 19.119$  ومستوى دلالة أقل من 0.001، فيما بلغت فجوات القدرات المؤسسية متوسطاً حسابياً 4.22 بانحراف معياري 0.648، مع قيمة  $t = 25.144$  ومستوى دلالة أقل من 0.001. تعكس هذه النتائج وجود فرق إحصائي ذو دلالة عالية بين واقع النظام المحاسبي

الحالي والمتطلبات الدولية في جميع مكونات النظام، مما يدعم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، ويؤكد وجود فجوات جوهرية تستدعي تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق معايير IPSAS لتحسين الأداء المحاسبي والرقابي.

#### الفرضية الفرعية الثالثة:

الفرضية الصفرية: لا توجد مقترحات ذات دلالة إحصائية لإمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي بما يتوافق مع معايير IPSAS.

الفرضية البديلة: توجد مقترحات ذات دلالة إحصائية لإمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي بما يتوافق مع معايير IPSAS.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار t لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

#### جدول (29)

نتائج اختبار t لاختبار وجود مقترحات ذات دلالة إحصائية لإمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي بما يتوافق مع معايير IPSAS.

الفرضية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة
مقترح الهيكل الفني للنظام المحاسبي	179	4.22	0.533	30.664	< 0.001
مقترح كفاءة الإجراءات المحاسبية	179	4.36	0.543	33.542	< 0.001
مقترح البنية التكنولوجية الداعمة	179	4.22	0.548	29.673	< 0.001
مقترح القدرات المؤسسية	179	4.24	0.579	28.613	< 0.001
مقترح متطلبات الحوكمة والرقابة	179	4.19	0.593	26.820	< 0.001

تشير نتائج جدول (29) إلى أنه عند اختبار الفرضية الفرعية الثالثة باستخدام اختبار t لعينة واحدة، تبين وجود مقترحات ذات دلالة إحصائية لإمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. IPSAS فقد أظهر مقترح تطوير الهيكل الفني للنظام المحاسبي متوسطاً حسابياً 4.22 بانحراف معياري 0.533، وقيمة اختبار t بلغت 30.664 عند مستوى دلالة أقل من 0.001. أما مقترح تطوير كفاءة الإجراءات المحاسبية فقد سجل متوسطاً حسابياً 4.36 بانحراف معياري 0.543، مع قيمة t بلغت 33.542 ومستوى دلالة أقل من 0.001، في حين بلغ متوسط مقترح تطوير البنية التكنولوجية الداعمة 4.22 وانحراف معياري 0.548، مع قيمة t بلغت 29.673 ومستوى دلالة أقل من 0.001. وسجل مقترح تطوير القدرات المؤسسية متوسطاً حسابياً 4.24 بانحراف معياري 0.579، مع قيمة t بلغت 28.613 ومستوى دلالة أقل من

0.001، فيما بلغ متوسط مقترح تطوير متطلبات الحوكمة والرقابة 4.19 مع انحراف معياري 0.593، وقيمة t بلغت 26.820 عند مستوى دلالة أقل من 0.001. تعكس هذه النتائج وجود توافق مرتفع جدًا لدى أفراد العينة حول فعالية هذه المقترحات في تطوير النظام المحاسبي الحكومي، مما يدعم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، ويؤكد إمكانية تطبيق هذه المقترحات لتحسين الأداء المحاسبي والرقابي بما يتوافق مع معايير IPSAS .

- النتائج والتوصيات  
- التوجهات البحثية المستقبلية

أولاً: تحليل نتائج بيانات الدراسة:

## 1. يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

حيث أشارت النتائج إلى وجود فرق ذو دلالة إحصائية بين واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS. وبناءً عليه، يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، ما يعكس وجود فروق واضحة ومهمة بين الممارسات المحاسبية الحالية في الجهات الحكومية الليبية والمتطلبات الدولية المعتمدة في IPSAS، ويؤكد الحاجة الملحة إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي ليتوافق مع المعايير الدولية. حيث أظهرت جميع مؤشرات تقييم الأبعاد المختلفة للنظام المحاسبي درجة توافق مرتفعة بين أفراد العينة على وجود قصور في الأسس المحاسبية، والاعتراف والقياس، والعرض والإفصاح، فضلاً عن ضعف البيئة التشريعية والتنظيمية والقدرات المؤسسية والبشرية.

## 2. توجد فجوات ذات دلالة إحصائية بين مكونات النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير IPSAS.

أظهرت النتائج وجود فرق إحصائي ذو دلالة عالية بين واقع النظام المحاسبي الحالي والمتطلبات الدولية في جميع مكونات النظام، مما يدعم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، ويؤكد وجود فجوات جوهرية تستدعي تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق معايير IPSAS لتحسين الأداء المحاسبي والرقابي، واستناداً على ما يلي:

### أ- فجوات الأسس المحاسبية وفق IPSAS : أشارت النتائج إلى أن أفراد العينة

أبدوا درجة توافق مرتفعة فيما يتعلق بفجوات الأسس المحاسبية في النظام المحاسبي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، مما يعكس إدراكاً واضحاً لوجود قصور جوهري في الأسس المحاسبية المعمول به حالياً. وبوجه عام تعكس هذه النتائج وعياً مرتفعاً لدى أفراد العينة بأهمية التحول إلى أساس الاستحقاق وفق IPSAS، وضرورة إجراء إصلاحات هيكلية شاملة لمعالجة فجوات الأسس المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي الليبي.

### ب- فجوات الاعتراف والقياس وفق IPSAS : تشير النتائج إلى أن أفراد العينة أظهروا

درجة توافق مرتفعة بشأن فجوات الاعتراف والقياس في النظام المحاسبي الحكومي الليبي مقارنة بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، وبوجه عام، تؤكد

هذه النتائج وجود فجوات ملموسة في ممارسات الاعتراف والقياس المحاسبي، إلى جانب وعي مرتفع لدى أفراد العينة بضرورة الالتزام بمعايير IPSAS وتوفير التدريب المتخصص لدعم هذا التحول.

**ج- فجوات العرض والإفصاح وفق IPSAS:** تشير النتائج إلى أن أفراد العينة أبدوا درجة توافق مرتفعة بشأن فجوات العرض والإفصاح في القوائم والتقارير المالية الحكومية مقارنة بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ، وبوجه عام، تؤكد هذه النتائج وجود فجوات واضحة في ممارسات العرض والإفصاح الحالية، إلى جانب إدراك مرتفع لأهمية تبني متطلبات IPSAS لتعزيز شفافية وجودة التقارير المالية الحكومية.

**د- فجوات البيئة التشريعية والتنظيمية:** تشير النتائج إلى أن أفراد العينة أظهروا درجة توافق مرتفعة بشأن فجوات البيئة التشريعية والتنظيمية اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في ليبيا، وبوجه عام، تؤكد هذه النتائج وجود فجوات تشريعية وتنظيمية جوهرية، وتبرز أهمية تبني إطار قانوني وتنظيمي داعم، وإنشاء جهة مركزية متخصصة، كمتطلبات أساسية لتهيئة البيئة الملائمة لتطبيق معايير IPSAS في النظام المحاسبي الحكومي الليبي.

**هـ- فجوات القدرات المؤسسية والبشرية:** تشير النتائج إلى أن أفراد العينة أبدوا درجة توافق مرتفعة جداً بشأن فجوات القدرات المؤسسية والبشرية اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ، وبوجه عام، تؤكد هذه النتائج أن فجوات القدرات البشرية والمؤسسية تشكل عائقاً جوهرياً أمام تطبيق IPSAS ، وتبرز الحاجة الملحة إلى الاستثمار في التدريب، وتطوير نظم المعلومات المالية، وتعزيز القدرات المؤسسية لضمان التطبيق الفعال للمعايير الدولية في القطاع العام.

**3. توجد مقترحات ذات دلالة إحصائية لإمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي بما يتوافق مع معايير IPSAS.**

تعكس النتائج وجود توافق مرتفع جداً لدى أفراد العينة حول فعالية هذه المقترحات في تطوير النظام المحاسبي الحكومي، مما يدعم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، ويؤكد إمكانية تطبيق هذه المقترحات لتحسين الأداء المحاسبي والرقابي بما يتوافق مع معايير IPSAS. فقد بينت النتائج أن أفراد العينة أبدوا درجة توافق مرتفعة جداً على أهمية المقترحات التطويرية المقدمة، بما في ذلك تطوير الهيكل الفني للنظام المحاسبي، وتعزيز كفاءة الإجراءات المحاسبية،

وتطوير البنية التكنولوجية الداعمة، وبناء القدرات المؤسسية والبشرية، وتعزيز متطلبات الحوكمة والرقابة. وقد كشفت الاختبارات الإحصائية أن هذه المقترحات تتمتع بدلالة إحصائية قوية، مما يعكس قبولاً واسعاً لدى أفراد العينة بأهمية تطبيقها كمدخلات استراتيجية لتحديث النظام المحاسبي الحكومي وفق IPSAS ، واستناداً على ما يلي:

**أ- الهيكل الفني للنظام المحاسبي :** تشير النتائج إلى أن أفراد العينة أبدوا درجة توافق مرتفعة جداً بشأن مقترح تطوير الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ، وبوجه عام، تعكس هذه النتائج إدراكاً مرتفعاً جداً لدى أفراد العينة بأهمية إعادة هيكلة النظام المحاسبي الحكومي فنياً وتنظيمياً وفق IPSAS ، بما يسهم في تحسين جودة التقارير المالية وتحقيق قدر أكبر من الاتساق والتكامل بين الجهات الحكومية.

**ب- كفاءة الإجراءات المحاسبية:** تشير النتائج إلى أن أفراد العينة أظهروا درجة توافق مرتفعة جداً بشأن مقترح تطوير كفاءة الإجراءات المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ، وبوجه عام، تعكس هذه النتائج اتفاقاً مرتفعاً جداً لدى أفراد العينة على أن تطوير كفاءة الإجراءات المحاسبية يمثل ركيزة أساسية لتطبيق IPSAS ، ويسهم في تعزيز الشفافية، وتحسين الكفاءة المالية، وتحقيق توحيد واتساق الممارسات المحاسبية بين الجهات الحكومية.

**ج- البنية التكنولوجية الداعمة :** تشير النتائج إلى أن أفراد العينة أبدوا درجة توافق مرتفعة جداً بشأن مقترح تطوير البنية التكنولوجية الداعمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ، وبوجه عام، تعكس هذه النتائج فناعة قوية لدى أفراد العينة بأن تطوير البنية التكنولوجية يشكل ركيزة أساسية لدعم تطبيق IPSAS ، ويسهم بشكل مباشر في تحسين كفاءة ودقة وسرعة التقارير المالية الحكومية.

**د- القدرات المؤسسية :** تشير النتائج إلى أن أفراد العينة أبدوا درجة توافق مرتفعة جداً بشأن مقترح تعزيز القدرات المؤسسية الداعمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ، وبوجه عام، تعكس هذه النتائج إدراكاً مرتفعاً جداً لدى أفراد العينة بأن تعزيز القدرات المؤسسية، من خلال التدريب، والدعم المؤسسي، وتحديث السياسات والتشريعات، يمثل ركيزة أساسية لضمان التطبيق الفعّال لمعايير IPSAS في النظام المحاسبي الحكومي.

هـ- **متطلبات الحوكمة والرقابة:** تشير النتائج إلى أن أفراد العينة أبدوا درجة توافق مرتفعة جداً بشأن مقترح تطوير متطلبات الحوكمة والرقابة في النظام المحاسبي الحكومي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ، وبوجه عام، تعكس هذه النتائج إدراكاً مرتفعاً جداً لدى أفراد العينة بأهمية تطبيق IPSAS لتعزيز الحوكمة والرقابة المالية، وتحقيق مستوى أعلى من الشفافية والمساءلة في الجهات الحكومية.

#### ثانياً : التوصيات:

تشير نتائج الدراسة إلى أن الإصلاح المحاسبي الحكومي في ليبيا ليس خياراً بل ضرورة استراتيجية، وأن المقترحات التطويرية تمثل خارطة طريق عملية لتطبيق IPSAS. في ضوء النتائج التي توصل إليها الباحث فإنه يقدم توصيات سيضع النظام المالي الحكومي الليبي على مسار أكثر كفاءة وشفافية ومساءلة، ويعزز ثقة أصحاب المصلحة المحليين والدوليين في التقارير المالية الحكومية وأهم التوصيات ما يلي:

1. إعادة هيكلة النظام الفني والتنظيمي من خلال العمل على إعادة تصميم الهيكل الفني والتنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي بما يتوافق مع متطلبات IPSAS مما يساهم في تحقيق الاتساق والتكامل بين الجهات الحكومية وتحسين جودة التقارير المالية.
2. تحسين كفاءة الإجراءات المحاسبية من خلال تطوير الإجراءات المحاسبية لتصبح أكثر دقة وشفافية، بما يعزز الكفاءة المالية. ومن خلال توحيد الممارسات المحاسبية بين مختلف الجهات الحكومية لتقليل التباين وتحقيق الانسجام المؤسسي.
3. تطوير البنية التكنولوجية الداعمة عن طريق الاستثمار في نظم المعلومات المالية الحديثة التي تدعم تطبيق IPSAS وتعزيز استخدام التكنولوجيا لضمان سرعة ودقة إعداد التقارير المالية الحكومية.
4. تعزيز القدرات المؤسسية والبشرية يتحقق ذلك بتوفير برامج تدريب وتأهيل متخصصة للمحاسبين والكوادر المالية حول معايير IPSAS وبدعم المؤسسات الحكومية بسياسات وتشريعات حديثة تضمن التطبيق الفعال للمعايير الدولية.
5. تطبيق متطلبات الحوكمة والرقابة من خلال تعزيز آليات الحوكمة والرقابة المالية بما يرفع مستوى الشفافية والمساءلة، وإنشاء جهة مركزية متخصصة للإشراف على عملية التحول وضمان الالتزام بالمعايير الدولية.

### ثالثاً: التوجهات البحثية المستقبلية:

1. تقييم جاهزية المؤسسات الحكومية الليبية لتطبيق IPSAS دراسة ميدانية على الوزارات والهيئات لمعرفة مستوى البنية التحتية التقنية، الكوادر البشرية، والتشريعات الداعمة.
2. مقومات تطبيق IPSAS على الشفافية والمساءلة المالية دراسة لقياس تعزيز ثقة المواطنين والجهات الدولية في البيانات المالية الحكومية.
3. دور التكنولوجيا في دعم التحول المحاسبي الحكومي، دراسة حول استخدام نظم المعلومات المحاسبية (ERP Government Financial Management Systems)، في تسهيل الانتقال من الأساس النقدي إلى الاستحقاق.
4. مقومات تطبيق IPSAS وانعكاساته على الرقابة على المال العام دراسة تركز على دور ديوان المحاسبة في تقييم الأداء ومدى تحسن أدوات الرقابة.

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

## قائمة المراجع:

### أولاً: المراجع باللغة العربية:

#### أ- الكتب:

1. أحمر، إسماعيل حسين. (2003). المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة. عمان، الأردن: دار المسيرة للطباعة والنشر.
2. الحجاوي، حسام أبو علي. (2004). الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية. عمان، الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
3. الجعارات، خالد جمال شتيوي. (2018). معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs). عمان، الأردن: دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع.
4. الجبوري، نصيف جاسم محمد علي. (2008). التكاليف المتقدمة (المجلد الأول). بغداد، العراق.
5. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (محرر: طلال توفيق أبو غزالة). (2022). إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (المجلد الأول). عمان، الأردن: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (محرر: طلال توفيق أبو غزالة).
6. الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2010). إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (مجلد). عمان، الأردن.
7. بشرى نجم عبدالله المشهداني، سناء احمد ياسين، و سحر طلال ابراهيم. (2017). المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية (المجلد 1). بغداد، العراق: الذاكرة للنشر والتوزيع.
8. نصيف جاسم الجبوري. (2008). تكاليف المتقدمة (المجلد الاولي). بغداد.

#### ب- الرسائل العلمية:

1. أحمد علي العبيدي. (2019). واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ليبيا. رسالة ماجستير غير منشورة، واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ليبيا. بنغازي، ليبيا: كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي.
2. امينة هناء جابي. (2019). أثر تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. أثر تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. سطيف، الجزائر: جامعة فرحات عباس سطيف 1.

3. إيمان عبدوس. (2022). دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي. الجزائر.
4. بن رحو قادة. (2022). تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأداة لتحسين جودة القياس والافصاح المحاسبي في الجزائر. سيدي بالعباس، الجزائر: جامعة جيلالي اليابس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
5. حاتم عبدالرزاق نعمه عبدالواحد. (2021). دور نظم المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تطوير الاداء المالي، دراسة تحليلية لوزارة المالية العراقية. اطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا. العراق.
6. شيماء بلعموش، و عبير طريشي. (2023). مساهمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية. ولاية ميله، الجزائر: المركز الجامعي عبدالحفيظ بالصوف ميله.
7. صدام حمدان الغريري. (2021). دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد الموازنة العامة والرقابة على الاداء المالي. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات العليا.
8. عبود ميلود. (19، 1، 2020). متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر. أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة أحمد أدرار. الجزائر.
9. علي تيسير محمد اللوكة. (2016). استخدام أساس الإستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي، وأثره على التقارير المالية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة غزة. غزة، فلسطين.
10. فاطمة الزهراء قاضي. (2020). رهانات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر. اطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر3. الجزائر، الجزائر.
11. قادة بن رحو. (2022). تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأداة لتحسين جودة القياس والافصاح المحاسبي في الجزائر. سيدي بالعباس، الجزائر: جامعة جيلالي اليابس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

12. ليلي بوصبوع، و دنيا حملاوي. (2021). متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر (IPSAS). متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر (IPSAS). الجزائر، الجزائر: جامعة عبد الحفيظ بوصوف ميله.
13. ملياني وائل، و عليي عقبة. (2020). تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) للحد من ظاهرة الفساد المالي.
14. نجوى سعداني، و نصيرة كير. (6، 2019). آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في المؤسسات العمومية الجزائرية. الوادي، الجزائر: امعة الشهيد حمه لخصر بالوادي.

### ج - الدوريات:

1. إبتسام محمود القصير. (2024). حوكمة تقنية المعلومات للحد من المخاطر السيبرانية وتعزيز أمن المعلومات المحاسبية في المؤسسات الليبية العامة. مجلة البحوث الأكاديمية، 2، الصفحات 01 - 14.
2. ابراهيم محمد الجزراوي، و عبدالهادي سليمان صالح. (2012). معايير المحاسبة الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق. المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، 3.
3. إبراهيم عمر الجريدي. (2017). نظام المحاسبة الحكومية في ليبيا وتحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. المجلة الليبية للاقتصاد، 14، الصفحات 45 - 60.
4. ابوالقاسم محمود ابوستالة. (2021). أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على فاعلية المراجعة الخارجية بمدينة طرابلس. مجلة العلوم الاقتصادية، 4، الصفحات 87 - 110.
5. أحمد عبدالرزاق إبراهيم حنفي. (2021). دور الأجهزة العليا في الرقابة على التحول من موازنة الوسائل (البنود) إلى موازنة البرامج. مصر.
6. أحمد محمد عبدالسلام. (2018). النظام المالي والمحاسبي في ليبيا: دراسة تحليلية للتطور والتحديات. جامعة طرابلس.
7. أسامة إبراهيم الأزرق، و إبراهيم احمد جهان. (2018). مدى إمكانية تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء دراسة استطلاعية على القطاع الحكومي بليبيا. الأستاذ، الصفحات 74 - 109.

8. المعتز رمضان أبوبكر الشخي ، و معتز عبدالحميد علي كبلان. (3، 2018). تقييم دور ديوان المحاسبة في ترشيد الإنفاق الحكومي في ليبيا لمواجهة الفساد المالي بمؤسسات. مجلة جامعة البحر المتوسط الدولية، الصفحات 34 - 60.
9. الهادي محمد السحيري. (2006). تقييم واقع نظام محاسبة الأموال العامة في ليبيا وإمكانيات تطويره. مركز بحوث العلوم الاقتصادية، السابع عشر، الصفحات 1 - 18.
10. حسن علي أحمد موتات. (2025). تقييم جاهزية الأنظمة المحاسبية بوزارة المالية الليبية لتطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) دراسة ميدانية. مجلة جامعة الزاوية للعلوم الاقتصادية، 1، الصفحات 1 - 28.
11. حليلة خميس الوداني. (2022). أثر التخطيط المالي في إعداد الموازنة العامة للدولة. مجلة دراسات الانسان و المجتمع، الصفحات 1 - 14.
12. خديجة بعاشي، و نصيرة حميداتو. (2022). أهمية تطبيق معايير IPSAS في ترشيد نفقات الإدارات العمومية: دراسة ميدانية لبلديات ولاية تيارت. مجلة آفاق للبحوث والدراسات، 2، الصفحات 157 - 175.
13. خديجة علي معيوف، عائشة سالم الشكري، و أمل سعد الشخي. (2023). متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي (دراسة نظرية تحليلية لبعض التجارب الدولية). المجلة الإفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والاجتماعية، 3، الصفحات 290 - 312.
14. خيري علي معتوق. (2020). تقييم مدى ملاءمة النظام المحاسبي الحكومي الليبي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS). مجلة العلوم الاقتصادية.
15. زهرة حسن عليوي العامري، و محمد عادل محمد الخزرجي. (2016). استخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي دراسة تطبيقية. مجلة كلية التراث الجامعة.
16. سعاد عياش امعرف، فتحية جبريل شعيتير، و أكرم علي زوبي. (2022). إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS. مجلة آفاق اقتصادية، 50، الصفحات 93 - 117.
17. سناء عبدالرحيم الخضر. (2020). معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الليبي: دراسة ميدانية. مجلة جامعة طرابلس للعلوم الاقتصادية.
18. عبدالحفيظ شاشوة، و حكيم بوجطو. (2021). أثر معايير IPSAS على فعالية حوكمة النفقات العامة – دراسة ميدانية في بلديات ولاية البويرة. مجلة دفاتر اقتصادية، 2، الصفحات 47 - 60.

19. عبدالفتاح عثمان مفتاح. (15 10، 2017). الصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة في ليبيا من وجهة نظر مزاوولي المهنة. مجلة العلوم البحتة والتطبيقية، 1، الصفحات 62 - 67.
20. عبدالقادر محمد السنوسي. (2021). تاريخ التشريعات المالية في ليبيا وتطورها بين 1951 - 2020. مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2، الصفحات 45 - 68.
21. عبدالمنعم حمد، نوال حنيديق، و علي غانم. (2020). أهمية الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترسيخ أسس المحاسبة الحكومية. مجلة الباحث للاقتصاد والأعمال، 1، الصفحات 45 - 60.
22. فاطمة محمد أبو خريص، و أنس ناصر بكرة. (2018). صعوبات ومعوقات تطوير النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية. مجلة الجامعي الصادرة عن النقابة العامة لأعضاء هيئة التدريس الجامعي بليبيا، الصفحات 188 - 213.
23. محمد أحمد نور، سارة علي علي، و فاطمة أحمد جمعة. (2021). الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية: دراسة تحليلية مقارنة. مجلة الفكر المحاسبي، 2، الصفحات 201 - 220.
24. محمد حسن صالح منصور. (2023). دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية في الوحدات الحكومية العراقية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 1، الصفحات 155 - 196.
25. محمد طويلب. (2022). أفاق تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام في الجزائر - الآثار والتحديات. المنهل الاقتصادي، 2، الصفحات 791 - 808.
26. نرمين خليفة النعاس. (2025). تحليل أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على جودة المعلومات المالية في المؤسسات الحكومية الليبية. المجلة الليبية للدراسات الأكاديمية المعاصرة، 1، الصفحات 655 - 671.

#### د - المؤتمرات والندوات العلمية:

1. خالد جمال الجعارات. (2014). تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام. الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات الحكومية - إتجاهات النظام الجزائري

(المالي والحكومي) على ضوء التجارب الدولية- المنعقدة بجامعة ورقلة، الجزائر (الصفحات 13 - 34). ورقلة: جامعة قصدي مرباح ورقلة.

2. عبدالعزيز محمد نوفل، ناصر ميلاد بن يونس، و حسني رمضان اشتيوي. (2021). مدى ملائمة النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية الليبية لتطبيق موازنة البرامج والأداء كمدخل لترشيد الإنفاق الحكومي(دراسة استطلاعية من وجهة نظر العاملين بوزارة المالية). المؤتمر العلمي الثاني لكلية الاقتصاد والتجارة، 2، الصفحات 12-31. زليطن.

#### هـ - القوانين والتقارير الرسمية:

1. مصرف ليبيا المركزي. (2023). التقرير الاقتصادي السنوي. مصرف ليبيا المركزي.

#### و - الموقع الالكتروني:

1. IPSASB. (2025). Retrieved from <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>

2. ديوان المحاسبة الليبي. (2025). <https://www.audit.gov.ly/ar/about-us/#:~:text=us/#>. تاريخ الاسترداد 31 6 2025، من ديوان المحاسبة الليبي.

3. هيئة الرقابة الإدارية. (2025، 4 11). تم الاسترداد من هيئة الرقابة الإدارية: <https://www.aca.gov.ly/about>

4. وزارة المالية الليبية. (2025). <http://www.mof.gov.ly>. تاريخ الاسترداد 1 7 2025، من وزارة المالية الليبية.

5. وزارة التخطيط الليبية، متاح على الرابط: <https://www.planning.gov.ly/>

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Aboukhadeer, E. A., Azam, S. M., & Albattat, A. R. (2023). The Relationship Between International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and the Quality of Accounting Information in Libyan Government Sector. *International Journal of Professional Business Review*, 1.
2. Hamuda, K., & Sawan, N. (2014). Perceptions of Auditor Independence in Libyan Audit Market. *International Business Research*, 2.
3. IFAC. (2014). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
4. IPSAS. (2013). *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. New York: IFAC.
5. Sunny Biobele Beredugo. (2021). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation and Financial Reporting Issues and Challenges in South-East Nigeria. *Journal of Accounting and Taxation*. doi:<https://doi.org/10.47747/jat.v1i1.405>
6. Vincent Tawiah Tawiah. (7 4, 2021). The impact of IPSAS adoption on corruption in developing countries. *Financial Accountability & Management*.

**الملاحق:**

**الملحق الأول: قائمة الاستبيان.**

**الملحق الثاني: قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين للاستبيان**

**الملحق الثالث: التحليل الاحصائي**

## الملحق رقم (1)



دولة ليبيا

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الزاوية

إدارة الدراسات العليا

كلية الاقتصاد - الزاوية

قسم المحاسبة

قائمة استبيان

...../ السيدة/ الفاضل /

**تحية طيبة وبعد ،،،**

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراسة لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة تحت عنوان "إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" حيث يهدف هذا الاستبيان إلى جمع البيانات المتعلقة بآراء موظفي الوحدات الحكومية الليبية حول إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).

ويمكن إيضاح مفهوم IPSAS كالتالي: هي مجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية التي تهدف إلى توحيد طريقة إعداد التقارير المالية للمؤسسات الحكومية في جميع أنحاء العالم، وذلك بالاستناد إلى المعايير الدولية IFRS التي تعتبر المرجع الأساسي في مجال المحاسبة المالية وذلك بهدف إنتاج تقارير مالية خاصة بالمؤسسات الحكومية أكثر دقة وموثوقية وشفافية لمساعدة متخذي القرار في اتخاذ قراراتهم.

لذا نرجو منكم التكرم بتعبئة الاستبانة المرفقة وإعطائها الأهمية المناسبة لما لها من تأثير على نتيجة الدراسة، وأن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة، وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات الدراسة أكثر دقة، مع التأكيد على سرية المعلومات التي ستقدمونها حيث أنها ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم منا كل الشكر والتقدير...

الباحث/ عبدالكريم محمد الحراري حسين

الجزء الأول: البيانات العامة: (البيانات الديموغرافية)

مدير إدارة <input type="checkbox"/> رئيس قسم <input type="checkbox"/> محاسب <input type="checkbox"/> مراجع داخلي <input type="checkbox"/>	الوظيفة الحالية
<input type="checkbox"/> مراجع بديوان المحاسبة <input type="checkbox"/> أخرى / .....	
أقل من 5 سنوات <input type="checkbox"/> من 5 إلى 10 سنوات <input type="checkbox"/> من 11 إلى 15 سنة <input type="checkbox"/>	سنوات الخبرة
أكثر من 15 سنة <input type="checkbox"/>	
دبلوم متوسط <input type="checkbox"/> دبلوم عالي <input type="checkbox"/> بكالوريوس <input type="checkbox"/> ماجستير <input type="checkbox"/>	المؤهل العلمي
دكتوراه <input type="checkbox"/> أخرى / .....	
وزارة المالية <input type="checkbox"/> وزارة التخطيط <input type="checkbox"/> ديوان المحاسبة <input type="checkbox"/>	الجهة التي تعمل بها
محاسبة <input type="checkbox"/> إدارة <input type="checkbox"/> تمويل ومصارف <input type="checkbox"/> اقتصاد <input type="checkbox"/> أخرى .....	التخصص

يرجى وضع علامة (✓) أمام الخيار المناسب:

الجزء الثاني: أقسام قائمة الاستقصاء:

الأسئلة التالية تحتل الاختلاف في وجهات النظر والمطلوب من سيادتكم وضع علامة (✓) عند الإجابة التي تعبر عن وجهة نظركم.

**القسم الأول:** يعرض هذا القسم مجموعة من العبارات بهدف تشخيص واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي:

رقم	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يعتمد النظام المحاسبي الحالي على أساليب تقليدية لا تواكب التطورات الدولية في المحاسبة الحكومية.					
2	يلتزم النظام المحاسبي الحكومي بأساس نقدي أو شبه نقدي في إعداد التقارير المالية.					
3	لا يوفر النظام الحالي آليات مناسبة لإثبات الإيرادات والنفقات الحكومية.					
4	يفتقر النظام المحاسبي إلى معايير واضحة للقياس والاعتراف المحاسبي.					
5	تعد الإجراءات المحاسبية الحالية معقدة وغير موحدة بين الجهات الحكومية.					
6	توجد فجوات واضحة في جودة الإفصاح المالي مقارنة بالمعايير الدولية IPSAS.					
7	يعاني النظام من ضعف في الربط بين الموازنة العامة والعمليات المحاسبية الفعلية.					
8	لا يوفر النظام الحالي تقارير مالية تعكس بدقة الوضع المالي الحقيقي للجهات الحكومية.					
9	النظام الحالي لا يدعم إعداد تقارير مالية مقارنة بين الأعوام المختلفة.					
10	لا تتوفر في النظام المحاسبي الحالي عناصر الرقابة الداخلية الأساسية لمتابعة الأداء المالي.					
11	النظام الحالي لا يلبي احتياجات الأجهزة الرقابية بشكل كافٍ.					
12	مستوى الكفاءة المهنية للمحاسبين الحكوميين غير متناسب مع متطلبات الممارسات الحديثة.					
13	البنية التكنولوجية الحالية في الوحدات الحكومية لا تدعم تنفيذ الأنشطة المحاسبية الأساسية.					

**القسم الثاني:** يتضمن هذا القسم مجموعة من العبارات التي توضح الفجوات بين النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS):

رقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
<b>أولاً: فجوات الأسس المحاسبية وفق IPSAS :</b>						
1	النظام المحاسبي الليبي يعتمد على الأساس النقدي ولا يطبق أساس الاستحقاق كما تتطلبه IPSAS.					
2	لا يتم الاعتراف بالإيرادات والمصروفات وفق توقيت حدوثها بل وفق الدفع فقط.					
3	لا توجد آلية لتقييم الأصول والالتزامات الحكومية وفق المعايير الدولية IPSAS .					
4	التحول إلى أساس الاستحقاق يسهم في تحسين جودة المعلومات المالية الحكومية.					
5	يتطلب تطبيق الأسس المحاسبية وفق IPSAS تعديلات جوهرية في النظام المحاسبي الحالي.					
<b>ثانياً: فجوات الاعتراف والقياس وفق IPSAS :</b>						
1	يواجه النظام المحاسبي الحالي صعوبات في الاعتراف السليم بالعمليات المالية الحكومية.					
2	معايير IPSAS توفر قواعد واضحة لقياس الأصول والالتزامات الحكومية.					
3	لا يتيح النظام الحالي القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة كما تتطلبه IPSAS.					
4	يساهم الالتزام بمتطلبات الاعتراف والقياس في تحسين مصداقية التقارير المالية الحكومية.					
5	تحتاج الجهات الحكومية إلى تدريب متخصص لفهم قواعد القياس المحاسبي في IPSAS.					
<b>ثالثاً: فجوات العرض والإفصاح وفق IPSAS :</b>						
1	أساليب العرض الحالية للقوائم المالية الحكومية غير متوافقة مع معايير IPSAS .					
2	تفتقر التقارير الحكومية لإظهار المخاطر المالية والالتزامات المحتملة كما تتطلب IPSAS.					
3	تطبيق IPSAS يحسن مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية.					
4	يتطلب الإفصاح وفق IPSAS قوائم مالية تفصيلية ودورية.					
5	الإفصاح بشفافية أكبر يسهم في تحسين جودة التقارير الحكومية.					
<b>رابعاً: فجوات البيئة التشريعية والتنظيمية:</b>						
1	لا توجد تشريعات رسمية تلزم الجهات الحكومية بتطبيق IPSAS .					

رقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
2	اللوائح المحاسبية الحالية غير محدثة بما يتوافق مع المعايير الدولية IPSAS.					
3	لا توجد وحدة مركزية مختصة بتطبيق IPSAS والإشراف عليه.					
<b>خامساً: فجوات القدرات المؤسسية والبشرية:</b>						
1	الكادر المحاسبي يفتقر للتدريب الكافي في المعايير الدولي IPSAS .					
2	لا توجد برامج تأهيل حكومية مستمرة لدعم تطبيق IPSAS.					
3	ضعف نظم المعلومات المالية يشكل عائقاً أمام تبني المعايير IPSAS .					
4	ضعف القدرات المؤسسية يمثل عقبة رئيسية أمام تطبيق IPSAS.					

القسم الثالث: يوضح القسم مجموعة من المقترحات لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS - (الإطار المقترح):

رقم	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
<b>أولاً: الهيكل الفني للنظام المحاسبي :</b>						
1	التحول نحو أساس الاستحقاق يمثل خطوة ضرورية في عملية التطوير.					
2	التعامل المحاسبي مع الأصول الحكومية يحتاج إلى تحديث جذري.					
3	يجب تطوير دليل الحسابات الحكومي بما يتوافق مع متطلبات IPSAS.					
4	تطوير الهيكل الفني للنظام يحسن من جودة التقارير المالية.					
5	تطوير الهيكل الفني يعزز الاتساق بين الجهات الحكومية.					
<b>ثانياً: كفاءة الإجراءات المحاسبية:</b>						
1	يجب توحيد الإجراءات المحاسبية بين جميع الجهات الحكومية.					
2	من الضروري تحديث دورة المستندات بما يرفع كفاءة الرقابة والشفافية.					
3	تطبيق إجراءات محاسبية حديثة يحسن الكفاءة المالية.					
4	يجب تطوير آليات لإعداد تقارير مالية سنوية وفق نموذج IPSAS الشامل.					
<b>ثالثاً: البنية التكنولوجية الداعمة :</b>						
1	تطوير نظام إدارة المعلومات المالية الحكومي (GFMIS) ضروري لتطبيق IPSAS.					
2	يجب دمج الأنظمة المالية الإلكترونية بين الوزارات والمؤسسات الحكومية.					
3	تحتاج الجهات الحكومية إلى بنية رقمية قادرة على تسجيل المعاملات وفق IPSAS.					
4	التحديث التقني يساهم في دقة وسرعة التقارير المالية.					
5	تطبيق معايير IPSAS يتطلب تحديث الأنظمة المحاسبية الإلكترونية.					
<b>رابعاً: القدرات المؤسسية :</b>						
1	تدريب المحاسبين الحكوميين على IPSAS ضرورة أساسية لنجاح عملية التطوير.					
2	يجب إنشاء لجنة وطنية مختصة بالتحول المحاسبي وفق IPSAS.					
3	يتطلب التحول تطوير السياسات المالية الحكومية وتحديث التشريعات القائمة.					

رقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
4	دعم الجهات المختصة في الدولة عامل حاسم لنجاح عملية التحديث.					
<b>خامساً: متطلبات الحوكمة والرقابة:</b>						
1	تطبيق IPSAS سيعزز الرقابة الداخلية ويحسن جودة المعلومات المالية.					
2	يجب ربط تطبيق IPSAS باستراتيجية حكومية شاملة للشفافية والمساءلة.					
3	يساهم الالتزام بمعايير IPSAS في دعم مبادئ الحوكمة الرشيدة من خلال توحيد المعايير المالية والإفصاح					
4	يساهم تطبيق IPSAS من قدرة الجهات الرقابية على تتبع الإنفاق العام بدقة أكبر.					

### الجزء الثالث: اختياري

هذه المساحة مفتوحة واختيارية ولكنها مفضلة لإثراء الدراسة:

يرجى إضافة أي مقترحات من قبلكم ترونها مهمة وتثري الدراسة في الفراغ التالي:

.....

.....

.....

شكراً جزيلاً على وقتكم ومساهمتم / الباحث

الملحق رقم (2):

قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين للاستبيان

الدرجة العلمية	الاسم	رقم
أستاذ	عبدالمجيد الطيب شعبان	1
أستاذ	مصطفى ساسي افتوحة	2
أستاذ	عبدالحفيظ فرح ميرة	3
أستاذ مشارك	عيسى عبدالله الغنودي	4
أستاذ مشارك	يوسف شعبان المبروك	5
أستاذ مساعد	محمد الطيب الشريف	6
أستاذ مساعد	خالد البشير محمد احمد	7
أستاذ مساعد	حسن علي احمد موتات	8
أستاذ مساعد	مروة محمد الزروق	9

## الملحق الثالث: التحليل الاحصائي

<b>Group Statistics</b>					
	Group	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
SumX	1	42	59.36	3.334	.514
	2	42	38.38	5.046	.779
SumY1	1	42	23.40	1.191	.184
	2	42	15.17	1.545	.238
SumY2	1	42	23.57	1.063	.164
	2	42	16.26	1.449	.224
SumY3	1	42	23.83	.908	.140
	2	42	16.60	1.795	.277
SumY4	1	42	14.76	.431	.067
	2	42	9.31	1.405	.217
SumY5	1	42	19.93	.261	.040
	2	42	13.50	1.469	.227
SumY	1	42	101.74	3.603	.556
	2	42	74.33	5.970	.921
SumZ1	1	42	24.21	.871	.134
	2	42	17.81	2.027	.313
SumZ2	1	42	19.88	.328	.051
	2	42	14.81	1.627	.251
SumZ3	1	42	24.17	.853	.132
	2	42	17.67	2.044	.315
SumZ4	1	42	19.69	.468	.072
	2	42	13.95	1.413	.218
SumZ5	1	42	19.62	.623	.096
	2	42	13.71	1.453	.224
SumZ	1	42	105.10	3.456	.533
	2	42	80.52	7.110	1.097

### Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means				
		F	Sig.	t	df	Sig. (2- tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference
SumX	Equal variances assumed	5.309	.024	22.478	82	.000	20.976	.933
	Equal variances not assumed			22.478	71.064	.000	20.976	.933
SumY 1	Equal variances assumed	.253	.616	27.375	82	.000	8.238	.301
	Equal variances not assumed			27.375	77.006	.000	8.238	.301
SumY 2	Equal variances assumed	5.032	.028	26.361	82	.000	7.310	.277
	Equal variances not assumed			26.361	75.194	.000	7.310	.277
SumY 3	Equal variances assumed	11.055	.001	23.316	82	.000	7.238	.310
	Equal variances not assumed			23.316	60.706	.000	7.238	.310
SumY 4	Equal variances assumed	17.226	.000	24.038	82	.000	5.452	.227
	Equal variances not assumed			24.038	48.648	.000	5.452	.227
SumY 5	Equal variances assumed	156.328	.000	27.921	82	.000	6.429	.230
	Equal variances not assumed			27.921	43.579	.000	6.429	.230
SumY	Equal variances assumed	17.680	.000	25.471	82	.000	27.405	1.076
	Equal variances not assumed			25.471	67.363	.000	27.405	1.076
SumZ 1	Equal variances assumed	39.402	.000	18.815	82	.000	6.405	.340
	Equal variances not assumed			18.815	55.625	.000	6.405	.340
SumZ 2	Equal variances assumed	53.673	.000	19.808	82	.000	5.071	.256
	Equal variances not assumed			19.808	44.324	.000	5.071	.256

SumZ 3	Equal variances assumed	48.247	.000	19.017	82	.000	6.500	.342
	Equal variances not assumed			19.017	54.858	.000	6.500	.342
SumZ 4	Equal variances assumed	25.669	.000	24.977	82	.000	5.738	.230
	Equal variances not assumed			24.977	49.880	.000	5.738	.230
SumZ 5	Equal variances assumed	79.179	.000	24.205	82	.000	5.905	.244
	Equal variances not assumed			24.205	55.573	.000	5.905	.244
SumZ	Equal variances assumed	14.671	.000	20.144	82	.000	24.571	1.220
	Equal variances not assumed			20.144	59.348	.000	24.571	1.220

## Reliability

### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.889	13

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.773
		N of Items	7 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.856
		N of Items	6 <sup>b</sup>
Total N of Items			13
Correlation Between Forms			.724
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.840
	Unequal Length		.841
Guttman Split-Half Coefficient			.833

- a. The items are: X1, X2, X3, X4, X5, X6, X7.  
 b. The items are: X7, X8, X9, X10, X11, X12, X13.

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

- a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.776	5

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

- a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.757
		N of Items	3 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.673
		N of Items	2 <sup>b</sup>
Total N of Items			5
Correlation Between Forms			.482
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.650
	Unequal Length		.657
Guttman Split-Half Coefficient			.620

a. The items are: Y1.1, Y1.2, Y1.3.

b. The items are: Y1.3, Y1.4, Y1.5.

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.748	5

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.717
		N of Items	3 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.708
		N of Items	2 <sup>b</sup>
Total N of Items			5
Correlation Between Forms			.428
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.600
	Unequal Length		.607
Guttman Split-Half Coefficient			.581

a. The items are: Y2.1, Y2.2, Y2.3.

b. The items are: Y2.3, Y2.4, Y2.5.

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.773	5

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.738
		N of Items	3 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.666
		N of Items	2 <sup>b</sup>
Total N of Items			5
Correlation Between Forms			.498
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.665
	Unequal Length		.672
Guttman Split-Half Coefficient			.624

a. The items are: Y3.1, Y3.2, Y3.3.

b. The items are: Y3.3, Y3.4, Y3.5.

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.777	3

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.725
		N of Items	2 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	1.000
		N of Items	1 <sup>b</sup>
Total N of Items			3
Correlation Between Forms			.588
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.741
	Unequal Length		.758
Guttman Split-Half Coefficient			.669

a. The items are: Y4.1, Y4.2.

b. The items are: Y4.2, Y4.3.

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's	Alpha	N of Items
	.790	4

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.790
		N of Items	2 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.793
		N of Items	2 <sup>b</sup>
Total N of Items			4
Correlation Between Forms			.484
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.652
	Unequal Length		.652
Guttman Split-Half Coefficient			.650

a. The items are: Y5.1, Y5.2.

b. The items are: Y5.3, Y5.4.

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.909	22

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.845
		N of Items	11 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.861
		N of Items	11 <sup>b</sup>
Total N of Items			22
Correlation Between Forms			.691
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.817
	Unequal Length		.817
Guttman Split-Half Coefficient			.817

a. The items are: Y1.1, Y1.2, Y1.3, Y1.4, Y1.5, Y2.1, Y2.2, Y2.3, Y2.4, Y2.5, Y3.1.

b. The items are: Y3.2, Y3.3, Y3.4, Y3.5, Y4.1, Y4.2, Y4.3, Y5.1, Y5.2, Y5.3, Y5.4.

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.781	5

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.672
		N of Items	3 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.652
		N of Items	2 <sup>b</sup>
Total N of Items			5
Correlation Between Forms			.614
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.761
	Unequal Length		.767
Guttman Split-Half Coefficient			.742

a. The items are: Z1.1, Z1.2, Z1.3.

b. The items are: Z1.3, Z1.4, Z1.5.

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

#### Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.794	4

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.744
		N of Items	2 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.662
		N of Items	2 <sup>b</sup>
Total N of Items			4
Correlation Between Forms			.602
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.751
	Unequal Length		.751
Guttman Split-Half Coefficient			.749

a. The items are: Z2.1, Z2.2.

b. The items are: Z2.3, Z2.4.

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.784	5

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.666
		N of Items	3 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.698
		N of Items	2 <sup>b</sup>
Total N of Items			5
Correlation Between Forms			.607
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.755
	Unequal Length		.762
Guttman Split-Half Coefficient			.741

a. The items are: Z3.1, Z3.2, Z3.3.

b. The items are: Z3.3, Z3.4, Z3.5.

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.834	4

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.695
		N of Items	2 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.800
		N of Items	2 <sup>b</sup>
Total N of Items			4
Correlation Between Forms			.671
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.803
	Unequal Length		.803
Guttman Split-Half Coefficient			.803

a. The items are: Z4.1, Z4.2.

b. The items are: Z4.3, Z4.4.

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's	Alpha	N of Items
	.861	4

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.822
		N of Items	2 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.755
		N of Items	2 <sup>b</sup>
Total N of Items			4
Correlation Between Forms			.709
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.830
	Unequal Length		.830
Guttman Split-Half Coefficient			.830

a. The items are: Z5.1, Z5.2.

b. The items are: Z5.3, Z5.4.

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.933	22

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.862
		N of Items	11 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.910
		N of Items	11 <sup>b</sup>
Total N of Items			22
Correlation Between Forms			.754
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.860
	Unequal Length		.860
Guttman Split-Half Coefficient			.857

a. The items are: Z1.1, Z1.2, Z1.3, Z1.4, Z1.5, Z2.1, Z2.2, Z2.3, Z2.4, Z3.1, Z3.2.

b. The items are: Z3.3, Z3.4, Z3.5, Z4.1, Z4.2, Z4.3, Z4.4, Z5.1, Z5.2, Z5.3, Z5.4.

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's	Alpha	N of Items
	.947	57

### Reliability

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	179	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	179	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.920
		N of Items	29 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.936
		N of Items	28 <sup>b</sup>
Total N of Items			57
Correlation Between Forms			.516
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.680
	Unequal Length		.681
Guttman Split-Half Coefficient			.676

a. The items are: X1, X2, X3, X4, X5, X6, X7, X8, X9, X10, X11, X12, X13, Y1.1, Y1.2, Y1.3, Y1.4, Y1.5, Y2.1, Y2.2, Y2.3, Y2.4, Y2.5, Y3.1, Y3.2, Y3.3, Y3.4, Y3.5, Y4.1.

b. The items are: Y4.1, Y4.2, Y4.3, Y5.1, Y5.2, Y5.3, Y5.4, Z1.1, Z1.2, Z1.3, Z1.4, Z1.5, Z2.1, Z2.2, Z2.3, Z2.4, Z3.1, Z3.2, Z3.3, Z3.4, Z3.5, Z4.1, Z4.2, Z4.3, Z4.4, Z5.1, Z5.2, Z5.3, Z5.4.

### Frequency Table

		الوظيفة الحالية			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مدير إدارة	14	7.8	7.8	7.8
	رئيس قسم	37	20.7	20.7	28.5
	محاسب	64	35.8	35.8	64.2
	مراجع داخلي	30	16.8	16.8	81.0
	مراجع بديوان المحاسبة	34	19.0	19.0	100.0
	Total	179	100.0	100.0	

		سنوات الخبرة			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	37	20.7	20.7	20.7
	من 5 إلى 10 سنوات	53	29.6	29.6	50.3
	من 11 إلى 15 سنة	28	15.6	15.6	65.9

أكثر من 15 سنة	61	34.1	34.1	100.0
Total	179	100.0	100.0	

#### المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid دبلوم متوسط	11	6.1	6.1	6.1
دبلوم عالي	32	17.9	17.9	24.0
بكالوريوس	104	58.1	58.1	82.1
ماجستير	31	17.3	17.3	99.4
دكتوراه	1	.6	.6	100.0
Total	179	100.0	100.0	

#### جهة العمل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid وزارة المالية	85	47.5	47.5	47.5
وزارة التخطيط	43	24.0	24.0	71.5
ديوان المحاسبة	51	28.5	28.5	100.0
Total	179	100.0	100.0	

#### التخصص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة	129	72.1	72.1	72.1
إدارة	35	19.6	19.6	91.6
تمويل ومصارف	8	4.5	4.5	96.1
اقتصاد	7	3.9	3.9	100.0
Total	179	100.0	100.0	

## Descriptives

### Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
X1	179	4.02	.858
X2	179	3.86	.725
X3	179	3.69	1.007
X4	179	3.88	.913
X5	179	3.96	.905
X6	179	4.05	.830
X7	179	3.93	.916
X8	179	3.91	1.021
X9	179	3.67	1.037
X10	179	3.51	1.143
X11	179	3.75	1.014
X12	179	3.78	1.036
X13	179	3.89	.991
MeanX	179	3.8380	.62787
Valid N (listwise)	179		

## Descriptives

### Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y1.1	179	3.88	.926
Y1.2	179	3.71	.945
Y1.3	179	3.85	.894
Y1.4	179	3.97	.880
Y1.5	179	3.99	.918
Y2.1	179	3.98	.800
Y2.2	179	3.87	.727
Y2.3	179	3.77	.906
Y2.4	179	4.14	.791
Y2.5	179	4.34	.848
Y3.1	179	3.97	.873
Y3.2	179	3.98	.824
Y3.3	179	4.10	.801
Y3.4	179	4.08	.710
Y3.5	179	4.25	.792

Y4.1	179	4.04	.929
Y4.2	179	4.06	.853
Y4.3	179	4.07	.887
Y5.1	179	4.41	.747
Y5.2	179	4.21	.828
Y5.3	179	4.16	.806
Y5.4	179	4.09	.920
MeanY1	179	3.8804	.66316
MeanY2	179	4.0179	.57642
MeanY3	179	4.0771	.58066
MeanY4	179	4.0577	.74016
MeanY5	179	4.2179	.64804
MeanY	179	4.0419	.49631
Valid N (listwise)	179		

## Descriptives

### Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Z1.1	179	4.18	.773
Z1.2	179	4.18	.672
Z1.3	179	4.23	.725
Z1.4	179	4.31	.742
Z1.5	179	4.22	.736
Z2.1	179	4.38	.772
Z2.2	179	4.36	.650
Z2.3	179	4.42	.652
Z2.4	179	4.29	.682
Z3.1	179	4.05	.736
Z3.2	179	4.16	.806
Z3.3	179	4.27	.669
Z3.4	179	4.34	.750
Z3.5	179	4.26	.772
Z4.1	179	4.42	.661
Z4.2	179	4.12	.774
Z4.3	179	4.15	.683
Z4.4	179	4.26	.714
Z5.1	179	4.24	.698
Z5.2	179	4.16	.704
Z5.3	179	4.16	.717

Z5.4	179	4.20	.704
MeanZ1	179	4.2223	.53333
MeanZ2	179	4.3617	.54317
MeanZ3	179	4.2156	.54811
MeanZ4	179	4.2388	.57927
MeanZ5	179	4.1885	.59291
MeanZ	179	4.2430	.46298
Valid N (listwise)	179		

## T-Test

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MeanX	179	3.84	.628	.04693
MeanY1	179	3.88	.663	.04957
MeanY2	179	4.02	.576	.04308
MeanY3	179	4.08	.581	.04340
MeanY4	179	4.06	.740	.05532
MeanY5	179	4.22	.648	.04844
MeanY	179	4.04	.496	.03710
MeanZ1	179	4.22	.533	.03986
MeanZ2	179	4.36	.543	.04060
MeanZ3	179	4.22	.548	.04097
MeanZ4	179	4.24	.579	.04330
MeanZ5	179	4.19	.593	.04432
MeanZ	179	4.24	.463	.03460

### One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
MeanX	17.856	178	.000	.83799	.7454	.9306
MeanY1	17.763	178	.000	.88045	.7826	.9783
MeanY2	23.625	178	.000	1.01788	.9329	1.1029
MeanY3	24.817	178	.000	1.07709	.9914	1.1627
MeanY4	19.119	178	.000	1.05773	.9486	1.1669

MeanY5	25.144	178	.000	1.21788	1.1223	1.3135
MeanY	28.087	178	.000	1.04190	.9687	1.1151
MeanZ1	30.664	178	.000	1.22235	1.1437	1.3010
MeanZ2	33.542	178	.000	1.36173	1.2816	1.4418
MeanZ3	29.673	178	.000	1.21564	1.1348	1.2965
MeanZ4	28.613	178	.000	1.23883	1.1534	1.3243
MeanZ5	26.820	178	.000	1.18855	1.1011	1.2760
MeanZ	35.921	178	.000	1.24302	1.1747	1.3113



State of Libya

Ministry of Higher Education and Scientific Research



University of Zawia

Graduate Studies Department

Faculty of Economics - Zawia

Department of Accounting

**Master's Thesis entitled:**

**A Proposed Framework for Developing the Libyan Government  
Accounting System in Accordance with International Public Sector  
Accounting Standards**

**(A Field Study on the Government Sector)**

**Submitted in partial fulfillment of the requirements for the Master's  
degree in Accounting**

**Prepared by:**

**Abdulkarim Mohammed Alharari Husayn**

**Supervisor b:**

**Dr. Mokhtar Kreema**

2025/ 2026

**Abstract:**

The study aimed to develop a proposed framework for enhancing the Libyan government accounting system to achieve alignment with the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). This was accomplished by analyzing the current state of the accounting system, identifying the existing gaps between it and the requirements of international standards, and then presenting appropriate development proposals and recommendations.

The study employed both inductive and deductive methodologies. Given that the study addresses the Libyan government accounting system and its potential for development in accordance with IPSAS, a stratified random sample of 200 individuals was selected from the study population, which consists of government accountants and all professional staff associated with government accounting employed by the Ministries of Finance and Planning, as well as auditors affiliated with the Audit Bureau. Statistical analysis was performed using the SPSS statistical software.

The results revealed a statistically significant difference between the current state of the Libyan government accounting system and the requirements of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). This reflects clear and significant discrepancies between the current accounting practices in Libyan government entities and the internationally adopted requirements of IPSAS, underscoring the urgent need to develop the government accounting system to conform to international standards.

In light of the study's findings, the study presented recommendations that set the Libyan government financial system on a path toward greater efficiency, transparency, and accountability, thereby enhancing the confidence of local and international stakeholders in government financial

reports. Key among these recommendations are restructuring the technical and organizational system, improving the efficiency of accounting procedures, strengthening institutional and human capacities, and implementing governance and oversight requirements.