مجلة أنساق للفنون والآداب والعلوم
الإنسانية
الإصدار الثالث والعشرون
المجلد (٧) العدد (٢)
٢٠٢٦ (١٧-١)

أثر تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في تحسين إدارة عرض الدين العام في ليبيا

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

د. خليفة مسعود احمد
كلية المحاسبة جامعة غريان

نشر إلكترونياً بتاريخ: ١٩ مايو ٢٠٢٦م

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في تحسين إدارة عرض الدين العام في ليبيا، وذلك في ظل القصور الذي يعاني منه النظام المحاسبي الحكومي القائم على الأساس النقدي. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت استبانة ميدانية تم توزيعها على عينة افتراضية مكونة من (١٢٤) مفردة من العاملين في الجهات الحكومية ذات العلاقة.

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS وجود أثر إيجابي قوي لتطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المالية، وتعزيز الشفافية، وتحسين التوقع المالي للدين العام، وضبط الالتزامات الحكومية، حيث بلغت نسبة التفسير الكلية للنموذج (٦٢٪). كما كشفت النتائج عن وجود تحديات جوهرية تواجه عملية التحول، أبرزها ضعف البنية التحتية التقنية ونقص الكفاءات المتخصصة.

وخلصت الدراسة إلى ضرورة تبني استراتيجية وطنية شاملة لإصلاح النظام المحاسبي الحكومي الليبي، تعتمد على أساس الاستحقاق كمدخل رئيسي لتعزيز كفاءة إدارة الدين العام وتحقيق الاستدامة المالية، مع توفير البيئة التشريعية والتقنية والبشرية الداعمة لذلك.

الكلمات الافتتاحية: الأساس النقدي، أساس الاستحقاق، إدارة الدين العام.

Abstract

This study aimed to analyze the impact of applying accrual-based accounting on improving public debt management in Libya, given the shortcomings of the cash-based government accounting system. The study employed a descriptive-analytical approach and utilized a field questionnaire distributed to a hypothetical sample of 124 employees from relevant government entities.

The results of the statistical analysis using SPSS software demonstrated a strong positive impact of applying the

accrual basis on the quality of financial information, enhancing transparency, improving the financial forecasting of public debt, and controlling government obligations. The overall model interpretation rate reached 62%. The results also revealed significant challenges facing the transition process, most notably weak technological infrastructure and a shortage of specialized expertise.
The study concluded that a comprehensive national strategy for reforming the Libyan government accounting system is necessary, based on the accrual basis as a primary approach to enhancing the efficiency of public debt management and achieving financial sustainability, while providing a supportive legislative, technical, and human resources environment.
Keywords: Cash basis, Accrual basis, Public debt management

*** المقدمة**

يمثل الدين العام أحد أهم التحديات الاقتصادية والمالية التي تواجه الدول، خصوصًا الدول التي تمر بظروف مالية غير مستقرة مثل ليبيا .فقد أدى عدم الاستقرار السياسي وضعف الهياكل المالية إلى تراكم التزامات ضخمة، وتضارب البيانات المالية، وارتفاع مستوى عدم الشفافية في إدارة الدين العام.

وما زالت الجهات الحكومية في ليبيا تعتمد بدرجة كبيرة على الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية، الأمر الذي يؤدي إلى غياب صورة دقيقة حول الالتزامات الفعلية، ويحدّ من قدرة وزارة المالية ومصرف ليبيا المركزي على إعداد توقعات مالية واقعية وإدارة الدين بكفاءة.

في المقابل، يقدّم أساس الاستحقاق إطارًا محاسبيًا أكثر تطورًا يسمح بإظهار الإيرادات والمصروفات في الفترة التي تحدث فيها، بغضّ النظر عن توقيت السداد، الأمر الذي يحسن من جودة المعلومات المالية، ويزيد من القدرة على ضبط الالتزامات الحكومية، وإدارة الدين العام بطريقة أكثر واقعية وفعّالية.(Dianto & Aswar, 2020) .

لذلك، يتناول هذا البحث أثر تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق في تحسين إدارة عرض الدين العام الليبي، مع تحليل الفوائد والتحديات المرتبطة بهذا التحول.

*** مشكلة البحث**

تتمثل مشكلة البحث في: -

قصور نظام المحاسبة الحكومي الليبي القائم على الأساس النقدي في توفير معلومات مالية دقيقة تساعد على إدارة الدين العام بكفاءة، مما يثير التساؤل حول مدى إمكانية تحسين إدارة عرض الدين العام من خلال تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق.

*** أسئلة البحث**

١- ما مدى اعتماد الجهات الحكومية في ليبيا على الأساس النقدي؟

٢- كيف يؤثر هذا النظام على جودة المعلومات المالية؟

٣- ما الفوائد المتوقعة من تطبيق أساس الاستحقاق؟

٤- هل يمكن أن يسهم أساس الاستحقاق في تحسين إدارة الدين العام؟

٥- ما التحديات التي تواجه ليبيا في الانتقال إلى أساس الاستحقاق؟

* **أهداف البحث**

١- تحديد نقاط الضعف في النظام المحاسبي الحكومي القائم على الأساس النقدي.

٢- بيان مزايا أساس الاستحقاق ودوره في تحسين جودة المعلومات المالية.

٣- تحليل أثر التحول إلى أساس الاستحقاق على إدارة الدين العام.

٤- تقديم تصور لإمكانية تطبيق النظام الجديد في ليبيا.

٥- صياغة توصيات تدعم تطوير الإدارة المالية العامة.

* **الفرضية الرئيسية**

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في تحسين إدارة عرض الدين العام في ليبيا.

* **الفرضيات الفرعية**

١- تطبيق أساس الاستحقاق يحسن من دقة المعلومات المالية الحكومية.

٢- تطبيق أساس الاستحقاق يعزز شفافية التقارير المالية المتعلقة بالدين العام.

٣- تطبيق أساس الاستحقاق يساهم في تحسين التوقع المالي للدين العام.

٤- تطبيق أساس الاستحقاق يساعد في ضبط الالتزامات الحكومية وتقليل فجوات الدين.

* **أهمية البحث**

تنبع أهمية هذا البحث من عدة جوانب: -

١- يسلط الضوء على واحدة من أهم القضايا المالية في ليبيا وهي إدارة الدين العام.

٢- يساعد صناع القرار على فهم تأثير النظام المحاسبي على كفاءة الإدارة المالية.

٣- يبين أهمية تطبيق أساس الاستحقاق في تحقيق الشفافية والانضباط المالي.

٤- يقدم توصيات يمكن أن تسهم في تحديث النظام المالي الحكومي الليبي.

* **الدراسات السابقة**

أولا: الدراسات العربية

١- دراسة مها الصائغ وجميلة القرني (٢٠٢٣): بعنوان " مدى فعالية تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي بالمملكة العربية السعودية " دراسة تطبيقية على وزارة البيئة والمياه والزراعة، تهدف هذه الدراسة إلى دراسة فعالية تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام في المملكة العربية السعودية. وبشكل خاص، تأثيره على تطوير أداء الإدارات المالية، وتحقيق الأهداف الاستراتيجية لتحسين جودة الحسابات المالية في القطاع الحكومي، وتعزيز مبدأ الشفافية. أظهرت نتائج الدراسة أن الانتقال إلى أساس الاستحقاق المحاسبي يساعد في تقديم تقارير مالية تتميز بالتمثيل الصادق للظواهر المراد الإفصاح عنها في الجهة الحكومية، كما أن تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي يساهم في وجود إجراءات رقابية لضمان صحة وسلامة معالجة البيانات المالية ورفع كفاءة الأداء المالي والإداري في القطاع العام.

٢- دراسة صقر، نسرين خميس(2025) : بعنوان "مدى توفر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية الليبية" (دراسة ميدانية بمراقبة الخدمات المالية صبراتة وصرمان) تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على مدى توافر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات

الحكومية وتوصلت الدراسة الى النتائج لتالية : ضعف جاهزية الوحدات الحكومية الليبية لتطبيق أساس الاستحقاق. – قصور واضح في الإفصاح عن الأصول والخصوم الحكومية ومنها الدين العام.

٣– دراسة معيوف، خديجة وآخرون (٢٠٢٣) : بعنوان "متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي" (دراسة نظرية تحليلية لبعض التجارب الدولية) , تهدف الدراسة إلى تحديد متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي بالاعتماد على تجارب بعض الدول. توصلت الدراسة إلى تحديد المتطلبات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي الليبي و المتمثلة في التغييرات الإدارية و المحاسبية، دعم الهيئات التنفيذية و التشريعية و الهيئات المهنية و الأكاديمية، الرغبة في التغيير، نشر ثقافة أساس الاستحقاق بين فئات المجتمع، تدريب الكوادر البشرية، إدخال أنظمة تكنولوجيا المعلومات، و تحديد تكلفة تطبيق أساس الاستحقاق، كما توصلت الدراسة إلى أن تطبيق أساس الاستحقاق يحقق كفاءة القطاع الحكومي، الإفصاح الكامل، يعزز الشفافية و المساءلة و المقارنة، يحقق تقييم الأداء، و يحد من الفساد الإداري و المالي.

ثانياً دراسات الأجنبية

1- Mattias Haraldsson, (2025): " Financial and non-financial performance measurement at the municipal group level – Evidence from municipal budgets in Sweden"

تهدف هذا الدراسة إلى استكشاف اعتماد البلديات السويدية للأهداف والغايات التي تقرها السياسة ضمن وثيقة الميزانية، والتي يتم صياغتها للوحدة المحاسبية لمجموعة البلديات. التصميم/المنهجية/النهج – أُجري تحليل انحداري لاعتماد قياس الأداء المالي وغير المالي من قِبل ٢٨٩ بلدية سويدية، بما في ذلك ثمانية متغيرات مستقلة والعديد من المتغيرات الضابطة. النتائج – من بين البلديات، اعتمدت ٢٦٪ أهدافًا وغايات مالية و١٣٪ أهدافًا وغايات غير مالية في ميزانياتها لعام ٢٠٢١. يبدو أن الخيار الأول مدفوع بالمنطق الوظيفي، بينما الخيار الثاني مدفوع بالحوافز المؤسسية والسياسية. يشير مستوى الاعتماد المنخفض على قياس الأداء إلى أن إدارة المجموعة السياسية لم تتكيف بعد مع الظروف التنظيمية الجديدة. التطبيقات العملية – لتعزيز الحوكمة السياسية والمساءلة، يجب على المراقبين مساعدة السياسيين في دمج أهداف مجموعة البلدية في الميزانية.

وليس آخرًا، يجب إعطاء اهتمام أكبر للمنظورات غير المالية، لأنها تدعم بشكل أفضل تنفيذ الاستراتيجية وتعزز المساءلة الشاملة تجاه المواطنين وأصحاب المصلحة. من الدلالات الأخرى لصناع السياسات أنه عند تصميم المتطلبات المالية وغير المالية المستقبلية للبلديات، من المهم تحديدها على مستوى مجموعة البلديات. الأصالة/القيمة – تسهم هذه الدراسة تجريبيًا ونظريًا في الأبحاث السابقة حول اعتماد قياس الأداء، حيث إنها الدراسة الأولى التي تستكشف نمط اعتماد قياس الأداء المالي وغير المالي على مستوى مجموعة البلديات. كما تسهم هذه الدراسة نظريًا من خلال تسليط الضوء على أهمية التمييز بين اعتماد الأهداف والغايات المالية وغير المالية، حيث يكشف التحليل أن مقاييس الأداء المالي وغير المالي تُعتمد بناءً على دوافع مختلفة.

2-Gioacchino Benfante,& Isabella Mozzoni,.(2025):" Navigating accounting reforms: a qualitative comparative analysis of accrual

implementation in Italian local governments"

تهدف هذا الدراسة إلى المساهمة في النقاش المستمر حول الفوائد المستقبلية لتطبيق المحاسبة الاستحقاق في البلدان التي يجري فيها هذا الانتقال، مع التركيز على البلديات الإيطالية. يسعى البحث إلى تحديد الشروط المطلوبة، في تصور مديري المحاسبة في القطاع العام، للانتقال المفيد من المحاسبة النقدية المعدلة إلى المحاسبة الكاملة على أساس الاستحقاق في البيئة الإيطالية. وتظهر الدراسة أن بعض أصحاب المصلحة لديهم طلب ملموس على معلومات البيانات المالية. ويعتقدون أن بيانات الحسابات المبنية على أساس الاستحقاق توفر رؤى دقيقة حول السلامة المالية للبلديات وأن هذه البيانات قابلة للمقارنة بين البلديات. حيث تشكل كل هذه العوامل معا شروطا كافية للنظر في تنفيذ محاسبة الاستحقاق في الحكومات المحلية، وفقا لمديري المحاسبة في القطاع العام.

3- Lusi Elviani Rangkuti(2024) :" Comparative Analysis of Accrual and Cash Accounting Methods in Financial Reporting"

اعتمدت هذه الدراسة على التحليل المقارن بين طرق المحاسبة على أساس الاستحقاق والمحاسبة النقدية في التقارير المالية. تسجل المحاسبة على أساس الاستحقاق الإيرادات والمصروفات عند حدوثها، مما يوفر صورة شاملة ودقيقة عن الوضع المالي للشركة. ويفضلها الشركات الكبيرة وتلك التي تتطلب الامتثال للمعايير المحاسبية مثل المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا (GAAP) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .(IFRS) بالمقابل، تسجل المحاسبة النقدية المعاملات فقط عند تبادل النقد، مما يوفر بساطة وسهولة في الاستخدام، ويجعلها مناسبة للأعمال الصغيرة والأفراد. وعلى الرغم من بساطتها، قد لا تعكس المحاسبة النقدية جميع الالتزامات والموارد المالية للشركة بشكل كامل. يؤثر اختيار طريقة المحاسبة على دقة التقارير المالية وتعقيدها والامتثال واتخاذ القرارات الاستراتيجية. وتسلط هذه الدراسة الضوء على نقاط القوة والقيود لكل أسلوب، مما يوفر رؤى للشركات لاختيار النهج الأنسب بناءً على حجمها وتعقيدها ومتطلبات أصحاب المصلحة.

تشير الدراسات السابقة إلى أن: تطبيق أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية الحكومية، وتعزيز شفافية عرض الالتزامات طويلة الأجل، وعلى رأسها الدين العام، كما يسهم في دعم كفاءة إدارة الدين وتحسين اتخاذ القرار المالي.

*** الفجوة البحثية**

رغم كثرة الدراسات التي تناولت أثر أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية الحكومية، إلا أن: هناك ندرة واضحة في الدراسات التي ركزت بشكل مباشر على أثر تطبيق أساس الاستحقاق على إدارة الدين العام وعرضه في البيئة الليبية، وهو ما يمثل فجوة علمية حقيقية تسعى هذه الدراسة إلى سدّها.

*** الإطار النظري**

*** أسس القياس المحاسبي**

تُعد أسس القياس في المحاسبة الحكومية من المرتكزات الأساسية التي تستند إليها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تنظيم المعالجة المحاسبية للعمليات المالية الحكومية. إذ تُحدد هذه الأسس الإطار الذي يتم من خلاله قياس والاعتراف بالإيرادات والمصروفات

والأصول والالتزامات بما يحقق أهداف الشفافية والمساءلة المالية. وقد أولت معايير IPSAS اهتمامًا خاصًا بالتحول من أساس النقدية إلى أساس الاستحقاق لما يوفره من معلومات أكثر شمولًا ودقة عن المركز المالي والأداء الحكومي. ويسهم تبنّي هذه الأسس في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية ودعم كفاءة اتخاذ القرار في القطاع العام. ويمكن تناول هذه الأسس على النحو الاتي:(عبد الله، محمد أحمد ,٢٠٢٢).

أولًا :مفهوم المحاسبة على أساس الاستحقاق

المحاسبة على أساس الاستحقاق، على عكس المحاسبة على أساس النقد، هي أساس محاسبي يقيس أداء ووضع المؤسسة العامة من خلال الاعتراف بالأحداث الاقتصادية بغض النظر عن توقيت حدوث المعاملات النقدية. (Ismail, S., Siraj, S. A., & Baharim, S. 2018) .

ومن الجدير بالذكر أن الطبيعة الأكثر شمولاً للمعلومات في المحاسبة على أساس الاستحقاق لها مزايا مقارنة بمحاسبة النقد من منظور المصداقية .Ferry et al (2018). على سبيل المثال، باستخدام المحاسبة على أساس الاستحقاق، يتم توفير تقرير شامل عن الوضع الاقتصادي والمالي للمؤسسة وأدائها الاقتصادي. هذا يسهل اتخاذ قرارات إدارة الأصول الحكومية، بما في ذلك تحسين سياسات الصيانة والاستبدال، وتحديد الأصول والتخلص منها، ويساعد في تقليل المخاطر مثل الخسارة الناتجة عن السرقة أو تلف الأصول. وهذه الأمور مهمة بشكل خاص لأن الحكومة هي أكبر مالك للأصول في البلدان الناشئة.

توفر المحاسبة على أساس الاستحقاق محتوى معلوماتياً أكبر للتواصل بشأن قرارات التمويل وتسمح للحكومة باتخاذ نظرة طويلة الأمد. على سبيل المثال، فيما يتعلق بالالتزامات، فهي تسلط الضوء على مصاريف الالتزامات المستحقة في القطاع العام التي لم تكن مرئية في المحاسبة على أساس النقد. بالإضافة إلى ذلك، تضع المحاسبة على أساس الاستحقاق أساساً لإدارة أفضل لأداء الحكومة. إن تحديد الأصول والاعتراف بالاستهلاك يساعد المديرين على فهم تأثير استخدام الأصول الثابتة على تقديم الخدمات العامة، مما يشجع المديرين على تقييم فعالية هذه الأصول في تقديم الخدمات. مصاريف الاستهلاك لا يتم تسجيلها في المحاسبة على أساس النقد. واستنتج أن المعلومات الأفضل (Ferry et al.2018).

توفر أساساً لمساءلة أفضل، مما يعزز مستوى أعلى من المصداقية. وعلى وجه التحديد، يمكن للأنظمة المحاسبية والمعلوماتية الأكثر صلابة والتي تتبع المعايير الدولية (مثل المحاسبة على أساس الاستحقاق) أن تصحح حالات عدم التوازن في المعلومات بين السياسيين والمواطنين، وبالتالي تحسين الشفافية وتمكين الجهات الرقابية من مراقبة المسؤولين التنفيذيين بشكل أفضل (Lewis & Hendrawan, 2020).

مزايا أساس الاستحقاق: (Tat-Kei Ho, A. and Ya Ni, A,2005)

١- تحسين جودة البيانات المالية.من خلال توفير نظرة أكثر شمولية عن الأداء المالي لمؤسسات القطاع العام وتكاليف أنشطتها، حيث يتم اثبات كل من التدفقات النقدية وغير النقدية في القوائم المالية.

٢- رفع مستوى الشفافية المالية.في التقارير وزيادة موثوقيتها وقابليتها للمقارنة، حيث تشجع معايير المحاسبة الدولية الحكومية على تطبيق هذا الأساس.

٣- تمكين الحكومات من معرفة الالتزامات الحقيقية.

٤- دعم التخطيط المالي متوسط وطويل الأجل.

عيوب اساس الاستحقاق: Christiaens, J. (and Van Peteghem, 2007)

١- يحتاج تطبيق أساس الاستحقاق في مؤسسات القطاع العام إلى كوادر مدربة، تتوفر فيهم الكفاءة والخبرة بالإضافة لأنظمة محاسبية متطورة.

٢- يؤدي بقاء الحسابات مفتوحة لفترة طويلة بعد نهاية السنة المالية الي عدم الحصول على معلومات دقيقة ووقتية والتي من شانها ان تعيق عملية اعداد الموازنة العامة للدولة للسنة التالية.

٣- صعوبة التطبيق في البيئات غير المستقرة.

وبذلك لتطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية ضرورة وجود مجموعة من المقومات منها: -

١- نظام محاسبي فعال وجيد يتلاءم وهذا الأساس،

٢- تشريعات وقوانين تسمح بتطبيق هذا الأساس.

٣- محاسبي اكفاء قادرين على تطبيق هذا الأساس.

٤- بنية تحتية تكنولوجيا تساعد على سرعة انجاز المهام وتدعم هذا الأساس.

ثانيًا :الأساس النقدي

تعتمد الجهات الحكومية على الأساس النقدي، وهو نظام بسيط يعترف بالعمليات عند الدفع والتحصيل فقط. وهو يتجاهل الإيرادات والمصروفات المستحقة، أي لا يتم تسجيل الإيرادات الا إذا تم قبضها، ولا يتم تسجيل المصروفات الا عند سدادها. وقد عرفه Kimmel et al (2018,) " بانه التطابق بين صافي النقد وصافي الدخل خلال الفترة المالية للوحدة المحاسبية ".

مزايا الأساس النقدي:(Abdulai, I., Salakpi, A., & Nasse, T. B.2021)

١- البساطة وسهولة التطبيق، وانخفاض تكاليف تصميمه.

٢- سهولة التعرف على أوجه إنفاق الموارد المالية، وذلك وفقا للاعتمادات المدرجة بالموازنة.

٣- يكون أكثر ملائمة للدول قليلة الموارد، والتي تعاني من انخفاض دخلها.

عيوب الاساس النقدي: Chimy,A.s.y.,& Forzeh,F.M.2021)

٤- لا يظهر الالتزامات الحكومية المتراكمة.

٥- يجعل الدين العام يبدو أقل أو أكثر من حقيقته.

٦- يؤدي إلى سوء التخطيط المالي.

٧- يمنع وجود موازنات دقيقة.

٨- يضعف قدرة الدولة على إعداد تقارير مالية موثوقة.

ثالثًا :مفهوم إدارة الدين العام

لقد تعددت التعاريف والمفاهيم للدين العام , ومنها ما يلي: -

فقد عرفه مكتب الدين العام في وزارة الخزانة الامريكية بانه " مجموعة ديون الحكومة المحلية والإقليمية، ويعد مؤشرا على مقدار الانفاق الحكومي عن طريق الاقتراض بدلا من الضرائب " US Treasury Department (Public Debt Office 2021),.

وعرفه صندوق النقد الدولي بانه " الرصيد القائم من الالتزامات المباشرة على الحكومة، والمعترف به تجاه بقية الاقتصاد والعالم الخارجي , وهي التزامات نشأت في الماضي

وادرجت لها جداول زمنية للسداد عن طريق العمليات الحكومية المستقبلية او لتبقى كديون دائمة " . (International Monetary Fund. 2024)

كما عرفه البنك الدولي بانه "كامل رصيد الالتزامات الحكومية التعاقدية المباشرة ذات الاجل الثابت و الالتزامات المستحقة السداد في تاريخ معين , ويشمل الالتزامات المحلية والأجنبية كودائع العملة والودائع النقدية والأوراق المالية عدا الأسهم والقروض ".(World Bank.2024)

ومن خلال التعاريف السابقة، فان الدين العام يشكل عبء او التزام على الموازنة العامة للدولة سوء كان هذا الالتزام محلي او خارجي , وهذا العبء قد يشكل خطر على اقتصاد البلد خصوصا اذا تجاوز الحدود المسموح بها او تم استخدامه في تمويل برامج غير مربحة , ومن هنا جاءت الحاجة الملحة لإدارة الدين العام .

وبذلك فان إدارة الدين العام هي عملية استراتيجية تهدف إلى وضع وتنفيذ سياسات الاقتراض الحكومي لتلبية الاحتياجات التمويلية بأقل تكلفة ممكنة على المديين المتوسط والطويل، مع إدارة المخاطر المرتبطة بها ضمن مستويات مقبولة. تهدف هذه الإدارة إلى الحفاظ على استدامة المالية العامة، تعزيز الاستقرار الاقتصادي الكلي، وتطوير الأسواق المالية المحلية .

*** مفاهيم وعناصر أساسية في إدارة الدين العام: US Treasury Department Public Debt Office 2021).**

١– الأهداف الرئيسية :تأمين التمويل اللازم، تقليل تكلفة خدمة الدين (الفوائد والأصل)، والحد من المخاطر التشغيلية والمالية.

٢– استراتيجية إدارة الدين :خطة متوسطة المدى تصوغها الحكومة للمفاضلة بين تكاليف ومخاطر أدوات الدين المختلفة.

٣– أدوات الدين :تشمل السندات وأذون الخزانة طويلة وقصيرة الأجل التي تصدرها الحكومة.

٤– المخاطر :إدارة مخاطر إعادة التمويل، مخاطر السوق (أسعار الفائدة والعملات)، والمخاطر التشغيلية.

٥– استدامة الدين :ضمان قدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها المالية الحالية والمستقبلية دون اللجوء إلى إجراءات قاسية .

أهمية إدارة الدين العام: (US Treasury Department Public Debt Office 2021)

١– **تحقيق الاستقرار المالي** :تساهم في الحفاظ على استقرار القطاع المالي للدولة.

٢– **خفض أعباء خدمة الدين** :تساعد في تقليل التكاليف على الخزانة العامة من خلال اقتناص فرص تمويلية أفضل.

٣– **تطوير الأسواق المالية** :تنمية سوق الدين العام وتعميقه لزيادة السيولة.

٤– **الحد من المخاطر** :حماية الموازنة من مخاطر إعادة التمويل والتقلبات في أسعار الفائدة والعملات .

تتولى مكاتب أو وحدات متخصصة داخل وزارات المالية أو البنوك المركزية هذه المهام، وتعتمد على نظم متكاملة لتسجيل محافظ الديون وإعداد التقارير.

العلاقة بين أساس الاستحقاق وإدارة الدين العام: (US Treasury Department Public Debt Office 2021)

١– دور أساس الاستحقاق في تحسين شفافية الدين: أساس الاستحقاق يساعد في تسجيل الدين بمجرد نشوء الالتزام، وليس عند الدفع، مما يسمح بعرض الدين الحقيقي دون تأخير.

٢– تحسين التوقعات المالية: عبر تسجيل الالتزامات فورًا، يصبح بإمكان وزارة المالية إعداد توقعات دقيقة حول السداد في السنوات القادمة، وبالتالي تحسين خطط الاقتراض.

٣– دعم اتخاذ القرار: المعلومات الدقيقة تساعد الحكومة على: اختيار أنسب أنواع الديون.تحديد مستويات الاقتراض الآمن. تجنب الاقتراض غير الضروري.

٤– ضبط الالتزامات: يسمح أساس الاستحقاق برصد الالتزامات في لحظة حدوثها، بما يمنع تراكم ديون غير مسجلة.

٥– تحسين تقارير الدين العام: تطبيق أساس الاستحقاق يجعل التقارير المالية الحكومية متوافقة مع الممارسات الدولية ومعاييرIPSAS ، ما يعزز الثقة الدولية.

رابعا: تجارب دولية في تطبيق أساس الاستحقاق

INTERNATIONAL MONETARY FUND, Fiscal Affairs Department,2022)(

١– نيوزيلندا: كانت من أوائل الدول التي طبقت أساس الاستحقاق، ونجحت في خفض الدين العام بنسبة كبيرة بسبب تحسين دقة البيانات المالية.

٢– المملكة المتحدة: اعتمدت المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام ونجحت في تعزيز الشفافية المالية وتقليل العجز.

٣– الإمارات وقطر: بدأت تحديث الأنظمة المالية الحكومية نحو الاستحقاق لتطوير إدارة المالية العامة وزيادة الثقة بين الحكومة والمستثمرين.

٤– الدين العام الليبي: الدين العام الليبي ارتفع من مستوى شبه صفري في ٢٠١٢ إلى أكثر من ٣٠٠ مليار دينار بحلول ٢٠٢٥، أي زيادة تراكمية تفوق ٣٠٠ مليار دينار، نتيجة العجز المالي المستمر، الانقسام السياسي، واعتماد الدولة على التمويل النقدي الداخلي بدل الاقتراض الخارجي المنظم.

***كيف تؤثر زيادة الدين العام على ليبيا؟**

١– ضغط شديد على الموازنة العامة، جزء كبير من الإنفاق يذهب لـ المرتبات والدعم المموَّلة بالدَّين، النتيجة: لا مشاريع تنمية محدودة لا صيانة ضعيفة للكهرباء، الطرق، المستشفيات.

٢– تفاقم أزمة السيولة. الحكومة تقترض محليًا من المصارف، المصارف تفضّل تمويل الدولة بدل المواطن، النتيجة: صعوبة سحب الأموال , ضعف تمويل المشاريع الصغيرة .

٣– التضخم وغلاء المعيشة، تمويل الدين غالبًا يتم عبر التوسع النقدي يؤدي **إلى:** ارتفاع الأسعار، ضعف القوة الشرائية للدينار، المواطن هو المتضرر الأول.

٤– تراجع قيمة الدينار، زيادة الدين دون إنتاج حقيقي، ضغط على الاحتياطي الأجنبي النتيجة: ارتفاع سعر الصرف، زيادة تكلفة الاستيراد (وليبيا تعتمد على الاستيراد).

٥– غياب الأثر التنموي للدين، المشكلة في ليبيا ليست حجم الدين فقط، بل: اين صُرف؟ أغلبه: مرتبات — دعم –نفقات تشغيلية، وليس: بنية تحتية — صناعة–زراعة –تنويع اقتصادي.

٦– ازدواج الحكومات والدين، وجود أكثر من سلطة مالية كل طرف يخلق التزامات النتيجة: تضخم الدين –صعوبة توحيد السياسة المالية –فقدان الشفافية

٧- مخاطر مستقبلية خطيرة، إذا استمر الوضع: تحميل الأجيال القادمة عبء السداد تقليص الإنفاق الاجتماعي لاحقًا، احتمالات: ضرائب -رفع دعم -إجراءات تقشفية **وبناء على ما سبق**، الدين العام في ليبيا ليس مشكلة رقم فقط، بل مشكلة إدارة، انقسام، وغياب تخطيط اقتصادي.

*** الإطار العملي للبحث**

*** تمهيد**

يهدف هذا الفصل إلى تحليل بيانات الاستبيان باستخدام برنامج SPSS، وذلك لاختبار فرضيات البحث وبيان أثر تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في تحسين إدارة عرض الدين العام في ليبيا، اعتمادًا على عينة افتراضية مكونة من 124مفردة من العاملين في الجهات الحكومية ذات العلاقة.

١- منهج البحث

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لقياس أثر تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق على تحسين إدارة عرض الدين العام في ليبيا، وذلك باستخدام الأدوات الإحصائية الملائمة عبر برنامج.SPSS

٢- مجتمع وعينة الدراسة

المجتمع المستهدف :العاملون بالإدارات المالية، إدارات الدين العام، المحاسبين الحكوميين، والمختصين بوزارة المالية وديوان المحاسبة وبعض الجهات الأخرى في ليبيا.

العينة المتاحة 124 :مفردة. أسلوب اختيار العينة :عينة قصدية , (لأن المشاركة محصورة في مختصين ماليين) .

٣- متغيرات الدراسة(Study Variables)

أولا: الإطار العام لمتغيرات الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحليل أثر تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في تحسين إدارة عرض الدين العام في ليبيا، وبناءً عليه تم تحديد متغيرات الدراسة وفق النموذج التالي: -

١- المتغير المستقل :تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق

٢- المتغير التابع :إدارة عرض الدين العام

٣- المتغيرات الفرعية (الأبعاد): أبعاد المتغير المستقل - أبعاد المتغير التابع

ثانيًا: المتغير المستقل

*** تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق**

أبعاد المتغير المستقل: -

١- تحسين جودة المعلومات المالية :ويقصد به دقة وشمولية البيانات المحاسبية الناتجة عن تطبيق أساس الاستحقاق، وقدرته على توفير معلومات مالية موثوقة لصناع القرار.

٢- تعزيز الشفافية المالية :ويقصد به مستوى الإفصاح والوضوح في عرض الالتزامات والإيرادات والمصروفات الحكومية، بما يحد من فرص إخفاء الالتزامات.

٣- تحسين التوقع المالي :ويقصد به قدرة النظام المحاسبي على دعم إعداد تقديرات مالية مستقبلية دقيقة لخدمة الدين العام.

٤- ضبط الالتزامات الحكومية :ويقصد به: قدرة النظام على حصر الالتزامات قصيرة وطويلة الأجل، وتقليل المتأخرات المالية وفجوات الدين.

ثالثًا: المتغير التابع

*** إدارة عرض الدين العام**

أبعاد المتغير التابع: –

١ – كفاءة التخطيط المالي للدين العام :وتعني قدرة الجهات المختصة على إعداد خطط تمويلية دقيقة قائمة على معلومات محاسبية موثوقة.

٢ – دقة التقدير والقياس المالي :وتعني مدى دقة تقدير حجم الدين القائم والمتوقع.

٣ – الشفافية والإفصاح المالي :وتعني وضوح عرض بيانات الدين العام في التقارير المالية الحكومية.

٤ – الرقابة المالية وضبط الالتزامات :وتعني إحكام الرقابة على الالتزامات الحكومية وتقليل المتأخرات.

رابعًا: النموذج المفاهيم للبحث

تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق

⬇

تحسين جودة المعلومات – الشفافية – التوقع المالي – ضبط الالتزامات

⬇

تحسين إدارة عرض الدين العام

٣ – أداة الدراسة :الاستبيان

تم تصميم الاستبيان من ٦ محاور: –

١ – قصور النظام المحاسبي الحكومي القائم على الأساس النقدي.

٢ – دور أساس الاستحقاق في تحسين جودة المعلومات المالية

٣ – أثر أساس الاستحقاق في تعزيز شفافية تقارير الدين العام

٤ – أثر أساس الاستحقاق في تحسين التوقع المالي للدين العام

٥ – أثر أساس الاستحقاق في ضبط الالتزامات وتقليل فجوات الدين

٦ – التحديات والمعوقات في تطبيق أساس الاستحقاق في ليبيا

وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية: –

ا– **الإحصاء الوصف** : – اختبار الثبات (Cronbach's Alpha) – تحليل الارتباط (Pearson) – تحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد – اختبار(t-test)

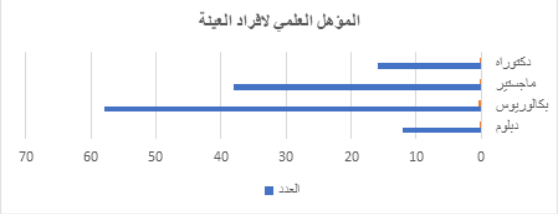
أولًا: التحليل الوصفي للبيانات

١ – الخصائص الديموغرافية للعينة

توزيع العينة: –

ا– حسب المؤهل العلمي

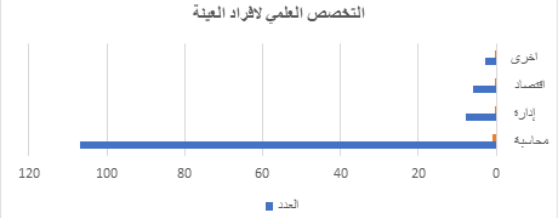
المؤهل	دبلوم	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه	الاجمالي
العدد	١٢	٥٨	٣٨	١٦	١٢٤
النسبة	٪٩,٧	٪٤٦,٨	٪٣٠,٦	٪١٢,٩	٪١٠٠



من خلال اشكل والجدول السابق نلاحظ ان اغلب افراد العينة من حملة الشهادات العليا والجامعية , وهذا من شانه ان يعزز قدرة الافراد على إجابة الاستبيان بموضوعية

ب– **التخصص**

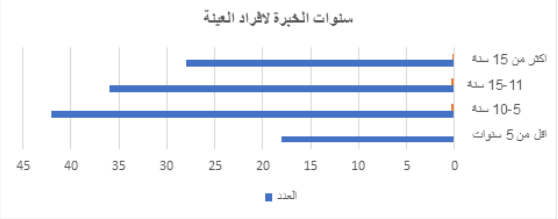
التخصص	محاسبة	إدارة	اقتصاد	اخرى	الإجمالي
العدد	١٠٧	٨	٦	٣	١٢٤
النسبة	٪٨٧	٪٦	٪٤,٨	٪٢,٢	٪١٠٠



تخصص المحاسبة يحتل اعلى نسبة من الافراد المستجوبين وهذا من شانه ان يعزز توافر المعرفة بالأسس العلمية للمحاسبة (أساس الاستحقاق والاساس النقدي والدين العام)

ج– سنوات الخبرة

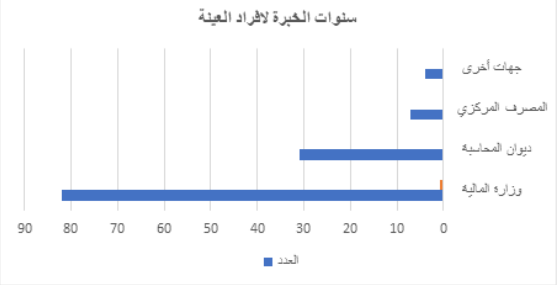
سنوات الخبرة	اقل من ٥ سنوات	٥–١٠ سنة	١١– ١٥ سنة	اكثر من ١٥ سنة	الإجمالي
العدد	١٨	٤٢	٣٦	٢٨	١٢٤
النسبة	٪١٤,٥	٪٣٣,٩	٪٢٩	٪٢٢,٦	٪١٠٠



خبرة افراد العينة مرتفعة حيث ان ما نسبته ٨٥٪ تقريبا من افراد العينة لديهم خبرة تزيد عن ٥ سنوات وهذا يعد عامل إيجابي في القدرة على الإجابة بشكل عملي

د–جهات العمل

جهة العمل	وزارة المالية	ديوان المحاسبة	المصرف المركزي	جهات أخرى	الإجمالي
العدد	٨٢	٣١	٧	٤	١٢٤
النسبة	٪٦٧	٪٢٥	٪٥,٦	٪٢,٤	٪١٠٠



نلاحظ ان اغلب افراد العينة من العامين بقطاع المالية بعدد ٨٢ من أصل ١٢٤ وهذا من شانه ان يعزز ان اغلب افراد العينة ممن يتعاملون مع الحسابات الحكومية وإدارة الدين العام و بشكل عام ، يتضح أن أغلب العينة تمتلك خبرة مناسبة، والمؤهل والتخصص العلمي في مجالات المالية العامة وجهات عملهم من الجهات التي تتعامل وبشكل مباشر مع الحسابات الحكومية ، مما يعزز مصداقية النتائج.

ثانيًا: اختبار صدق وثبات الأداة

اختبار الثبات(Cronbach's Alpha)

المحور	عدد العبارات	معامل الفا
قصور النظام المحاسبي الحكومي القائم على الأساس النقدي	5	0.84
دور أساس الاستحقاق في تحسين جودة المعلومات المالية	5	0.88
ثر أساس الاستحقاق في تعزيز شفافية تقارير الدين العام	5	0.86
أثر أساس الاستحقاق في تحسين التوقع المالي للدين العام	5	0.89
أثر أساس الاستحقاق في ضبط الالتزامات وتقليل فجوات الدين	5	0.87
التحديات والمعوقات في تطبيق أساس الاستحقاق في ليبيا	5	0.82
الاستبيان ككل	30	0.91

تشير القيم إلى درجة ثبات مرتفعة جدًا (أكبر من ٠,٧٠)، مما يدل على موثوقية الأداة.

ثالثًا: الإحصاء الوصفي لمحاور الدراسة

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التقدير
قصور النظام المحاسبي الحكومي القائم على الأساس النقدي	4.12	0.63	مرتفع
دور أساس الاستحقاق في تحسين جودة المعلومات المالية	4.26	0.58	مرتفع
ثر أساس الاستحقاق في تعزيز شفافية تقارير الدين العام	4.18	0.61	مرتفع
أثر أساس الاستحقاق في تحسين التوقع المالي للدين العام	4.22	0.57	مرتفع
أثر أساس الاستحقاق في ضبط الالتزامات وتقليل فجوات الدين	4.24	0.60	مرتفع
التحديات والمعوقات في تطبيق أساس الاستحقاق في ليبيا	3.98	0.66	مرتفع

تدل المتوسطات المرتفعة على اتفاق أفراد العينة على أهمية تطبيق أساس الاستحقاق وأثره الإيجابي.

رابعًا: اختبار فرضيات البحث

١- اختبار الفرضية الرئيسية

الفرضية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في تحسين إدارة عرض الدين العام في ليبيا.

*** تحليل الانحدار الخطي البسيط**

R	R2	F	sig
.٧٩	.٦٢	٢٠٢,٥	٠,٠٠٠

62 %من التغير في إدارة الدين العام يفسره تطبيق أساس الاستحقاق.

المعادلة :إدارة الدين العام = ٠,٧٨ × أساس الاستحقاق + E (الخطأ العشوائيRandom Error)

تشير معادلة الانحدار إلى أن تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق يؤثر تأثيرًا إيجابيًا قويًا في تحسين إدارة عرض الدين العام، حيث بلغ معامل الانحدار (β = 0.78)، مما يعني أن أي زيادة بمقدار وحدة واحدة في مستوى تطبيق أساس الاستحقاق تؤدي إلى تحسن إدارة الدين العام بمقدار (٠,٧٨)، مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة.

النتيجة :قبول الفرضية الرئيسية عند مستوى دلالة (٠,٠١).

٢- اختبار الفرضيات الفرعية

*** الفرضية الفرعية (١)**

تطبيق أساس الاستحقاق يحسن من دقة المعلومات المالية الحكومية.

R	R2	T	sig
0.74	0.55	14.8	0.000

أثر إيجابي قوي ودال إحصائيًا -قبول الفرضية

*** الفرضية الفرعية (٢)**

تطبيق أساس الاستحقاق يعزز شفافية التقارير المالية المتعلقة بالدين العام.

R	R2	T	sig
0.77	0.59	15.6	0.000

أثر إيجابي قوي -قبول الفرضية

*** الفرضية الفرعية (٣)**

تطبيق أساس الاستحقاق يساهم في تحسين التوقع المالي للدين العام.

R	R2	T	sig
0.75	0.56	15.1	0.000

علاقة قوية ودالة-قبول الفرضية

*** الفرضية الفرعية (٤)**

تطبيق أساس الاستحقاق يساعد في ضبط الالتزامات الحكومية وتقليل فجوات الدين.

R	R2	T	sig
0.78	0.61	16.2	0.000

*** أقوى تأثير إحصائي بين الفرضيات الفرعية -قبول الفرضية**

*** تفسير نتائج الدراسة (Results Interpretation)**

تشير نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSSإلى وجود تأثير إيجابي قوي وذو دلالة إحصائية لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في تحسين إدارة عرض الدين العام في ليبيا، حيث أظهرت نتائج الانحدار الخطي البسيط أن معامل الارتباط بلغ(R = 0.79) ، وهو ما يعكس قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، بينما

بلغت قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.62$) ، مما يدل على أن 62%من التغيرات في مستوى كفاءة إدارة عرض الدين العام يمكن تفسيرها من خلال تطبيق أساس الاستحقاق.

وتعكس هذه النتيجة الأهمية الكبيرة للتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، لما يوفره من معلومات مالية شاملة ودقيقة تعكس المركز المالي الحقيقي للحكومة، وهو ما يسهم في تحسين عملية التخطيط المالي، وتعزيز الرقابة على الالتزامات الحكومية، وتحسين إدارة التدفقات النقدية المرتبطة بخدمة الدين العام.

*** تفسير نتائج الفرضيات الفرعية**

١– أثر أساس الاستحقاق في تحسين دقة المعلومات المالية

أظهرت نتائج التحليل وجود علاقة إيجابية قوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق وتحسين دقة المعلومات المالية الحكومية، حيث بلغ معامل الارتباط ($R = 0.74$)وقيمة معامل التحديد .($R^2 = 0.55$) وتشير هذه النتائج إلى أن 55% من التغير في دقة المعلومات المالية يُعزى إلى تطبيق أساس الاستحقاق، وهو ما يعكس الدور الجوهري لهذا النظام في تسجيل العمليات المالية عند تحققها الفعلي بدلًا من تحصيلها النقدي، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين جودة البيانات المحاسبية ورفع مستوى موثوقيتها.

وتنسجم هذه النتيجة مع الأدبيات المحاسبية الحديثة التي تؤكد أن أساس الاستحقاق يمثل حجر الزاوية في تطوير نظم المحاسبة الحكومية وتعزيز جودة التقارير المالية.

٢– أثر أساس الاستحقاق في تعزيز شفافية التقارير المالية

أظهرت النتائج أن معامل الارتباط بلغ = R) (0.77ومعامل التحديد($R^2 = 0.59$) ، مما يدل على أن 59% من التغير في مستوى شفافية التقارير المالية المتعلقة بالدين العام يمكن تفسيره من خلال تطبيق أساس الاستحقاق.

وتعكس هذه النتيجة أن الاعتراف المحاسبي الكامل بالإيرادات والمصروفات والالتزامات يسهم في تحسين الإفصاح المالي، ويحد من فرص إخفاء الالتزامات الحكومية، كما يعزز من مستوى الثقة لدى الجهات الرقابية وصناع القرار، وهو ما يعد عنصرًا محوريًا في تحسين إدارة الدين العام.

٣– أثر أساس الاستحقاق في تحسين التوقع المالي للدين العام

أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية قوية = R) (0.75وقيمة تفسير مرتفعة($R^2 = 0.56$) ، وهو ما يشير إلى أن 56% من التغير في دقة التوقعات المالية للدين العام يعود إلى تطبيق أساس الاستحقاق.

وتوضح هذه النتيجة أن توافر معلومات مالية دقيقة عن الالتزامات المستقبلية يسمح بإعداد توقعات مالية أكثر واقعية، ويساعد في تحسين إدارة المخاطر المالية، ووضع سياسات مالية مستدامة، وهو ما يعد أمرًا بالغ الأهمية في ظل تقلبات الإيرادات العامة في الاقتصاد الليبي.

٤– أثر أساس الاستحقاق في ضبط الالتزامات الحكومية وتقليل فجوات الدين

أظهرت النتائج أن هذا البعد حقق أعلى تأثير إحصائي بين جميع الأبعاد، حيث بلغ معامل الارتباط R) (0.78 =ومعامل التحديد($R^2 = 0.61$) ، مما يدل على

أن 61% من التغير في مستوى ضبط الالتزامات وتقليل فجوات الدين يمكن تفسيره من خلال تطبيق أساس الاستحقاق.

وتشير هذه النتيجة إلى أن أساس الاستحقاق يمثل أداة فعالة لضبط الالتزامات طويلة وقصيرة الأجل، وتقليل تراكم المتأخرات المالية، وتحسين إدارة الاستحقاقات، وهو ما ينعكس بشكل مباشر على خفض فجوة العجز المالي وتحقيق الاستدامة المالية.

* **التفسير الشامل للنتائج (Integrated Interpretation)**

بصورة عامة، تؤكد نتائج الدراسة أن تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق يمثل مدخلًا استراتيجيًا لإصلاح منظومة إدارة الدين العام في ليبيا، حيث يحقق: تحسين جودة المعلومات المالية –تعزيز الشفافية والمساءلة – رفع كفاءة التوقع المالي – ضبط الالتزامات الحكومية – تقليل فجوات الدين

كما توضح النتائج أن استمرار الاعتماد على الأساس النقدي يحد من كفاءة الإدارة المالية العامة ويضعف القدرة على التخطيط المالي الاستراتيجي.

سادسًا: النتائج

١- النظام النقدي القائم يعاني من ضعف في الدقة والشفافية.

٢- أساس الاستحقاق يوفر معلومات مالية شاملة وموثوقة.

٣- تطبيق أساس الاستحقاق يرفع كفاءة إدارة الدين العام.

٤- التحول المحاسبي ضرورة استراتيجية وليس خيارًا إداريًا.

٥- البيئة الليبية بحاجة إلى إطار تشريعي وتقني داعم.

سابعًا: التوصيات

١- الإسراع في تبني أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية الليبية.

٢- إعداد خطة وطنية للتحول المحاسبي التدريجي.

٣- تطوير البنية التحتية الرقمية.

٤- تدريب الكوادر المالية الحكومية.

٥- تحديث التشريعات المالية والمحاسبية.

* **المراجع**

اولاً– المراجع العربية

عبد الله، محمد أحمد. (٢٠٢٢)."المحاسبة الحكومية في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)" .القاهرة: دار الفكر الجامعي.

مها الصائغ و جميلة القرني (٢٠٢٣),." مدى فعالية تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي بالمملكة العربية السعودية " دراسة تطبيقية على وزارة البيئة والمياه والزراعة , مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية (JEALS) المجلد ٧، العدد ١١.

صقر، نسرين خميس (٢٠٢٤) " مدى توفر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية الليبية", مجلة جامعة صبراتة العلمية , العدد ١٦ , مجلد ٨ .

ثانياً– المراجع الأجنبية

Dianto, A. W., & Aswar, K. (2020). Assessing Accrual Accounting Implementation in Cianjur Regency: An Empirical Investigation. International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research, 13(1), 7–13. https://doi.org/10.25103/ijbesar.131.01

Christiaens, J. and Van Peteghem, V.(2007). , 'Governmental Accounting Reform: Evolution of the Implementation in Flemish Municipalities', Financial Accountability & Management, vol. 23, no. 4, pp. 375-399.

Abdulai, I., Salakpi, A., & Nasse, T. B. (2021). Internal Audit And Quality Of Financial Reporting In The Public Sector: The Case Of University For Development Studies. Finance & Accounting Research Journal, 3(1), 1–23.

Chimy, A. S. Y., & Forzeh, F. M. (2021). Accrual Accounting Practice And Financial Performance In Local Governments Of Cameroon.

US Treasury Department Public Debt Office 2021 "Mechanisms for Dealing with Public Debt in Developing Countries" Report 2020 p. 39.

International Monetary Fund. (2024). World economic outlook: Navigating global divergences (October 2024). IMF. https://www.imf.org/en/Publications/WEO.

World Bank. (2024). Global economic prospects, January 2024: Growth amid turbulence. World Bank Group.

Ismail, S., Siraj, S. A., & Baharim, S. (2018). Implementation of accrual accounting by Malaysian federal government: Are the accountants ready? Journal of Accounting and Organizational Change, 14(2), 234–247. https://doi.org/10.1108/JAOC-03-2017-0020

Ferry, L., Zakaria, Z., Zakaria, Z., & Slack, R. (2018). Framing public governance in Malaysia: Rhetorical appeals through accrual accounting. Accounting Forum, 42(2), 170–183. https://doi.org/10.1016/j.accfor.2017.07.002

Lewis, B. D., & Hendrawan, A. (2020). The impact of public sector accounting reform on corruption: Causal evidence from subnational Indonesia. Public Administration and Development, 40(5), 245–254. https://doi.org/10.1002/pad.1896

Tat-Kei Ho, A. and Ya Ni, A.,(2005), 'Have Cities Shifted to Outcome-Oriented Performance Reporting? – A Content Analysis of City Budgets', Public Budgeting & Finance,

https://www.worldbank.org/en/publication/global-economic-prospects.

US Treasury Department Public Debt Office 2021 "Mechanisms for Dealing with Public Debt in Developing Countries" Report 2020 p. 39.

INTERNATIONAL MONETARY FUND, Fiscal Affairs Department,(2022)" Implementing Accrual Accounting in the Public Sector", Technical Notes and Manuals .

Mattias Haraldsson, (2025),." Financial and non-financial performance measurement at the municipal group level – Evidence from municipal budgets in Sweden",Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management Vol. 37 No. 6, 2025 pp. 28-48

Gioacchino Benfante,& Isabella Mozzoni,.(2025) " Navigating accounting reforms: a qualitative comparative analysis of accrual implementation in Italian local governments", Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management Vol. 37 No. 6, 2025 pp. 1-27

Lusi Elviani Rangkuti(2024),." Comparative Analysis of Accrual and Cash Accounting Methods in Financial Reporting", East Asian Journal of Multidisciplinary Research (EAJMR) Vol.3, No.6, pp.2167-2180