



آفاق اقتصادية

Āfāqiqtiṣādīyyat

مجلة علمية دولية محكمة تصدر نصف سنوياً عن
كلية الاقتصاد والتجارة بجامعة المرقب

رقم الإيداع القانوني بدارالكتب الوطنية: 50/2017

E-ISSN 2520-5005

إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير
المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

د. سعاد عياش علي امعرف

s.ayash@su.edu.ly

كلية الاقتصاد - جامعة سرت

أ. فتحية جبريل شعيتير

fathyagebril@yahoo.com

مركز دراسات القانون والمجتمع / جامعة بنغازي

د. أكرم علي زوبي

akram.zoubi@uob.edu.ly

كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي

المؤلفون Authors

Cite This Article:

إقتبس هذه المقالة (APA):

امعرف، سعاد عياش، شعيتير، فتحية جبريل وزوبي، أكرم علي. (2022). إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS. مجلة آفاق اقتصادية. 8 [15] 93-117.

إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

المستخلص

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 استمارات الاستبيان على المشاركين، الذين شملتهم عينة الدراسة، وزعت (233) استمارة استبيان على المشاركين، (33) استمارة تم توزيعها إلكترونياً باستخدام برنامج (Google form، 200)) استمارة وزعت يدوياً، بواسطة الباحث انفسهم استلم منها (144) استمارة، وجد من بينها (43) استمارة غير صالحة للتحليل. إما لخلوها من الإجابات كلياً أو جزئياً، أو لاختيار المستجيب خيارات عدة ومتضادة للإجابة على السؤال نفسه، ما أوجب استبعادها، ومن ثم أصبحت نسبة الاستمارات القابلة للتحليل مجتمعة 71.7% تقريباً من مجموع الاستمارات الموزعة. ولتحليل البيانات واختبار الفرضيات أستخدم برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، حيث أجريت بعض اختبارات الإحصاء الوصفي (التكرارات، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري)، والإحصاء التحليلي (اختبار t لعينة واحدة، اختبار التباين الاحادي). 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.

الكلمات الدالة: النظام المحاسبي، القطاع الحكومي، المعايير الدولية، القطاع العام، IPSAS.

The potential of developing the Libyan governmental accounting system under the requirement of the international public sector accounting standards IPSAS

Abstract

This study aims to identify the reality of the Libyan government accounting system and to indicate the possibility of its scalability for development and modernization in light of the requirements for the application of international accounting standards in the public sector IPSAS. . The data was collected by distributing questionnaire forms to the participants, who were included in the study sample, (233) questionnaire forms were distributed to the participants, (33) forms were distributed electronically using the Google form program, (200) forms were distributed manually, by the researchers themselves received from them (144) forms, of which (43) were found invalid for analysis. Either because they are completely or partially devoid of answers, or the respondent has chosen several and opposing options to answer the same question, which necessitated its exclusion, Hence, the proportion of the forms that can be analyzed together became approximately 71.7% of the total forms distributed. To analyze the data and test hypotheses, the Statistical Package for Social Sciences (SPSS) program was used, where some descriptive statistics tests were conducted. (frequencies, arithmetic mean, standard deviation), and analytical statistics (one-sample t-test, one-way test of variance). The study concluded that there is a need to develop the current system to keep pace with modern developments. The most important problems facing the current system are the lack of training and continuing education programs for accountants, and the weak role of professional organizations..

Key Words: accounting system, international accounting standards, public sector, IPSAS.

مقدمة:

فرضت التطورات الدولية في مجال التنافسية وثورة الاتصالات والمعلومات ضرورة تطوير التقارير المالية في القطاع الحكومي، لإعادة التوازن للمؤسسات الحكومية ودعم الثقة فيها وتعزيز المساءلة في الإدارة المالية وضمان إجراء المقارنات الموضوعية للأداء المالي الحكومي، بالإضافة إلى تعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية الحكومية في ظل فلسفة الإصلاح المالي والإداري للإدارة المالية للدولة وتبني أساس الاستحقاق المحاسبي كبديل للأساس النقدي المعمول به في النظام المحاسبي الحكومي والمستند على نظام الأموال المخصصة الذي يصطدم دائما بعدم كفاية التمويل العام للإنفاق على الأنشطة الحكومية؛ مما زاد من إهتمام المنظمات المهنية بمعايير المحاسبة الحكومية نتيجة صدور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) والتي يتبنى مسؤوليتها إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) حيث تعنى بالمعايير المحاسبية المطبقة على حسابات الحكومة والمنشآت غير الربحية وذلك لتوجيه ممارساتها، وتوحيد معالجتها للأمر المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، لأهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عنها.

على الرغم من قيام العديد من دول العالم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) وتطوير النظم المحاسبية الحكومية من أجل تحسين الأداء في القطاع الحكومي؛ إلا أن النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا مازال يعتمد على الأساس النقدي في القياس، والتسجيل والتقرير عن الأنشطة، والعمليات الحكومية وهو ما يؤدي إلى عدم قدرة نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية على توفير معلومات كاملة عن المركز المالي، ونتيجة النشاط، والأداء الحقيقي، وغيرها من المعلومات، التي تساعد في ترشيد القرارات، وتحسين الأداء في النشاط الحكومي. لذا تطلب الأمر ضرورة تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي ليتماشى مع تلك البيئة الحديثة للقطاع الحكومي؛ ومن هنا تركزت هذه الدراسة على مدى إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات 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.

1. الإطار العام للدراسة:

1.1. الدراسات السابقة:

هدفت دراسة (الناغي، 2012) إلى تحليل الخلل في النظام المحاسبي الحكومي المصري وتحديد الفجوة بين مخرجاته من المعلومات من جهة؛ واحتياجات المستخدمين لهذه المعلومات من جهة أخرى، فضلا عن نقص خصائص جودة المعلومات في هذه المخرجات من جهة ثالثة، ومن ثم تحديد مجالات التطوير الممكنة من خلال صياغة معايير للمحاسبة والمراجعة الحكومية وتأسيس هيئة أو مجلس لإصدار معايير لكل من المحاسبة الحكومية لأن تطبيق النظام المحاسبي دون استناده إلى معايير تحكم عمليات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي ثم تحديد نطاق وأساليب وتقرير المراجعة في الوحدات الحكومية من جهة أخرى يجعل الفائدة من الممارسة في هذا المجال محدودة؛ وأكدت الدراسة على الاهتمام بالعنصر البشري حيث يمثل العنصر الحاكم في تحقيق الفاعلية في أي نظام، ومسايرة التطورات في تكنولوجيا المعلومات، والعناية بإزالة القيود القانونية التي تعوق تطوير النظام واستخدام الأساليب الكمية والحكومة الإلكترونية في تنفيذ الأعمال وضرورة مشاركة الجامعات والمؤسسات

الأكاديمية في تطوير النظام المحاسبي الحكومي.

أهتمت دراسة (Biondi, 2013) بالإصلاحات التي تبنتها المملكة المتحدة ونجاحها في تطوير المحاسبة الحكومية وتبنيها لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) من أجل رفع كفاءة وفاعلية المحاسبة الحكومية، كما ركزت على النموذج الرئيسي للإصلاح المحاسبي الإنجليزي وتحليل بعض الممارسات العملية والعلمية النظرية للإدارة العامة وتطبيق القيمة العادلة فيها، واختبار ما إن كانت هذه الإصلاحات قد قلّلت من التلاعب في بعض الحسابات؛ خاصة التي يتم تنفيذها خارج الموازنات وكفاءة الرقابة عليها وأثرها المادي على العجز والدين العام الإنجليزي ومن ثم مناقشة الاعتبارات ذات الصلة والضمانات للتدقيق والرقابة على العجز والدين العام في المملكة المتحدة بشكل خاص، وقد توصلت الدراسة إلى أن تبني أساس الاستحقاق ومحاكاة النظم المحاسبية في القطاع الخاص أدى إلى تطوير الإدارة العامة والرقابة الملائمة على تنفيذ الموازنات والقدرة على قياس تكاليف الخدمات العامة وتقييم السياسات العامة.

هدفت دراسة (Alshujairi, 2014) للبحث في متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع الحكومي، واكتشاف التحديات التي قد تواجه الإدارة المالية العامة العراقية، ومناقشة العوامل التي تساعد على دعم الإدارة العامة لاعتماد أساس الاستحقاق بغرض تطوير المحاسبة في القطاع العام وإجراء تقييم شامل للفائدة وجدوى وقدرة اعتماد معايير المحاسبة الدولية من خلال قاعدة الاستحقاق في العراق؛ وقد بينت الدراسة ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الحكومي من خلال اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق على أساس معايير المحاسبة الدولية، إضافة إلى الحاجة إلى تحسين الشفافية وجودة نظام المحاسبة والمساءلة، كذلك بينت ضرورة تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية، وضرورة توفر الكادر المهني والفني والبنية التحتية لتطبيق هذه المعايير، وتعزيز التعليم اللازم له.

هدفت دراسة (Ijeoma & Oghoghomeh, 2014) إلى التركيز على الطموحات والفوائد والمزايا والتحديات التي تواجه نيجيريا عن اعتمادها لمعايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام (IPSAS)، وبيان تأثير هذه المعايير على مستوى المساءلة والشفافية في القطاع الحكومي في نيجيريا ومدى تعزيز إمكانية المقارنات مع الدول المختلفة بطريقة أفضل، وأكدت الدراسة بأن العالم في الوقت الراهن يشهد ثورة عالمية في النظم المحاسبية الحكومية تمثل ذلك في استجابة العديد من الحكومات في بلدان العالم للضغوط المتنوعة لاعتماد محاسبة الاستحقاق وتعزيز المساءلة المالية الحكومية والشفافية للبيانات المالية وتوصلت الدراسة إلى أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) يؤدي إلى تطوير الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية وزاد من مستوى المساءلة للحكومة، وتطبيق المحاسبة الاستحقاقية تؤدي إلى قابلية البيانات المالية في نيجيريا للمقارنة دولياً، كما أن تبني هذه المعايير يعزز الثقة للجهات المانحة والمقرضين في البيانات المالية لزيادة مستوى جودة الإفصاح والشفافية واعتماد معايير (IPSASs) يوفر المعلومات ذات خصائص نوعية جيدة تساعد صناع القرار في ترشيد قراراتهم ويبني جسور الثقة بين المواطنين والحكومة.

هدفت دراسة (Gan, 2016) إلى تناول الإصلاحات التي تمت في النظم المحاسبية الحكومية في الصين وذلك من خلال الوثيقة التي تبنتها اللجنة المركزية للحزب الحاكم ومجلس الدولة في عام 2013 بعنوان "وثيقة حل القضايا الرئيسية للإصلاح الشامل في النظام المحاسبي الحكومي في الصين"، حيث تم التأكيد من خلال هذه الوثيقة على ضعف نظم الموازنات العامة وعدم كفاءتها وتدني الخصائص النوعية للمعلومات للتقارير المالية الحكومية، ومنذ عام 2013 قامت الصين بإجراء العديد من الإصلاحات المالية والإدارية والتشريعية من أجل

تطوير النظم المحاسبية الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي الأمر الذي تم تنويجه بإصدار معايير محاسبة حكومية صينية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في 23 أكتوبر 2013، مع تبني إطار مفاهيمي متكامل للمحاسبة الحكومية يراعي الظروف الاقتصادية والسياسية والثقافية في الصين؛ وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق معايير المحاسبة الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي من شأنه أن يعزز كفاءة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية الحكومية في الصين في المستقبل.

هدفت دراسة (**خضير ويونس، 2016**) إلى دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي، ومدى اتجاه هذا النظام نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وتحديد أهمية تبني هذه المعايير في تطوير مختلف جوانب نظام المحاسبة العمومية الجزائري. وتوصلت الدراسة إلى أن واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي لا يلبي احتياجات المستخدمين، وهناك توجه للدولة الجزائرية لإصلاح نظام المحاسبة العمومية والمتمثل في مشروع المخطط المحاسبي للدولة، وأن تبني المعايير الدولية (IPSAS) في البيئة الجزائرية يؤدي إلى تطوير نظام المحاسبي العمومي الجزائري من خلال: تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية والفعالية للمعلومات المالية العمومية، والقضاء على الفساد الإداري.

هدفت دراسة (**حاموش، 2017**) إلى وضع الإطار العام للنظام المحاسبي للمؤسسات العامة في لبنان، والذي يحدد قواعد إعداد البيانات المالية وأصولها في إطار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بما يتلاءم مع القوانين والأنظمة اللبنانية المرعية الإجراء، لاسيما تلك المتعلقة بإعداد موازنة المؤسسات العامة، وخلصت الدراسة إلى أنه يجب التمييز بين القطاع الحكومي والمؤسسات العامة التابعة للدولة التي تتمتع بالاستقلال المالي والإداري، والتي تدار بأسلوب القطاع الخاص، ويجب أن يكون لهذه المؤسسات نظام شامل وموحد وواضح يعالج ما أمكن من التفاصيل، للحد من الاجتهادات والتفسيرات التي تتم بموجب قرارات تنظيمية وتعاميم صادرة عن الجهات المختصة. هدفت دراسة (**أبو خريص وبعة، 2018**) إلى التركيز على صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحول لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية، وخلصت الدراسة، إلى مجموعة من النتائج أهمها عدم مرونة قانون النظام المالي للدولة ولوائحه التنفيذية وأي قرارات أو منشورات مالية، مما تخلق صعوبة وعائقا كبيرا نحو تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية، مع استخدام الأساس النقدي الذي ينتج عنه عدم تحميل كل سنة بمصروفاتها وإيراداتها الحقيقية، واقتصار دور نظام الرقابة الداخلية على الرقابة على الصحة القانونية للصرف فقط، ومن أهم توصياتها دراسة مدى إمكانية تطوير وتعديل التشريعات المتمثلة في قانون النظام المالي للدولة الليبية وتعديلاته ولائحته التنفيذية.

تهدف دراسة (**الزكي، 2018**) إلى 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، من خلال تحليل واقع القوائم المالية للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح وذلك في ضوء - القواعد المحاسبية المطبقة في القطاع الحكومي المصري، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن محور إهتمام النظام المحاسبي الحكومي المطبق حاليا في مصر يدور حول تحقيق الرقابة والانضباط على المال العام إيرادا ومصروفيا 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 ترتكز 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.

هدفت دراسة (واثق، 2019) إلى التركيز على النظام المحاسبي الحكومي في العراق والتطرق إلى المعايير الدولية للقطاع العام ورؤية مدى إمكانية تطبيقه في البيئة العراقية، ليزيل الضبابية عن مشكلة البحث المتمثلة بأن هناك ضعف كبير في مواكبة وتطبيق المعايير الدولية للقطاع العام في البيئة العراقية الأمر الذي يؤدي إلى عدم تطوير التطبيقات المحاسبية في العراق، وتوصلت الدراسة إلى عدم الالتزام بما جاء معيار الأول في سياق عمل الوحدات الحكومية في العراق وهذا بدوره سوف يؤثر على إمكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة، وأوصت بضرورة تحويل النظام المحاسبي الحكومي في العراق من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق. من خلال عرض ومناقشة الدراسات السابقة التي أجريت في بيئات مختلفة يتبين أنه يوجد اهتمام من قبل الباحثين بضرورة تطوير النظم المحاسبية في الوحدات الحكومية، حيث كان تركيز الدراسات على أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع الحكومي وآلية استخدام أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي، فكان تركيزها على:

- إصلاح وتطوير نظم المحاسبة والإدارة في الوحدات الحكومية، من خلال إصلاح الهيكل التشريعي للقوانين واللوائح التي تحكم المحاسبة الحكومية.

- تطوير مجالات النظام المحاسبي الحكومي من خلال تحديد الخلل في النظام المحاسبي الحكومي، وتحديد الفجوة بين مخرجاته من المعلومات واحتياجات المستخدمين لهذه المعلومات.

- تحديد مجالات تطوير النظام المحاسبي الحكومي من خلال صياغة معايير للمحاسبة والمراجعة الحكومية وتأسيس هيئة أو مجلس لإصدار معايير لكل من المحاسبة الحكومية .

- بيان تأثير معايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام (IPSAS) على مستوى المساءلة والشفافية في القطاع الحكومي.

- أن تطبيق معايير المحاسبة الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي يعزز كفاءة وجودة المحتوى المعلوماتي للقرارات المالية الحكومية.

- تطوير النظام المحاسبي يؤدي إلى تحسين كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية.

وأوضحت دراسة (حسن، 2012)، أن الأساس النقدي ينتابه العديد من أوجه القصور أبرزها:

- انه يقف عاجزاً عن توفير البيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة الحكومية عن الموارد المستخدمة وتكلفتها.
- الخلط بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية مما يؤدي إلى أن النتائج التي تعد على أساسه لا تمثل حقيقة نشاط الوحدة المحاسبية ومركزها المالي.

- يصعب معه تتبع تكاليف المشروعات التي يحتاج تنفيذها عدة سنوات مالية متتالية .

- يمكن التلاعب في حجم الإيرادات والنفقات عن طريق التباطؤ أو الإسراع في سداد المصروفات أو سرعة تحصيل الإيرادات.

- صعوبة إجراء المقارنات بين الوحدات المختلفة أو نفس الوحدة من سنة لأخرى بسبب تداخل أنشطة السنوات المالية وعدم التمييز بينها.

- لا يصلح هذا الأساس إلا في توفير البيانات اللازمة لتحقيق الأهداف التقليدية والمحددة لنظام المحاسبة الحكومية.

يتضح أن الأساس النقدي لا يعد صالحاً للتطبيق في ظل متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي لإنتاج تقارير مالية تفي باحتياجات مستخدميها.

وقد أوصت دراسة (Obara, Efeeloo,2017) باعتماد وتطبيق نظام التقارير المالية الحكومية على أساس الاستحقاق بسبب الفوائد الكبيرة التي تصاحب اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. بالنظر الى النتائج المهمة التي توصلت إليها الدراسات السابقة، والى كونها أجريت في بيئات مختلفة، كان تركيز هذه الدراسة حول إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS من خلال عدم توفر المتطلبات الضرورية لتطبيق هذه المعايير وهذا ما لم تتناوله الدراسات السابقة وخاصة التي أجريت في البيئة الليبية.

2.1 مشكلة الدراسة:

تعد المعايير المحاسبية من أهم الوسائل المرشدة للعمل المحاسبي للرفع من كفاءته؛ وحيث أن النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا يعتمد على مجموعة من القوانين، واللوائح، والتي تعود إلى قانون النظام المالي للدولة، ولائحة الميزانية والحسابات والمخازن؛ لذا فإن واقع النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً في الوحدات الحكومية في ليبيا يقف عائقاً أمام تطبيق متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS؛ ونظراً لاعتماده على أسس قياس لا تتفق مع متطلبات هذه المعايير؛ وبالتالي لا بد من دراسة مقومات النظام المحاسبي الحكومي ومعوقات تطويره وسبل تطويرها بما يتماشى مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS؛ ومن هنا تتمثل مشكلة الدراسة في سؤال رئيس هو هل هناك إمكانية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، ويتفرع هذا السؤال الي التساؤلات التالية:

1. هل النظام المحاسبي الحكومي الليبي يتسم بالمرونة لاستيعاب إمكانية تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ؟
2. ما مدى توفر البيئة الاقتصادية والقانونية الملائمة للتشجيع على تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ؟
3. ماهي المعوقات التي توجه تطوير النظام المحاسبي الحكومي في ضوء متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ؟

3.1 أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS من خلال:

1. دراسة واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي وبيان مدى إمكانية قابليته للتطوير والتحديث.
2. التعرف على مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS من حيث ملائمة البيئة الاقتصادية والقانونية للنظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية.
3. تقييم النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً في ليبيا في ضوء متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS وذلك من خلال تحديد الصعوبات والمعوقات التي يعاني منها.
4. اقتراح بعض الحلول لتطوير النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية ليتلاءم مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

4.1 أهمية الدراسة:

نظراً لضعف النظام المحاسبي الحكومي الحالي وعدم ملاءمته للتطبيق بسبب عدم اعتماده على معايير محاسبية حكومية، وقدم وعدم تحديث القوانين التي يعتمد عليها وعدم انسجامها التطورات الدولية؛ والحاجة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي لمواكبة التغييرات والتطورات الدولية الحديثة لذلك تكمن أهمية الدراسة من أهمية القطاع العام

في ليبيا وأنها ستكون بمثابة الأساس الذي يتم من خلالها محاولة الانطلاق في عملية تطوير النظام المحاسبي الحكومي من خلال التعرف على متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS وإمكانية إعداد أو تبنيها في المستقبل.

والذي يستخدم النظام المحاسبي الحكومي كنظام أساسي في كل الوحدات الإدارية الحكومية، والذي يعتمد على الأساس النقدي للقياس المحاسبي في الوحدات الحكومية، وضرورة الارتقاء به، بما يخدم احتياجات المرحلة الراهنة والمستقبلية، ومحاولة للتقارب مع الأنظمة المحاسبية الحكومية المتقدمة التي تعتمد على أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي، إذ تسعى هذه الدراسة لمعرفة مدى أهمية الحاجة لتطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي بغرض الحصول على تقارير مالية متسقة تساعد أصحاب القرار باتخاذ قرارات صائبة في الوقت المحدد، إضافة إلى دراسة وتحديد الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية ليتوافق مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

5.1 فرضيات الدراسة: تقوم الدراسة على الفرضيات التالية:

1. لا تتوفر المرونة الكافية في النظام المحاسبي الحكومي الليبي حتى يمكن تحديثه لتطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.
2. لا تتوفر في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية البيئة الاقتصادية والقانونية الملائمة لتشجيع على تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.
3. ليس من السهل تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية ليتلاءم مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS .
4. لا تتوفر في النظام المحاسبي الحكومي الليبي المطبق حالياً المتطلبات الأساسية لتطويره بما يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.
5. لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لآراء المستقيصين حول أبعاد الدراسة تعزى إلى متغيرات ديموغرافية (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، التصنيف الوظيفي، المشاركة في دورات تدريبية في مجال المعايير المحاسبية الدولية).

6.1 منهجية الدراسة:

يرتبط اختيار المنهج المتبع في الدراسة بناء على المشكلة التي تم تحديدها، والهدف الذي تسعى لتحقيقه والذي يتضمن معرفة مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS بالنظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية من حيث ملائمة البيئة الاقتصادية والقانونية، وتحديد الصعوبات والمعوقات التي يعاني منها؛ فإن هذه الدراسة تندرج ضمن المنهج الوصفي؛ ويعتبر استخدام المنهج الوصفي التحليلي من أنسب المنهجيات لتحقيق هدف هذه الدراسة؛ كما تم استخدام الاختبارات الإحصائية اللازمة وتم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS حيث تم استخدام اختبار ألفا كرو نباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة بالإضافة إلى اختبارات وصفية، مثل التكرارات والوسط الحسابي والانحراف المعياري، واختبارات تحليلية، مثل اختبار t لعينة واحدة، واختبار التباين الأحادي. ويتضمن المنهج المتبع في هذه الدراسة خطوتين، شملت الأولى مسحاً مكتيباً من خلال الاطلاع على الأبحاث العلمية المتخصصة حول الموضوع محل الدراسة؛ في حين شملت الخطوة الثانية إجراء دراسة ميدانية بهدف جمع البيانات بواسطة استمارة الاستبانة المعدة لهذا الغرض.

7.1. مجتمع وعينة الدراسة:

في ضوء أهداف الدراسة فإن مجتمع الدراسة يتمثل في الأشخاص الخاضعة أنشطتهم ضمن النظام المحاسبي الحكومي بالوحدات الإدارية الحكومية الليبية بمدينة سرت والموظفين بمراقبة الخدمات المالية وديوان المحاسبة والقسم المالي لكل من ديوان التعليم ووزارة الصحة ومركز البحوث والاستشارات وجامعة بنغازي بمدينة بنغازي ، وتتراوح صفاتهم من محاسب ومراجع ومراقب مالي ومدير حسابات أو موظف بالقسم المالي.

8.1. حدود الدراسة:

تقتصر الدراسة الميدانية على استطلاع آراء الأشخاص العاملين والمسؤولين عن الأنشطة الخاضعة ضمن النظام المحاسبي الحكومي بالوحدات الإدارية الحكومية الليبية بمدينة سرت والموظفين بمراقبة الخدمات المالية وديوان المحاسبة والقسم المالي لكل من ديوان التعليم ووزارة الصحة ومركز البحوث والاستشارات وجامعة بنغازي بمدينة بنغازي، كما تقتصر نتائج الدراسة الميدانية على الفترة الزمنية التي أجريت فيها، حيث تم إجراء الدراسة الميدانية خلال عام 2021.

2. الإطار النظري للدراسة

يعد النظام المحاسبي الحكومي من أهم الأدوات التي تستخدمها الدولة لتنفيذ استراتيجيتها لتحقيق أهدافها وسياساتها بكفاءة وفاعلية وترشيد استخدام المال العام ورقع مستوى الخدمات المقدمة للمواطنين ، حيث يقع على عاتق هذا النظام توفير البيانات الدقيقة التي تحقق الإفصاح الكامل والعدل عن نتائج تنفيذ الموازنة؛ بسبب ضخامة هذا القطاع وحجم المؤسسات وتخوف من فشل الحكومات في الوفاء بالتزاماتها وتقديم الخدمات فضلا عن الحاجة الملحة إلى البلاغ الفاعل والكفوء والحاجة إلى إدخال تحسينات على إدارة موارد القطاع العام، وإدراك الاتحاد الدولي للمحاسبين للحاجة إلى إيجاد اطار عالمي موحد للمحاسبة في القطاع العام من اجل تحسين الثقة في نوعية وموثوقية التقارير والبيانات المالية الحكومية (الاجودي والخرسان، 2016).

وقد عملت مختلف الدول في إطار التوافق والتوحيد الدولي على إيجاد معايير دولية تكون كمرجع دولي تعتمد عليه في إطار المحاسبة الحكومية، وكانت النتيجة بظهور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام التي تساعد في إعداد القوائم المالية، وأن اتجاه الحكومات والقطاع العام في الدول العربية في طور التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وهناك توجه نحو الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) .

1.2 طبيعة المحاسبة الحكومية في ظل الجهود الدولية لتبني معايير المحاسبية للقطاع العام

يشهد العالم تطورات متسارعة في الفكر المحاسبي، يتحتم من خلالها ضرورة إصلاح النظم المحاسبية الحكومية في كافة الحكومات في أنحاء العالم، وتطوير القضايا المحاسبية ذات الصلة بقدرة النظام المحاسبي الحكومي على المساءلة وتفعيل الرقابة الداخلية واعتماد إطار مفاهيمي للفكر المحاسبي الحكومي ومحاكاة المعايير المحاسبية التجارية والاعتماد على أساس الاستحقاق المحاسبي، كما أنه يمكن التأكيد بأن عملية تبني المعايير المحاسبية الحكومية من الخطوات الهامة التي يجب أن تتخذ من قبل الحكومات في سبيل الوصول إلى عمليات الإصلاح الجوهرية للممارسات المحاسبية الحكومية في العالم (James, 2008)

يطلق مصطلح القطاع العام وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على مجموع المؤسسات والتنظيمات التي تديرها الدولة بالكامل بهدف تقديم خدمة عامة دون تحقيق ربح مادي في إطار مجموعة من القوانين والتشريعات الصادرة عن الحكومة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010: 4).

1.1.2 ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لوضع معايير محاسبة عالية الجودة لاستخدامها من قبل منشآت القطاع العام لإعداد البيانات المالية ذات الغرض العام، وفي هذا الخصوص تشير البيانات المالية ذات الغرض العام إلى البيانات المالية الصادرة للمستخدمين غير القادرين على طلب معلومات مالية تلبى احتياجاتهم المحددة من المعلومات، لذلك يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كهيئة مستقلة لوضع المعايير وتحت رعاية الإتحاد الدولي للمحاسبين، حيث يحقق أهدافه من خلال: (جمعة، 2010).

- إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

- تشجيع قبولها وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير.

- نشر وثائق أخرى توفر إرشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

ويشير مصطلح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) إلى مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) بغرض استخدامها في إعداد البيانات المالية من قبل القطاع العام في جميع أنحاء العالم. وتستند هذه المعايير والتي تعنى بالمحاسبة المستندة على أساس الاستحقاق على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتهدف إلى تحسين نوعية التقارير المالية المقدمة من قبل القطاع العام، مما يؤدي للوصول إلى قرارات تقييم أفضل وأبلغ في تخصيص الموارد المقدمة من الحكومات، وبالتالي زيادة الشفافية والموثوقية؛ وتطبق هذه المعايير من قبل الجهات الحكومية، وما يتبع هذه الحكومات من دوائر وهيئات ومجالس ومفوضيات، ولا تطبق هذه المعايير على المؤسسات التجارية؛ وتبنت 107 دولة تقريباً على مستوى العالم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، 2017، <http://www.iascasociety.org>). كما اتجهت الدول العربية نحو اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام. ويمكن تلخيص المزايا الرئيسية للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام فيما يلي: (جابي، 2017:

(688

• تعزيز الشفافية والرقابة الداخلية فيما يتعلق بالأصول والخصوم بوجه عام.

• تعزيز المساءلة، بحيث تسمح معايير IPSAS من توفير نظرة شاملة ودقيقة لأنشطة الهيئة

• العمومية ونتائجها واعتماد أسلوب المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل، وهو مبدأ أساسي لهذه المعايير.

• تقديم تقارير واسعة وأكثر اتساقاً عن التكاليف والإيرادات، مما يؤدي إلى دعم أفضل للإدارة.

• زيادة التوحيد والقبالية للمقارنة للقوائم المالية في الوقت المناسب وبين مختلف المنظمات.

2.1.2 الاستراتيجية المتبعة من مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية للقطاع العام:

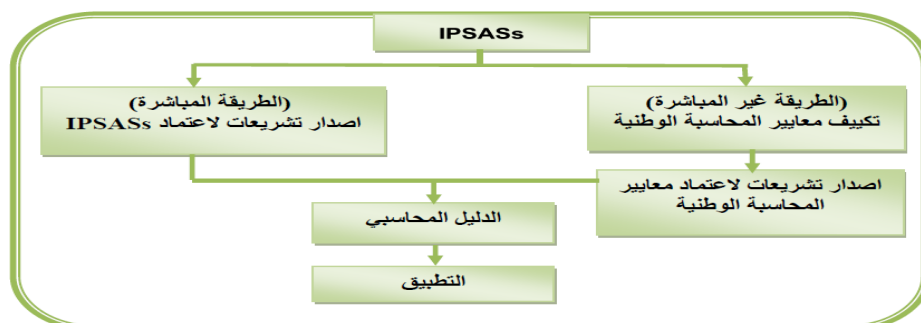
تعتمد استراتيجية الـ (IPSAS) عند اعتماد أي معيار من المعايير المحاسبية وذلك من خلال ما يلي: (الجعارات، 2014).

• استراتيجية التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

• بعض المعايير الخاصة بالقطاع الحكومي التي لم تتضمنها معايير (IAS) و (IFRS) مثل معايير المنافع الاجتماعية الحكومية والإيرادات غير التبادلية ومعلومات الموازنة ومعايير انخفاض قيمة الموجودات غير المولدة للنقد، ومعايير الإفصاح عن المعلومات حول القطاع الحكومي، نظراً لخصوصية القطاع الحكومي.

- الرغبة في اعتماد معايير محاسبية ذات جودة عالية لخدمة القطاع الحكومي في إعداد البيانات المالية للأغراض العامة بحيث يشمل كل معيار أساس الاستنتاج وأمثلة إرشاد التنفيذ.
 - الرغبة في إضافة قيمة عند وضع المعيار لتحسين الجودة والإفصاح والشفافية في التقارير المالية للقطاع الحكومي ومن ثم المساهمة في تعزيز الثقة العامة في الإدارة المالية للقطاع الحكومي.
 - التدرج بحيث تسهل التحول التدريجي نحو أساس الاستحقاق عند إعداد وتنفيذ الموازنة العامة حيث يتم وضع معيار محاسبي يتم فيه تطبيق الأساس النقدي لمواجهة احتياجات الحكومة التي ما زالت تفضل وتعمل على المحاسبة على الأساس النقدي.
 - أدلة الممارسات الموصي بها Recommended Practice Guidelines والتي يتم اختصارها بـ RPGs والتي تزود بأدلة تمثل أفضل الممارسات في القطاع الحكومي وتشجع على اتباعها وتطبيقها، ويأتي عرض دليل التطبيق مباشرة بعد عرض المعيار، وتعتبر جزء منه.
 - دراسات لتوفير النصائح في قضايا التقارير المالية في القطاع الحكومي، وتستند على دراسة أفضل الممارسات والأساليب الأكثر فعالية للتعامل مع القضايا ذات العلاقة.
 - أوراق وأبحاث أخرى للتزويد بمعلومات تساهم في زيادة المعرفة بقضايا التقارير المالية في القطاع الحكومي، وتهدف إلى التزويد بمعلومات جديدة ومواكبة التطورات، ومن أمثلة ذلك المقابلات، المسح بواسطة الاستبيانات، التجارب، الحالات العملية والتحليلية.
- ويتم تنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بطريقتين هما الطريقة المباشرة (الاعتماد) والطريقة غير المباشرة (النكيف) كما هي موضحة في الشكل التالي: (محمد وكامل، 2018: 563).

تنفيذ IPSASs: الطريقة المباشرة (الاعتماد) والطريقة غير المباشرة (النكيف)



3.1.2 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 ووضع 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 خصوصية 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: (الاجودي والخرسان، 2016).

- أن ينسجم النظام المحاسبي الحكومي مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة.
- أن يتم الترابط بين الموازنة العامة للدولة وبين النظام المحاسبي الحكومي، وبصورة تحقق التكامل فيما بينها.
- 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.

- أن يسهل النظام المحاسبي الحكومي عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة.
- أن يسهل النظام المحاسبي الحكومي إظهار النتائج الخاصة بالبرامج الحكومية.
- أن يسهل النظام المحاسبي الحكومي الرقابة الإدارية الفاعلة على الأموال والإجراءات والبرامج وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي.

2.2 واقع النظام المحاسبي الحكومي في ليبيا

تسعى دول العالم إلى الأخذ بأسباب التقدم عن طريق الاستفادة من إمكانياتها ومواردها المتاحة، وتعد الموازنة العامة للدولة بمثابة الأداة التي تعكس استراتيجياتها في الاستفادة من هذه الموارد المحدودة واستخدامها الاستخدام الأمثل، كما تمر الدول بمراحل من التطور في أنظمتها الاقتصادية والإدارية والمالية مما ينعكس آثارها على هيكل موازاناتها العامة، وبالتالي فإنه يمكن اعتبار أن الموازنة العامة للدولة بمثابة الأداة أو المؤشر الذي يعكس خيارات الدولة ومراحل تطورها (رضوان، 2015). ومن أهداف النظام المحاسبي الحكومي توفير البيانات اللازمة لأغراض تقييم من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، ومعلومات لتحديد مدى الالتزام بالقوانين واللوائح، كما ظهرت اتجاهات متنامية تطالب بالتركيز على تحديث نظم الموازنات العامة الحكومية للتحويل من الاهتمام بصفة أساسية على المدخلات السنوية إلى الاعتماد بصفة أساسية على المخرجات والأداء، وذلك بالاعتماد على أسلوب موازنة الأداء بما يؤمن سهولة مقارنة النتائج بالأهداف المرجوة من البرامج الحكومية (القطيش، 2011: 25).

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.

ومن أبرز الأسس المحاسبية التي يمكن استخدامها الأساس النقدي وأساس الاستحقاق؛ فالعمل بالأساس النقدي يقضي الاعتراف بالعمليات المالية النقدية فقط، أي تحميل الفترة المحاسبية بالإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة، لذلك يسجل في الحساب الختامي لأي سنة مالية الإيرادات المقبوضة والنفقات المدفوعة بغض النظر عن تاريخ نشأة الحق والالتزام الذي قد يعود لسنة سابقة أو لاحقة؛ ويطبق الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي للوحدات الحكومية التي تحصل على مواردها المالية من الموازنة العامة. بينما في أساس الاستحقاق تحمل السنة المالية بالإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة دون مراعاة العمليات النقدية المتعلقة بالقبض والدفع النقدي أي أن عملية التسجيل تتم وفقاً لنشأة الحق أو الالتزام المرتبط بالسنة المالية، ومن أبرز أهدافه قياس المعاملات في الوحدات الحكومية المساعدة في إجراء المقارنات بين مختلف المعلومات المحاسبية في مختلف الفترات بما يرشد قرارات الوحدات الحكومية.

ويؤخذ بالأساس النقدي في قياس معاملات النتائج لدى الوحدات الحكومية في ليبيا وبالرجوع إلى قانون النظام المالي للدولة الليبية فقد نصت المادة (25) على أن يتم إثبات ما تم تحصيله من إيرادات وما جرى إنفاقه من مصروفات بشكل دوري؛ في حين نصت المادة " ١٦١ " من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن، على "تلغى أذونات الصرف التي لا تصرف قيمتها حتى نهاية السنة المالية، ومع ذلك يجوز أن تقيد بحساب الأمانات المبالغ

الآتية إذا لم تصرف في المواعيد المقررة؛ المرتبات والمهايا، النفقات (المصروفات)، المبالغ المحجوز عليها تحت يد الوحدة الحكومية تنفيذاً لحجز قائمة، المبالغ المستحقة تنفيذاً للعقود الحكومية، أية مبالغ أخرى تقضي اللوائح بقيدتها في هذا الحساب. غير أن المادة " ١٦٢ " من اللائحة حددت أنه لا يجوز الاحتفاظ بحساب الأمانات بمبلغ لمدة تجاوز ستة أشهر، فإن انقضت هذه المدة قيدت هذه المبالغ كإيرادات تحت بند الملائم على أن هذه البضائع بعد ذلك تصرف من بند المصروفات المخصص لهذا الغرض".

1.2.2 مدي ملائمة النظام المحاسبي الحكومي الليبي لتطبيق معايير IPSAS

انطلاقاً من أهداف النظام المحاسبي الحكومي التي تتمثل في المحافظة على الموجودات والمال العام، والتأكد من استخدامهما بالشكل الأمثل، وتحسين درجة المساءلة المتعلقة باستخدامهما، ودور المراجع الداخلي في الوحدات الحكومية في التأكد من ذلك؛ وتمثل عملية إصلاح النظام المحاسبي خطوة أساسية في الإصلاح الحكومي فقد أصدر اتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) عام 2011 بياناً بشأن أسباب أزمة ديون الحكومات ومنها الاعتماد على الأساس النقدي، في حين تناولت دراسة مؤسسة (PwC,2013) واقع ومستقبل المحاسبة الحكومية بمختلف الدول، وتمثلت أهم نتائج الدراسة في أن هناك تنوعاً كبيراً في الممارسات المحاسبية في مختلف الدول، ولم يقدم الأساس النقدي معلومات عن الأصول والالتزامات في القطاع الحكومي، أو تقديم تقارير مالية مفيدة لأغراض الرقابة والتخطيط وهناك اتجاه واضح نحو تطبيق أساس الاستحقاق مع تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية، وذلك لتحقيق مزيد من الشفافية والمساءلة، وتوفير معلومات أفضل لصنع القرار، وتعزيز مصداقية البيانات المالية للحكومات. وتتوقع الدراسة حدوث تحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق في الدول النامية بشكل كبير. كما أشارت الدراسة إلى أن عملية التحول إلى أساس الاستحقاق وتطبيق المعايير الدولية تحتاج إلى تدريب الموظفين ونظام لتكنولوجيا المعلومات واستراتيجية فعالة لإدارة التغيير. بينما نتائج دراسة (Ijeoma & Oghoghme, 2014) أشارت إلى أنه من المتوقع ارتفاع مستوى المساءلة والشفافية في القطاع الحكومي، ويصبح أكثر كفاءة وفعالية مع اعتماد تلك المعايير، وكذلك تحسين المقارنة بين المعلومات المالية في نيجيريا وباقي دول العالم، كما ستتوافر معلومات أكثر فائدة لمتخذي القرارات، وتحسين جودة التقارير المالية، وأوصت الدراسة بأن تستعين الحكومة بالمختصين والخبراء الداخليين والخارجيين إجراء عملية التحول نحو اعتماد المعايير الدولية، والبدء في تطبيق اللامركزية في العمل بالقطاع الحكومي.

وإصلاح النظام المالي والتوجه إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سيعود بالنفع على القطاع الحكومي ككل وعلى اقتصاد الدولة بوجه عام أهمها وفرة المعلومات المتطورة وخصوصاً عن التكاليف والأصول لدى أصحاب القرار في الجهات الحكومية والمدراء، تتيح لهم الفرصة لاتخاذ قرارات أفضل لتوزيع الموارد، وخصوصاً ما يتعلق برأس المال والمقارنة بين التمويلات الداخلية والخارجية. والإسهام في تخطيط ورقابة استخدام الموارد داخل الإدارات. بالإضافة إلى أن القطاع الحكومي سيمتدح بالكثير من المزايا أهمها تطوير وظيفة التخطيط بشكل عام واتخاذ القرارات الملائمة؛ بالإضافة إلى التحكم في الرقابة على السياسات النقدية بشكل خاص وإحكام الرقابة المالية على المصروفات بشكل عام.

2.2.2 متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

تسهم المحاسبة الحكومية في أداء دور محوري في صياغة السياسات المالية وتنفيذ المشروعات التنموية، كما أن لها دوراً رئيسياً في الإدارة المالية لمختلف الدول، ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعد دليلاً موجهاً لعمل المحاسبين فهي تمثل الأداة الأساسية للتطبيق العملي وبما ينسجم ومتطلبات التوحيد والاتساق. حيث تشكل

متطلبات التوافق والتطبيق، الجانب العلمي والجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من الاندماج أو التوافق مع البيئة الدولية؛ فيقصد بمتطلبات التوافق ما ينبغي القيام به من أجل تهيئة وإعداد البيئة في جانبها الأكاديمي والعلمي لإعداد الطلبة وخريجين ليتمكنوا من مواكبة التطبيقات العملية للمعايير الدولية للمحاسبة؛ بحيث يكون الخريج معداً إعداداً جيداً وكفؤاً، وبموجب المواصفات الصحيحة والسليمة وكأنه يعمل في بيئة دولية؛ أو ما ينبغي على الجمعيات والمؤسسات والهيئات المهتمة بمهنة المحاسبة أن تقوم به من أجل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وما يرتبط بها بشكل سليم، وبذلك فإن متطلبات التوافق والتطبيق تتمثل أساساً فيما يأتي: (عبد الكاظم 2018، ص188).

- تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية، وإزالة أي تعارض معها؛ بحيث يسهل تطبيق المعايير الدولية.
 - إجراء الإصلاحات الاقتصادية في البيئة الليبية بما تتلاءم مع المستجدات الدولية المتطورة.
 - إعادة النظر في المناهج الدراسية بشكل عام؛ بحيث تكون منسجمة مع المناهج الدراسية الدولية، ويمكن الاستعانة في هذا المجال بمنهاج الجامعات العالمية المشهودة لهذا المجال.
 - تهيئة الأساتذة وتعريفهم وإطلاعهم بشكل كامل وتفصيلي على المعايير الدولية وتطبيقاتها لكي يقوموا بدورهم بنقل الخبرة والتجربة إلى طلابهم.
 - -القيام بدورات متخصصة من قبل الجمعيات المهنية والمؤسسات المهنية ومكاتب المحاسبة والتدقيق على المستوى المحلي في كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكل يتفق مع البيئة المحلية مع متابعة التعديلات التي تحدث على تلك المعايير.
 - تحديد الآليات المناسبة لتطوير مهنة المحاسبة والممارسات المحاسبية في البيئة المحلية
 - قيام الهيئات المحاسبية والرقابية المعنية بإعادة صياغة برامجها ومناهجها لتتوافق مع المعايير الدولية للتأهيل دولياً للممارسة المهنية والتمتع بميزة الاعتراف الدولية.
 - إيجاد حالة من التناغم بين المهن المحاسبية والرقابية والقوانين ذات الصلة.
- ونظراً لأهمية قياس معاملات الوحدات الحكومية على أسس محاسبية سليمة والتقارير عن ذلك لكافة الأطراف المعنية فقد بذلت الهيئات والمنظمات المهنية المحاسبية المتخصصة وكثير من الدول المتقدمة جهوداً كبيرة لتطوير أسس القياس والإفصاح المحاسبي في الوحدات الحكومية وأتباع أساليب أكثر كفاءة وفعالية في إعداد الموازنات، وقد أسفرت هذه الجهود عما يلي: (رضوان، 2015، ص241)

1. الاتجاه نحو صياغة إطار متكامل للمبادئ المحاسبية في الوحدات الحكومية.
2. التأكيد على استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي في قياس نتائج المعاملات الحكومية.
3. الاتجاه نحو إعداد قوائم مالية وتقارير محاسبية في الوحدات الحكومية تتشابه إلى حد كبير مع تلك التي تعد في الوحدات الاقتصادية.
4. الاتجاه نحو إعداد الموازنات طبقاً لأساليب أكثر دقة في تقدير تكلفة البرامج والأنشطة الحكومية.

3- الإطار العملي للدراسة

يتناول هذا الجزء عرضاً لمنهجية والإجراءات التي تم إتباعها في تنفيذ الدراسة الميدانية، بهدف التعرف على مدى إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ؛ وذلك من خلال تجميع وتحليل البيانات والمعلومات المطلوبة من المشاركين في الدراسة؛ حيث تم تنفيذ الدراسة

الميدانية من خلال المراحل التالية:

3-1 تصميم أداة جمع البيانات

من أجل الحصول على البيانات اللازمة للإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها تم تصميم استبانة استخدمت كأداة أساسية لجمع تلك البيانات من خلال ما تم استخلاصه من الجانب النظري لهذه الدراسة، وروعي في إعدادها وتصميمها وضوح الفقرات وسهولة الإجابة عليها، وصممت على شكل مقياس ليكرت؛ حيث تم تقسيمها إلى جزئيين، يغطي الأول منها بيانات عامة أولية حول المشاركين في الدراسة؛ بينما حُصص الجزء الثاني لجمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة، من خلال تقسيم إلى أربع محاور، يتعلق المحور الأول بالبيانات التي تهدف إلى معرفة مدى مرونة النظام المحاسبي الحكومي الليبي لاستيعاب إمكانية تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام باحتوائه على عدد (6) عبارات؛ أما المحور الثاني فهو يتعلق بالبيانات التي تهدف إلى معرفة مدى ملائمة البيئة الاقتصادية والقانونية الليبية لتطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS وذلك باحتوائه على عدد (5) عبارات، بينما المحور الثالث تضمن المعوقات التي توجه تطوير النظام المحاسبي الحكومي وذلك باحتوائه على عدد (7) عبارات؛ وخصص الجزء الرابع لمتطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وذلك باحتوائه على عدد (11) عبارة .

3-2 جمع البيانات:

تم جمع البيانات من خلال توزيع استمارات الاستبيان على المشاركين، الذين شملتهم عينة الدراسة، بواسطة الباحث أنفسهم، وزعت مئتان وثلاثة وثلاثون استمارة استبيان على المشاركين، استلم منها (177) استمارة، وجد من بينها (43) استمارة غير صالحة للتحليل. إما لخلوها من الإجابات كلياً أو جزئياً، أو لاختيار المستجيب خيارات عدة ومتضادة للإجابة على السؤال نفسه، ما أوجب استبعادها، ومن ثم أصبحت نسبة الاستمارات القابلة للتحليل 71.7% تقريباً من مجموع الاستمارات الموزعة. يبين الجدول التالي توزيع استمارات الاستبيان ونسب الاستجابة:

جدول رقم (1)

ت	اسم الجهة	الاستمارات				
		الموزعة	المفقودة	المرجعة	غير صالحة	صالحة للتحليل
1.	ديوان المحاسبة- بنغازي	50	1	49	7	42
2.	مراقبة الخدمات المالية-بنغازي	50	5	45	14	31
3.	القسم المالي لديوان التعليم-بنغازي	50	3	47	12	35
4.	القسم المالي جامعة بنغازي	30	4	26	5	21
5.	القسم المالي وزارة الصحة-بنغازي	10	10	0	0	0
6.	مركز البحوث والاستشارات جامعة بنغازي	10	0	10	5	5
7.	سرت	33		استمارات موزعة إلكترونياً		
	الإجمالي	233	23	177	43	167

3-3 صدق وثبات فقرات الدراسة:

استُخدم معامل كرو نباخ الفا للتأكد من ثبات استمارة الاستبيان، ومدى اتساق أسئلتها وانسجامها مع مشكلة الدراسة وصياغة فرضياتها، وحُسب الصدق بإيجاد الجذر التربيعي للثبات. وحيث إن النسبة المقبولة لصدق الأداة يجب ألا تقل عن 60%، بحسب المعامل المذكور، فقد أظهرت النتائج أن معدلات الصدق والثبات لفرضيات الدراسة كلها

جاوزت 60% بكثير، كما هو موضح بالجدول التالي ، الأمر الذي يؤكد أن استمارة الاستبيان ذات ثبات وموثوقية عالية.

جدول رقم (2)

ت	البيان	عدد الفقرات	معامل الثبات	معامل الصدق
1	النظام المحاسبي الحكومي الليبي يتسم بالمرونة لاستيعاب إمكانية تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS	6	0.899	0.948
2	مدى ملائمة البيئة الاقتصادية والقانونية للبيئة لتطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.	5	0.834	0.913
3	المعوقات التي توجه تطوير النظام المحاسبي الحكومي في ضوء متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.	7	0.801	0.894
4	متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS	10	0.875	0.935
	المتوسط العام للمحاور	28	0.878	0.937

3-4 اختبار التوزيع الطبيعي للدراسة:

أظهرت نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للدراسة أن الفرضية الرابعة غير دالة إحصائياً بمعنى ان توزيعها غير طبيعي، الأمر الذي عولج إحصائياً بحساب اللوغاريتم للفرضيات الأربعة والمتوسط العام.

جدول (3) One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

العناصر	N	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الدلالة	القرار الاحصائي
الفرضية الأولى	167	3.09	0.946	.080	دال
الفرضية الثانية	167	3.18	0.882	.265	دال
الفرضية الثالثة	167	3.73	0.706	.062	دال
الفرضية الرابعة	167	4.02	0.635	.004	غير دال
المتوسط العام	167	3.51	0.536	.368	دال

3-5 التحليل الوصفي للمتغيرات الديموغرافية:

أظهر التحليل الوصفي للمتغيرات الديموغرافية أن أغلبية أفراد العينة ممن يحملون مؤهل بكالوريوس أو اقل من حيث الدرجة العلمية أما الأقلية فكانت من نصيب الدرجات العلمية العليا، كما اظهر ان سنوات الخبرة للعينة كانت غالبيتها للخبرات الأكثر من عشر سنوات، وان أكثر من نصف أفراد العينة يشغلون وظيفة محاسب وتأتي وظيفة المراجع الداخلي في المرتبة الثانية وتبقى النسبة الأقل للمراتب الوظيفية العليا، ومن الملاحظ أيضا عدم تلقي أغلبية أفراد العينة لأية دورة تدريبية في مجال المعايير المحاسبية الدولية، وهو ما توضحه النسب والأعداد المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4)

النسبة	التكرار	المتغير	البيان
14.4	24	دبلوم متوسط	المؤهل العلمي
24.6	41	دبلوم عالي	
39.5	66	بكالوريوس	
15.6	26	ماجستير	
6	10	دكتوراه	
100.0	167	المجموع	
17.3	29	5 سنوات فأقل	سنوات الخبرة
22.8	38	من 5-10 سنوات	
21	35	من 10-15 سنة	
38.9	65	من 15-20 سنة	
100	167	المجموع	
59.3	99	محاسب	الوظيفة
22.8	38	مراجع داخلي	
6	10	مدير إدارة حسابات	
4.8	8	مدير مالي	
7.2	12	مراقب مالي	
100	167	المجموع	
63.5	106	لم اتلق أية دورة	المشاركة في دورات تدريبية في مجال المعايير المحاسبية الدولية
12.6	21	دورة كل سنتين أو ثلاث سنوات	
18.6	31	دورة أو دورتين سنويا	
1.8	3	من 3-4 دورات سنويا	
3.6	6	أكثر من 4 دورات سنويا	
100	167	المجموع	

3-6 التحليل الوصفي لمحاو الدراسة:

- التحليل الوصفي للمحور الأول (النظام المحاسبي الحكومي الليبي يتسم بالمرونة لاستيعاب إمكانية تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS):

الجدول (5) التحليل الوصفي للمحور الأول

المستوى	الترتيب	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النظام المحاسبي الحكومي الليبي يتسم بالمرونة لاستيعاب إمكانية تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS	
متوسط	الثالث	0.61	1.231	3.05	يتصف النظام المالي للدولة بالمرونة لاستيعاب إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	1
متوسط	الرابع	0.608	1.145	3.04	يوفر النظام المحاسبي الليبي المطبق الإمكانيات اللازمة والكافية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.	2
متوسط	الثاني	0.62	1.173	3.10	تتصف لائحة الميزانية والحسابات بالمرونة لاستيعاب إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.	3
متوسط	الخامس	0.604	1.108	3.02	يساعد النظام المحاسبي المطبق في القطاع الحكومي الليبي على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.	4
متوسط	الأول	0.684	1.049	3.42	يمكن تعديل السجلات والنماذج المحاسبية المستخدمة لتلائم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.	5
متوسط	السادس	0.59	1.243	2.95	يوجد ربط إلكتروني بين الوحدات الإدارية الحكومية للمساعدة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.	6
متوسط			.946	3.09	المتوسط العام	

اتسم هذا المحور بمستوى متوسط حيث بلغ متوسطه الحسابي العام 3.09 بانحراف معياري 0.946، وحظت عبارة (يمكن تعديل السجلات والنماذج المحاسبية المستخدمة لتلائم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام) بالترتيب الأول من بين عبارات هذا المحور بينما جاءت عبارة (يوجد ربط إلكتروني بين الوحدات الإدارية الحكومية للمساعدة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام) في آخر ترتيب للأهمية، ويوضح ذلك الجدول التالي:

• التحليل الوصفي للمحور الثاني (مدى ملائمة البيئة الاقتصادية والقانونية للبيئة لتطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS):

الجدول (6) التحليل الوصفي للمحور الثاني

المستوى	الترتيب	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مدى ملائمة البيئة الاقتصادية والقانونية للبيئة لتطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS
متوسط	الثاني	0.626	1.106	3.13	ينسجم قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية في ليبيا رقم (116) لسنة 1973 مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
متوسط	الثالث	0.616	1.148	3.08	تعتبر البيئة الاقتصادية للبيئة ملائمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
متوسط	الثالث	0.616	1.116	3.08	تشجع البيئة القانونية الليبية على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الوحدات الإدارية الحكومية.
عالي	الأول	0.708	1.139	3.54	يعتبر دور الجهة الرقابية ممثلة في ديوان المحاسبة محوري في عملية التنبؤ والتطبيق للمعايير.
متوسط	الثالث	0.616	1.177	3.08	توجد تشريعات تلزم الوحدات الاقتصادية في ليبيا بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.
متوسط			.882	3.18	المتوسط العام

غلب على هذا المحور المستوى المتوسط ، إلا ان عبارة (يعتبر دور الجهة الرقابية ممثلة في ديوان المحاسبة محوري في عملية التنبؤ والتطبيق للمعايير) كانت بمستوى عالي وبترتيب أول من حيث الأهمية، وكما هو موضح في الجدول أعلاه.

• التحليل الوصفي للمحور الثالث (المعوقات التي توجه تطوير النظام المحاسبي الحكومي في ضوء متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام):

الجدول (7) التحليل الوصفي للمحور الثالث

المستوى	الترتيب	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المعوقات التي توجه تطوير النظام المحاسبي الحكومي في ضوء متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS
عالي	الأول	0.776	.999	3.88	صعوبة فهم بعض المصطلحات والمفاهيم الواردة بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.
عالي	الخامس	0.718	1.066	3.59	عدم توفر الكفاءات المهنية المحلية القادرة على تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.
عالي	الثالث	0.754	1.006	3.77	صعوبة مواكبة التحديثات والتعديلات المستمرة لهذه المعايير.
عالي	الرابع	0.738	1.074	3.69	مقاومة التغيير من قبل موظفين النظام المالي الحاليين وعدم تقبلهم لمعايير مالية جديدة.
عالي	الثاني	0.762	1.035	3.81	غياب هيئة محاسبية ليبية منظمة للمهنة قادرة على توضيح أهمية تعلم هذه المعايير.

عالي	الثاني	0.762	.973	3.81	عدم مرونة النظام المالي للدولة تخلق عائق تجاه تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي.	6
عالي	السادس	0.712	1.160	3.56	الاعتقاد السائد بأن النظام المحاسبي الحكومي الليبي المطبق مناسب ولا داعي لتطويره.	7
عالي			.706	3.73	المتوسط العام	

بمتوسط حسابي 3.73 كان مستوى هذا المحور عالي، وجاءت عبارة (صعوبة فهم بعض المصطلحات والمفاهيم الواردة بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام) في الترتيب الأول للأهمية النسبية لهذا المحور كما هو موضح بالجدول أعلاه.

• التحليل الوصفي للمحور الرابع (متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام):

ظهر هذا المحور بمستوى عالي مع متوسط حسابي 4.02 وانحراف معياري 0.635، وكانت من أهم عباراته (وضع برامج لتدريب المحاسبين في الوحدات الحكومية كجزء من برنامج تطوير النظام المحاسبي الحكومي)، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (8) التحليل الوصفي للمحور الرابع

المستوى	الترتيب	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS	
عالي	السادس	0.796	.979	3.98	تطوير مقومات النظام المحاسبي الحكومي الليبي بما يتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.	1
عالي	الخامس	0.806	.846	4.03	إنشاء هيئة مهنية محاسبية وطنية مستقلة تساعد على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS .	2
عالي	التاسع	0.766	.929	3.83	تطبيق أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي للقياس المحاسبي.	3
عالي	الثامن	0.780	.935	3.90	تكييف التشريعات والقوانين واللوائح المالية التي تحكم المحاسبة الحكومية المعمول بها حالياً لتتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.	4
عالي	الرابع	0.814	.875	4.07	تطوير نظام الرقابة الحكومية، لضمان التطبيق الصحيح لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS .	5
عالي	الرابع	0.814	.909	4.07	تطبيق النظام المحاسبي الإلكتروني في جميع المؤسسات الحكومية الليبية.	6
عالي	السابع	0.792	.978	3.96	تطوير أهداف ومحتوى التقارير المالية الحكومية والإفصاح المناسب عن المعلومات لكافة مستخدميها.	7
عالي	الثاني	0.802	.909	4.10	وضع إطار قانوني وتنظيمي وإداري واضح وموحد للوحدات الإدارية الحكومية في إطار متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	8
عالي	الأول	0.832	.905	4.16	وضع برامج لتدريب المحاسبين في الوحدات الحكومية كجزء من برنامج تطوير النظام المحاسبي الحكومي.	9
عالي	الثالث	0.816	.976	4.08	تحديد السجلات والمستندات المحاسبية اللازمة مسكها بشكل واضح، وكيفية استعمالها، والفترة الزمنية للاحتفاظ بها.	10
عالي			.635	4.02	المتوسط العام	

3-7 التحليل الاستدلالي لمحاوير الدراسة:

تمت صياغة فرضيات الدراسة بالعبارات التالية :

1. لا تتوفر المرونة الكافية في النظام المحاسبي الحكومي الليبي حتى يمكن تحديثه لتطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.
 2. لا تتوفر في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية البيئة الاقتصادية والقانونية الملائمة لتشجيع على تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.
 3. ليس من السهل تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية ليتلاءم مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS .
 4. لا تتوفر في النظام المحاسبي الحكومي الليبي المطبق حالياً المتطلبات الأساسية لتطويره بما يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.
- ومن هذه الفرضيات تم إعداد المحاور الأربعة للدراسة، ولتحليل تلك المحاور أجري اختبار (t) لعينة واحدة للوقوف على مدى قبول أفراد العينة لفرضياتها، ومن خلال نتائج الاختبار تبين أن قيمة الدلالة لجميع محاور الدراسة أقل من مستوي المعنوية 5%، ما يعني أن هناك اتفاقاً وتأيداً عالياً بين أفراد عينة الدراسة حول قبول فرضياتها، إلا ان مستوى المعنوية للمحور الأول جاء غير دال إحصائياً الأمر الذي يعكس اختلاف أفراد العينة حول النظام المحاسبي الحكومي الليبي واتسامه بالمرونة لاستيعاب إمكانية تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

جدول (9) نتائج اختبار (t) لعينة واحدة

متوسط المقياس=3							
العناصر	N	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	درجة الحرية	قيمة الدلالة	القرار الاحصائي
الفرضية الأولى	167	3.09	0.946	1.296	166	0.197	غير دال
الفرضية الثانية	167	3.18	0.882	2.685	166	0.008	دال
الفرضية الثالثة	167	3.73	0.706	13.357	166	0	دال
الفرضية الرابعة	167	4.02	0.635	20.709	166	0	دال
المتوسط العام	167	3.51	0.536	12.204	166	0	دال

3-8 التحليل الاستدلالي للمتغيرات الديموغرافية:

من خلال النتائج التي أظهرت أن قيمة المعنوية أكبر من 0.05، عند كل محاور الدراسة، بمعنى أنه لا وجود لفروق ذات دلالة معنوية بين آراء المشاركين تعزى لأي من المتغيرات الديموغرافية، باستثناء المؤهل العلمي الذي كان له شكل فارق بين آراء المشاركين حول المعوقات التي توجه تطوير النظام المحاسبي الحكومي في ضوء متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، ومتطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

الجدول (10) نتائج اختبار تحليل التباين (ANOVA)

القيمة الدالة	F	درجة الحرية		متوسط التباين		مجموع المربعات الكلي	المتغير	المحور
		داخل مجموعات	بين مجموعات	داخل مجموعات	بين مجموعات			
0.397	1.024	162	4	0.894	0.915	148.416	المؤهل	النظام المحاسبي الحكومي الليبي يتسم بالمرونة لاستيعاب
0.18	1.649	163	3	0.884	1.457	148.416	الخبرة	
0.239	1.391	162	4	0.886	1.232	148.416	الوظيفة	

0.058	2.338	162	4	0.866	2.025	148.416	الدورات	إمكانية تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS
0.771	0.452	162	4	0.788	0.356	129.153	المؤهل	مدى ملائمة البيئة الاقتصادية والقانونية للبيئة لتطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS
0.73	0.432	163	3	0.786	0.34	129.153	الخبرة	
0.35	1.117	162	4	0.776	0.867	129.153	الوظيفة	
0.293	1.246	162	4	0.773	0.964	129.153	الدورات	المعوقات التي توجه تطوير النظام المحاسبي الحكومي في ضوء متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS
0.036	2.628	162	4	0.48	1.26	82.736	المؤهل	المعوقات التي توجه تطوير النظام المحاسبي الحكومي في ضوء متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS
0.138	1.862	163	3	0.491	0.914	82.736	الخبرة	
0.337	1.145	162	4	0.497	0.569	82.736	الوظيفة	
0.299	1.234	162	4	0.496	0.611	82.736	الدورات	
0.043	2.517	162	4	0.389	0.98	66.986	المؤهل	متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS
0.864	0.246	163	3	0.409	0.101	66.986	الخبرة	
0.521	0.81	162	4	0.405	0.328	66.986	الوظيفة	
0.878	0.3	162	4	0.41	0.123	66.986	الدورات	

4- النتائج والتوصيات

1-4 النتائج:

1. لم تتفق آراء المشاركين حول عدم توفر المرونة الكافية في النظام المحاسبي الحكومي الليبي حتى يمكن تحديثه لتطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.
2. لا تتوفر في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية البيئة الاقتصادية والقانونية الملائمة لتشجيع على تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.
3. توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية ليتلاءم مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS .
4. لا تتوفر في النظام المحاسبي الحكومي الليبي المطبق حالياً المتطلبات الأساسية لتطويره بما يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.
5. لا وجود لفروق ذات دلالة معنوية بين آراء المشاركين تعزى لأي من المتغيرات الديموغرافية ، باستثناء المؤهل العلمي الذي كان له شكل فارق بين آراء المشاركين حول المعوقات التي توجه تطوير النظام المحاسبي الحكومي في ضوء متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، ومتطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

2.4 التوصيات:

1. إجراء الإصلاحات الاقتصادية والقانونية في البيئة الليبية، بتكليف التشريعات والقوانين واللوائح المالية التي تحكم المحاسبة الحكومية المعمول بها حالياً لتتوافق مع المستجدات الدولية المتطورة.
2. تطوير النظام التعليمي المحاسبي الليبي بالاعتماد على النظام التعليمي الدولي، وبناء قدرات المحاسبين وتطويرها للعمل والاستجابة لحاجة السوق.
3. تحديد الآليات المناسبة لتطوير مهنة المحاسبة والممارسات المحاسبية في البيئة الليبية، والتي من أهمها تطبيق أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي للقياس المحاسبي.

4. العمل على تأهيل الكوادر العلمية، التي تعمل في النظام من خلال الدورات التدريبية، حتى تستطيع التعامل مع المتغيرات الحادثة والمستجدات في تكنولوجيا المعلومات .
5. يجب أن يوفر النظام دليل واضحًا وسهل لفهم طريقة استخدامه نظام المعلومات المحاسبي الحكومي والتعامل معه.
6. إعداد برامج لتطوير الموظفين بصورة دورية على تطبيقات واستخدامات نظام المعلومات المحوسب وذلك لبناء الثقة في معرفة أهمية نظام المعلومات المحوسب، بما يحقق كفاءة في العمل،
7. تطوير النظام بما يكفل توفير المعلومات المناسبة والملائمة لاتخاذ القرارات، والقدرة على توصيلها في الوقت المناسب لمتخذي القرارات في مختلف المستويات الإدارية ولمختلف المستخدمين .
8. ينبغي وضع إطار قانوني وتنظيمي وإداري واضح وموحد للمؤسسات العامة.
9. يجب أن ينص النظام على الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة، وربطه بالنظام المحاسبي.

المراجع:

المراجع العربية:

- أبو خريص، فاطمة محمد عبدالسلام وبعرة، أنس ناصر (2018) "صعوبات ومعوقات تطوير النظام المحاسبي للتحوّل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية" مجلة الجامعي، العدد 27، تصدر عن النقابة العامة لأعضاء هيئة التدريس الجامعي، ليبيا.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (2010) " إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" الجزء الأول، طبعة 2010.
- الاجودي، زيد شريف هداب والخرسان، محمد حلو داود (2016)، دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية والأجهزة الحكومية" بحث تطبيقي في محافظة ذي قار، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 16، عدد 54. ص
- جابي، أمينة هناء (2017) "أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحوّل إلى أساس الاستحقاق المحاسبي- تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة-" مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، الجزائر.
- الجعارات، خالد جمال (2014) "تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات"، جامعة ورفلة، الجزائر، 24-25 نوفمبر، 2014.
- جمعة، أحمد حلمي " تقييم موقف مدققي ديوان المحاسبة من متطلبات إعداد التقارير المالية الحكومية بموجب أساس النقد في ظل التطور في معايير محاسبة القطاع العام الدولية : دراسة تحليلية استطلاعية في الأردن" مجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الرابع، مصر
- حاموش، محمد محمود (2017) "النظام المحاسبي للمؤسسات العامة في لبنان في إطار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" مجلة صوت الجامعة، العدد العاشر، الجامعة الإسلامية، لبنان.
- حسن، تامر محمد ابراهيم (2012)، فاعلية تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الأمريكية في تطوير النظام المحاسبي الحكومي بجمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول،

كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان. ص 13 - 86

خضير، خبيطي ويونس، مونه (2016) " آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري " *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية - العدد الثاني، الجزائر.*

رضوان، أشرف جابر محمد (2015) "تقييم القياس والإفصاح المحاسبي في القطاع الحكومي المصري : في ضوء التجارب الدولية : دراسة مقارنة" *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، مصر.*

الزكي، رحاب كمال محمود محمد (2018)، مدخل مقترح لتطوير المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق في القطاع الحكومي المصري مع دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مج22، ع4، ص 1302-1355.

عبد الكاظم، محمد راضي (2018)، مبررات التوافق مع المعايير المحاسبة الدولية في ظل التغيرات في البيئة العراقية، مجلة كلية مدينة العلم الجامعة، المجلد 10، العدد 1، ص 176-195.

قانون النظام المالي للدولة الليبية- لائحة الميزانية والحسابات والمخازن، الصادر بقرار من مجلس الوزراء الصادر بمرسوم بتاريخ 21 رجب 1387 هجريًا، الموافق 24 أكتوبر 1967 ميلاديًا، ونشر بالجريدة الرسمية، بالعدد رقم (44)، لسنة 1967 .

القطيش، حسن فليح (2011) تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد السابع، العدد الأول، عمادة البحث العلمي/ الجامعة الأردنية، ص 22-42.*

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين " دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام،(2017) من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين [/http://www.iascasociety.org](http://www.iascasociety.org)

محمد، صفاء أحمد و كامل، رؤى مصطفى (2018) " تأثير استعمال معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) على الموازنة العامة في العراق"، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 103، المجلد 24، العراق.*

الناغي، محمود السيد (2012) "مجالات تطوير النظام المحاسبي الحكومي في مصر"، مؤتمر جمعية المحاسبين القانونيين بالإسكندرية، 3-4 مارس، 2012.

واثق، الهام محمد (2019) النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركيز على المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 04، العدد 06. ص 118 - 140 .

Alshujairi . M (2014), "Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq", *Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No.24: 1-20.*

Biondi." The HM (2013) ,Treasure's Island: A theoretical analysis of central Yuri government accounting standards in UK' XVIII IRSPM Conference on "Public

- sector responses to global crisis,” International Research Society of Public Management (IRSPM), Prague, 10-12 April 2013.P.6. <http://www.irspm2013.com>.
- Gan, F. (2016) "New Achievements of Government Accounting Reform in China—“Governmental Accounting Standards—Basic Standards”". Modern Economy, 7, 450-455. <http://dx.doi.org/10.4236/me.2016.74050>>
- Ijeoma. N. B., Oghoghomeh. T (2014) "Adoption of International Public Sector Accounting Standards in Nigeria: Expectations, Benefits and Challenges". Journal of Investment and Management. Vol. 3, No. 1, pp. 21-29.
- James. C (2008) “International Public Sector Accounting: Standards Conceptual and Institutional Issues”, University of Napoli, Conference on “IPSAS international Diversity uniformity and National, June, , Pp.
- Obara, Lawyer. C & Efeeloo. N (2017) ," International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Adoption and Governmental Financial Reporting in Nigeria- An Empirical, Investigation", Journal of Advances in Social Science and Humanities, 3(01).
- PwC. 2013. Global Survey on Accounting and Reporting by Central Governments: Towards a New Era in Government Accounting and Reporting, PwC, www.pwc.com.