

# الدور المرتقب لوزارة المالية الليبية في مساعدة الوحدات الحكومية في التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي

## دراسة نظرية تحليلية لبعض التجارب الدولية

■ د. آمال سعد الشخحي \* ■ د. خديجة علي معيوف \*

● تاريخ استلام البحث 2025/08/06م ● تاريخ قبول البحث 2025/10/21

● DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.18268395>

■ المستخلص:

تهدف الدراسة إلى معرفة الدور المرتقب لوزارة المالية الليبية في مساعدة الوحدات الحكومية في التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي من خلال استقراء بعض التجارب الدولية التي خاضت هذا المجال. ولتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على أسلوب المنهج الوصفي التحليلي بالاطلاع على الدراسات السابقة، واستعراض وتحليل بعض التجارب الدولية لبيان الدور المنوط بوزارة المالية الليبية في التحول إلى أساس الاستحقاق. وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن وزارة المالية لها دور جوهري في مبادرة التحول إلى أساس الاستحقاق ويمكنها دعم هذه المبادرة أو تعثرها، كما بينت الدراسة أن الدور المنوط بوزارة المالية الليبية في مساعدة الوحدات الحكومية في التحول إلى أساس الاستحقاق يتمثل في وضع الإطار التنظيمي والتشريعي، تدريب وتأهيل الكوادر البشرية، الإشراف على عملية التحول، الرقابة والتقييم لضمان التنفيذ السليم لأساس الاستحقاق، المراقبة المستمرة للتنفيذ، إعداد التقارير الموحدة وفقاً لأساس الاستحقاق. كما أوصت

\* أستاذة المحاسبة المشارك قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي E - mail: [amal.elshaikih@uob.edu.ly](mailto:amal.elshaikih@uob.edu.ly)  
\* أستاذة المحاسبة المشارك قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي E - mail: [Khadiga.alghamq@uob.edu.ly](mailto:Khadiga.alghamq@uob.edu.ly)

ISSN 7034 - 3080 (Online)  
ISSN 2616 - 5848 (Print)

هذه الورقة البحثية مرخصة بموجب ترخيص CC BY 4.0



الدراسة بضرورة إدراك وزارة المالية الليبية لدورها المحوري في دعم الوحدات الحكومية خلال عملية التحول إلى أساس الاستحقاق، وذلك عبر تقديم المساندة اللازمة من خلال وضع رؤية استراتيجية واضحة لعملية التحول والإشراف على تنفيذها، وتوفير الموارد المادية والبشرية المطلوبة، وتحديث القوانين والأنظمة المحاسبية المعمول بها، فضلاً عن تطوير السياسات والإجراءات المالية في القطاع الحكومي، وإعداد دليل حسابات موحد. كذلك أوصت الدراسة بأن تعمل الوزارة على إقناع الجهات المسؤولة في الدولة بأهمية هذا التحول، من خلال تقديم تفسيرات وتقارير تحليلية مبسطة تساهم في تعزيز فهمهم لفوائده وأبعاده.

● الكلمات المفتاحية: وزارة المالية الليبية - أساس الاستحقاق - الوحدات الحكومية - التجارب الدولية.

# The expected role of the Libyan Ministry of Finance in supporting government units in transitioning to accrual accounting:

a theoretical and analytical study of some international experiences

■ Amal Saad Aelshaikhi \*

■ Khadiga Ali Mayouf\*\*

## ■ Abstract:

This study aims to determine the expected role of the Libyan Ministry of Finance in assisting government entities to transition to accrual accounting by examining relevant international experiences. To achieve this objective, the study employs a descriptive - analytical approach, reviewing previous research and analyzing international experiences to clarify the Libyan Ministry of Finance's role in this transition. The study's key findings indicate that the Ministry of Finance plays a crucial role in the accrual - based accounting initiative and can either support or hinder its success. Furthermore, the study identifies the Ministry's role in assisting government entities with this transition, encompassing the development of a regulatory and legislative framework, training and developing human resources, overseeing the transition process, monitoring and evaluating the proper implementation of accrual accounting, continuous monitoring of implementation, and the preparation of standardized reports in accordance with the accrual basis. The study also recommended that the Libyan Ministry of Finance recognize its pivotal role in supporting government units during the transition to

\* ,Associate Professor - Benghazi University - Faculty of Economics

\* Associate Professor - Benghazi University - Faculty of Economics

accrual accounting. This support should include developing a clear strategic vision for the transition process and overseeing its implementation, providing the necessary financial and human resources, updating existing accounting laws and regulations, developing financial policies and procedures in the public sector, and preparing a unified chart of accounts. Furthermore, the study recommended that the Ministry work to convince relevant government entities of the importance of this transition by providing simplified explanations and analytical reports that enhance their understanding of its benefits and implications.

- **Keywords:** Libyan Ministry of Finance – Accrual Basis – Government Units – International Experiences

## ■ المحور الأول: الإطار العام للدراسة

### ■ المقدمة

يلعب النظام المحاسبي الحكومي دوراً هاماً في الوحدات الحكومية، وذلك من خلال توفير المعلومات المالية والمحاسبية اللازمة لعمليات التخطيط والرقابة والتقييم واتخاذ القرارات الرشيدة، فهو أحد الدعائم الأساسية لتمكين هذه الوحدات من القيام بواجبها على أكمل وجه، كما يعتبر من أهم الأدوات التي تستخدمها الدولة في تنفيذ استراتيجياتها وتحقيق أهدافها وسياساتها بكفاءة وفعالية وترشيد استخدام الأموال العامة ورفع مستوى الخدمات المقدمة للجمهور، وكذلك تحقيق رقابة فعالة على مدى كفاءة الإدارة وتنفيذ استراتيجيتها الدولية.

نظراً للتطورات التي شهدتها الأنظمة المحاسبية عالمياً، وطرق إعداد الميزانيات العامة للدول إلى جانب التوسع الملحوظ في حجم الإنفاق العام وزيادة الأعباء والمسؤوليات الملقاة على عاتق الأجهزة الحكومية أصبح من الضروري التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في النظم المحاسبية الحكومية.

ولقد دعت العديد من الهيئات والمنظمات الدولية، وما زالت إلى التحول نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق نظراً لما يتمتع به هذا النظام من مزايا للنظام المحاسبي الحكومي، بما في ذلك دعم المركز المالي والأداء المالي، وضمان نزاهة مالية أفضل، وتحسين المساءلة والشفافية، وتحقيق العدالة في توزيع التكاليف، فضلاً عن تعزيز إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية للوحدات الحكومية المختلفة.

وتُعد المحاسبة على أساس الاستحقاق ركيزة أساسية في إصلاحات محاسبة القطاع العام، إذ تهدف إلى تحسين كفاءة عملية اتخاذ القرار وتعزيز الشفافية والمساءلة مقارنةً بالمحاسبة على الأساس النقدي (Mzenzi, 2013; Lapsley et al., 2009). ورغم أن اعتماد نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق يوفر معلومات مالية عالية الجودة ويسهل المقارنات بين الفترات، إلا إن بعض التجارب التطبيقية، مثل حالة إندونيسيا، أظهرت أن إصلاحات محاسبة القطاع العام تواجه تحديات متعددة، من أبرزها غياب الدعم الكافي من الإدارة العليا (McLeod & Harun, 2014)، فضلاً عن الحاجة لإحداث تغييرات في الممارسات المالية والمحاسبية كالموازنة التشاركية، ومراجعة الأداء، وتطوير مهارات موظفي القطاع العام لاستخدام تقنيات محاسبية متقدمة (Pina, 2007; Mzenzi, 2013; Lapsley et al., 2009). وفي هذا الإطار، يتضح أن الإدارة العليا تُسهم بدور محوري من خلال توفير التوجيه الاستراتيجي وضمان تخصيص الموارد، وتعزيز الالتزام المؤسسي، ومواجهة مقاومة التغيير عبر القيادة الفعالة، الأمر الذي يجعل من دعمها شرطاً أساسياً لنجاح التحول (Aswar, 2020). وبالتالي، فإن نجاح تبني أساس الاستحقاق يظل مرهوناً بوجود جهة قيادية تتحمل المسؤولية المباشرة عن إدارة هذا التحول وضمان استمراريته، وهو ما أشارت إليه بعض الأدبيات السابقة في هذا المجال (Aswar & Saidin, 2018; Dianto & Aswar, 2020).

وقد أكدت بعض الدراسات أن وزارة المالية تمثل الجهة المحورية والإدارة العليا في إصلاحات محاسبة القطاع العام، بحكم مسؤوليتها عن رسم السياسات المالية وتوفير الموارد والتوجيه الاستراتيجي وضمان التنسيق بين الوحدات الحكومية (Newberry,

John & Umesh, 2022; 2014; وزارة المالية الإماراتية، 2023). فهي المحرك الرئيسي لقيادة التحول نحو أساس الاستحقاق، إذ تبنت مشروع الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق استنادًا إلى أفضل الممارسات الدولية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. وقد مثل هذا التحول نقلة نوعية في تطوير الإدارة المالية من خلال تحسين التخطيط المالي، ورفع كفاءة تخصيص الموارد، وتعزيز الشفافية والمساءلة.

وعليه، تسعى هذه الدراسة إلى استخلاص الدور الذي يمكن أن تضطلع به وزارة المالية الليبية في دعم الوحدات الحكومية خلال مسيرة الانتقال إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، وذلك بالاعتماد على دراسة وتحليل التجارب الدولية، بما يسهم في تعزيز كفاءة الإدارة المالية وتحقيق مزيد من الشفافية والمساءلة في القطاع العام.

## 2 - الدراسات السابقة:

حظي موضوع التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق باهتمام العديد من الباحثين والأكاديميين، فقد حاولت دراسة (Abu Hasan, Saleh and Isa, 2013) معرفة تصورات الإدارة العليا في وزارات الحكومة الماليزية حول جهودها في تحول نظام المحاسبة الحكومية إلى الاستحقاق الكامل في عام 2015. تم إجراء مقابلات شخصية مع صانعي السياسات والإدارة العليا لثماني وزارات مختارة لمعرفة تصوراتهم بطريقة متعمقة. قدمت نتائج الدراسة دليلاً على الدعم القوي من الإدارة العليا والقيادة التنظيمية، مع اختلاف مستوى الاستعداد والالتزام بين الوزارات. وأوصت الدراسة بضرورة وضع خطة عمل تفصيلية للوزارات ونشر الوعي بأهمية التحول إلى أساس الاستحقاق بين صانعي السياسات وكبار المسؤولين، وتأهيل الكوادر البشرية ودعم تكنولوجيا المعلومات. وحاولت دراسة (Ahmad and Mazlan, 2015) معرفة التحديات التي تواجهها الوحدات الحكومية في ماليزيا عند تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق، ولتحقيق الهدف من الدراسة تم إعداد مجموعة من الاستبيانات الخاصة بموظفي الحكومة، وتم توزيع تصور عن تحديات

تبنى نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق على مختلف الأقسام في المقر الرئيسي لإدارة المحاسب العام في بوتراجايا. يتم تصنيف التحديات التي تم تحديدها عن طريق تحليل العوامل الاستكشافية إلى ثلاثة عوامل، تم تسمية هذه العوامل على أنها تحديات يتم تناولها في قضايا السياسات والقواعد والإدارة العليا وكذلك المستخدمين الداخليين. وتشير نتائج الدراسة إلى أن الحكومة يجب أن تلعب دوراً أكثر استباقية لضمان تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق بنجاح. ويرجع ذلك إلى التحديات التي يواجهها المسؤولون الحكوميون في تنفيذها. من أجل ذلك فإن الحكومة تحتاج إلى تحسين نقاط الضعف في السياسات والإجراءات الحالية وتوليد الوعي بين كبار مسؤولي الإدارة وموظفي الحكومة حول فوائد المحاسبة على أساس الاستحقاق. على سبيل المثال، المزيد من الدورات التدريبية للحكومة. علاوة على ذلك، فإن الإجماع العام أن الحكومة وموظفيها ستصبح أداة إدارية مهمة لتعزيز الشفافية والمساءلة، خاصة في القطاع العام. كما قامت دراسة (Surepno, 2015) تحليل مدى نجاح حكومة سيمارانج بإندونيسيا في تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق، والتعرف على استجابة الجهات المعنية تجاه هذا التحول، من خلال إبراز الدور الاستراتيجي لهذا الأساس المحاسبي في تعزيز الشفافية والمساءلة، وأظهرت نتائجها أن نجاح هذا التحول يعود إلى تبني أربع استراتيجيات رئيسية، وهي: التزام الإدارة العليا، تطوير الأطر التنظيمية، تحديث نظم المعلومات، وتنمية الكفاءات البشرية. وركزت دراسة (Aswar and Saidin, 2018) على مستوى تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق في جزيرة جاوة بإندونيسيا بالتركيز على العلاقة بين مجموعة من العوامل (دعم وزارة المالية، برامج التدريب الكافية، وجود تكنولوجيا المعلومات) ومستوى تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق، وكذلك استكشاف تأثير الثقافة التنظيمية على العلاقة بين هذه العوامل ومستوى تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق. وأشارت نتائج الدراسة إلى أن دعم الإدارة العليا، برامج التدريب المناسبة، وجود تكنولوجيا المعلومات لها تأثير كبير على مستوى تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق، كما أن الثقافة التنظيمية

لها تأثير معتدل هام في العلاقة بين هذه المتغيرات ومستوى تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق.

#### ● أما دراسة (Mosuin et al.,2019)

فقد هدفت الدراسة إلى التعرف على مستوى قبول نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق لدى المحاسبين في القطاع العام الماليزي، والتحقق مما إذا كان هذا القبول يؤثر في دوافعهم، ورضاهم الوظيفي، وأدائهم المهني. وقد تم توزيع استبيان على مجموعة من محاسبى القطاع العام، وأظهرت نتائج الدراسة أن المحاسبين لديهم موقف ايجابي اتجاه نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق، وأنهم على استعداد لقبول مسؤوليات جديدة، وأن الدافع بين المحاسبين لقبول نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق يؤثر بشكل كبير على رضاهم الوظيفي، وبالتالي على أدائهم الوظيفي. كما بينت الدراسة أن الإدارة العليا قد نجحت في قيادة المحاسبين لقبول نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق، وبالتالي يجب عليهم مواصلة هذه الجهود حتى يمكن تطبيقه بنجاح. بينما قامت دراسة (Dianto and Aswar, 2020) بتحليل تأثير دعم الإدارة العليا والتدريب والاتصال على تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في اندونيسيا. وذلك من خلال استطلاع آراء عينة من المحاسبين الحكوميين المسؤولين عن إعداد البيانات المالية في مقاطعة سيانجور ريجنسي الأندونيسية. كشفت نتائج الدراسة أن دعم الإدارة العليا والتدريب لهما علاقة كبيرة بتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق. وفي الوقت نفسه، ليس للاتصال علاقة ذات أهمية بتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق. وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة دعم الإدارة العليا والتدريب والاتصال بتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق، كما أوصت بدراسة المزيد من العوامل مثل دعم الاستشاريين وعلاقته بتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق. كما فحصت دراسة (Aswar,2020) العلاقة بين دعم الإدارة العليا، وتكاليف التطبيق، والقائد الفعال ومستوى تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في بلديات إندونيسيا، وذلك باستطلاع الرأي على عينة من المحاسبين في تلك البلديات. بينت

نتائج الدراسة أن دعم الإدارة العليا وتكلفة التطبيق لهما علاقة كبيرة بمستوى تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق. وفي الوقت نفسه، ليس لقائد المشروع الفعال علاقة كبيرة بمستوى تطبيق هذا الأساس. وأوصت الدراسة بضرورة دراسة المزيد من العوامل مثل: الموارد البشرية والمراجعة الخارجية، ومعرفة أثرها على تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق.

● كذلك تناولت دراسة (John and Umesh, 2022) تصرفات محاسبي القطاع العام في الإدارات الحكومية النيوزيلندية أثناء استجابتهم لمتطلبات وزارة المالية، وذلك في ضوء إصلاحات القطاع العام.

اعتمدت الدراسة على تحليل الأدبيات ذات الصلة، مدعومة بالخبرة العملية للباحث الأول الذي شغل عدة مناصب مالية وإدارية رفيعة في القطاع العام النيوزيلندي بين عامي 1972 و1998. أظهرت الدراسة أن إصلاحات القطاع العام، ولا سيما إدخال الميزانية القائمة على أساس الاستحقاق، أعادت تشكيل هوية محاسبي القطاع العام، حيث جعلهم السياسيون محورًا مركزيًا في تطبيق هذه الميزانية، وحملوهم مسؤولية رفع كفاءة القطاع العام. كما بيّنت أن دور وزارة المالية كان محوريًا في صياغة هذه المتطلبات ومتابعة تنفيذها، الأمر الذي فرض على المحاسبين التكيف مع أدوار إدارية أكثر تعقيدًا وضغطًا. وأوضحت دراسة (Hoai & Nguyen, 2023) أن نجاح التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في مؤسسات القطاع العام يرتبط بشكل وثيق بالكفاءة المحاسبية والاستعداد التنظيمي للتغيير، حيث يتعزز هذا الارتباط من خلال جودة القيادة والتحول الرقمي. فقد بينت نتائج الدراسة أن جودة القيادة، التي تعكس دعم الإدارة العليا، تعد عاملًا حاسمًا لنجاح التحول عبر توفير التوجيه الاستراتيجي، وضمان وضوح الرؤية، ودعم الموارد البشرية والتقنية، وتعزيز الثقة المؤسسية لتقليل مقاومة التغيير. كما خلصت الدراسة إلى أن القيادة عالية الجودة تضاعف أثر الكفاءة المحاسبية في المؤسسات التي تشهد مستويات مرتفعة من التحول الرقمي، مما يؤكد الدور المباشر وغير المباشر للإدارة العليا في إنجاح الإصلاحات المحاسبية.

من خلال استعراض الدراسات السابقة نلاحظ أن بعضها ركز على الدور الذي قامت به وزارة المالية في دعم التحول إلى أساس الاستحقاق، بينما دراسات أخرى تطرقت إلى علاقة وتأثير بعض العوامل مثل دعم الإدارة العليا والتدريب والتكنولوجيا والاتصال، وتكلفة التطبيق والقيادة الفعالة على تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق، ودراسات حاولت التعرف على مدى تقبل نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق بين المحاسبين. وقد اعتمدت غالبية هذه الدراسات على المنهج الوصفي التحليلي واستخدام استمارة الاستبيان كأداة ملائمة لجمع البيانات، وبعضها على المقابلة الشخصية، وجميعها كانت على القطاع الحكومي. وتتفق الدراسة الحالية مع هذه الدراسات في كونها تجرى على القطاع الحكومي، وأنها تستخدم المنهج الوصفي التحليلي ولكن من خلال دراسة وتحليل بعض التجارب الدولية التي تبنت أساس الاستحقاق في نظامها المحاسبي الحكومي لغرض استخلاص الدور المرتقب من وزارة المالية الليبية في مساعدة الوحدات الحكومية في التحول إلى أساس الاستحقاق وهذا هو وجه الاختلاف بينها وبين هذه الدراسات.

#### ■ مشكلة الدراسة:

تتولى وزارة المالية مسؤولية رسم وتنفيذ السياسات المالية للدولة بما يعزز الاستقرار المالي لتحقيق الأهداف التنموية وترسيخ مبادئ النزاهة والشفافية، حيث تقوم الوزارة بإعداد الميزانية العامة للدولة بالتعاون مع الوزارات والجهات الحكومية، وذلك على النحو الذي يعكس التوجهات المالية للدولة وفي مقدمتها الارتقاء بالمستوى المعيشي للمواطنين وزيادة معدلات النمو الاقتصادي، والعمل على تعزيز الاستقرار المالي من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة.

ومن خلال الاطلاع على الأدب المحاسبي المتعلق بالتحول إلى أساس الاستحقاق في الأنظمة المحاسبية الحكومية نستنتج أن هناك دور جوهريا وهاما لوزارة المالية في هذا

التحول، فقد بينت دراسة (Abu Hasan et al., 2013) أن من العوامل التي ساهمت في نجاح تبني أساس الاستحقاق الإدارية السليمة والتوجيه والتواصل المتكرر والمتسق ودعم وزارة المالية، كما أكدت دراسة (Mosuin et al., 2019) أن وزارة المالية الماليزية قد نجحت في قيادة موظفي المحاسبة لقبول نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق، أما دراسة (McLoad and Harun, 2014) فقد توصلت إلى أن أحد التحديات التي واجهته إندونيسيا خلال تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق كان ضعف الدعم المقدم من وزارة المالية.

وتجدر الإشارة إلى أن الدافع الرئيس لاختيار موضوع هذه الدراسة يتمثل في مبادرة الحكومة الليبية، ممثلة بوزارة المالية، لاتخاذ خطوات إيجابية تستهدف تطوير النظام المحاسبي الحكومي، ومعالجة أوجه القصور المرتبطة بالأساس النقدي المطبق في الوحدات الحكومية. وبما أن وزارة المالية تُعد الجهة المحورية في قيادة مبادرة التحول نحو أساس الاستحقاق، فإن نجاح هذه المبادرة أو تعثرها يرتبط إلى حد كبير بمدى إدراك هذه الوزارة للدور المطلوب منها وأدائه بكل فاعلية. كما تُعد الدراسة الحالية امتدادًا لبحث سابق أعدته الباحثتان حول متطلبات التحول إلى أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي دراسة تحليلية لبعض التجارب الدولية، وقد كانت أهم الدروس المستفادة من هذه التجارب ضرورة وجود جهة تقوم بقيادة هذا التحول وهي وزارة المالية، ولهذا جاءت هذه الدراسة لتوضيح الدور الذي يمكن أن تضطلع به وزارة المالية الليبية في دعم الوحدات الحكومية أثناء التحول إلى الاستحقاق المحاسبي، وذلك من خلال استقراء التجارب الدولية والتركيز على الأدوار التي قامت بها وزارات المالية في تلك التجارب، وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الرئيس التالي:

ما الدور المرتقب لوزارة المالية الليبية في مساعدة الوحدات الحكومية في التحول إلى أساس الاستحقاق؟

### ■ هدف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى التعرف على الدور المرتقب لوزارة المالية الليبية في مساعدة الوحدات الحكومية في التحول إلى أساس الاستحقاق من خلال دراسة وتحليل بعض التجارب الدولية.

### أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من كونها من المواضيع الحديثة التي تعاني من ندرة في البيئة العربية، ولم تلق الاهتمام الكافي من قبل الباحثين في ليبيا؛ لذا فإن مناقشة هذا الموضوع سيمثل إضافة علمية من المتأمل أن تساهم في تعزيز الأدبيات المحاسبية. وكذلك معرفة ما يجب أن تقوم به وزارة المالية الليبية في دعم الوحدات الحكومية للتحول إلى أساس الاستحقاق في نظامها المحاسبي، وذلك من خلال وضع قاعدة علمية واضحة يمكن أن يعتمد عليها صانعو القرار. ومن المتوقع أن تسهم نتائج هذه الدراسة في تقديم رؤية واضحة تساعد وزارة المالية الليبية على تعزيز دعمها للوحدات الحكومية خلال عملية التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، بما يمكنها من التعامل بفعالية مع العقبات والتحديات المحتملة التي قد تواجه الجهات الحكومية أثناء مراحل التنفيذ.

### ■ منهج الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وهو «المنهج الذي يعني بالدراسات التي تهتم بجمع وتلخيص وتصنيف المعلومات والحقائق المدروسة المرتبطة بسلوك عينة من الناس أو وضعيتهم، أو عدد من الأشياء، أو سلسلة من الأحداث، أو منظومة فكرية، أو أي نوع آخر من الظواهر أو القضايا، أو المشاكل التي يرغب الباحث في دراستها، لغرض تحليلها وتفسيرها وتقييم طبيعتها للتنبؤ بها و ضبطها أو التحكم فيها» (حريزي وغربي، 2013، ص26)، وذلك بالاطلاع على المراجع المختلفة من كتب ودوريات ودراسات ذات صلة بموضوع الدراسة من خلال شبكة الإنترنت، وجمع وتحليل

المعلومات المتاحة حول المشكلة محل الدراسة، بهدف استخلاص الدور الفعلي والمنشود لوزارة المالية في دعم ومساندة الوحدات الحكومية الليبية أثناء عملية التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي.

#### ■ حدود الدراسة:

- **الحدود الموضوعية:** تقتصر الدراسة على معرفة الدور المنوط بوزارة المالية الليبية في دعم الوحدات الحكومية في تبني أساس الاستحقاق من خلال عرض وتحليل لبعض التجارب الدولية التي تبنت أساس الاستحقاق في نظامها المحاسبي الحكومي ومنها (نيوزيلندا، المملكة المتحدة، استراليا، الإمارات العربية المتحدة، المملكة العربية السعودية) وقد تم اختيار هذه التجارب لتوفر البيانات عنها.

- **الحدود الزمانية:** تم إجراء الدراسة خلال ثلاثة أشهر (يوليو، أغسطس، سبتمبر) من عام 2025.

#### ■ المحور الثاني: الإطار النظري

##### 1 - مقدمة:

يعد النظام المحاسبي الحكومي أداة رئيسية لتحقيق سياسات الدولة بكفاءة، من خلال ترشيد الإنفاق وتحسين جودة الخدمات. ويتطلب هذا النظام بيانات دقيقة وموثوقة تعكس نتائج تنفيذ الموازنة (عبد الكريم، 2022). وفي هذا السياق، تُعتبر الأسس المحاسبية الركيزة الأساسية لإعداد هذه البيانات، حيث تحدد القواعد والمبادئ التي تُستخدم في تسجيل وتصنيف وعرض العمليات المالية. وتعرف الأسس المحاسبية بأنها عبارة عن «قواعد محاسبية لمعالجة العمليات المالية من حيث توقيت الاعتراف بالإيرادات والنفقات والتحويلات» (الشريف، 2024، ص 97). وتتمثل أسس القياس المحاسبي في المحاسبة الحكومية في ثلاثة أسس رئيسية، هي: الأساس النقدي، وأساس الاستحقاق، بالإضافة إلى أساس معدل يجمع بين خصائص الأساسين السابقين، ويُعرف بـ«الأساس

النقدي/الاستحقاق المعدل» (Weil et al, 2013، ضو وآخرون، 2018، أسماعيل وعدس 2019). ويختلف كل من هذه الأسس في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات، مما ينعكس على طبيعة التقارير المالية ودقتها.

ولقد أجرت العديد من الدول إصلاحات شاملة لأنظمتها المحاسبية في القطاع العام، ذلك بالابتعاد عن المحاسبة التقليدية القائمة على الأساس النقدي والتركيز على المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق (جابي وملياني، 2017). حيث ساد لفترة طويلة الاعتقاد بأن الأساس النقدي هو الأفضل والأنسب للقطاع الحكومي؛ إلا إنه في الآونة الأخيرة أشارت العديد من الدراسات والتي منها (وشاح، 2008) إلى أن النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي المتبع في القطاع الحكومي يعاني من العديد من المشاكل أهمها العجز عن قياس النفقات والإيرادات الحقيقية الخاصة بكل فترة، ولا يمكنه معرفة النتائج الخاصة بكل وحدة حكومية، وعدم معالجة الأصول الثابتة معالجة سليمة، إضافة إلى إهمال المدينون والدائنون مما أدى إلى عدم تمثيل القوائم المالية للواقع. ويرى Gan (2016) ضرورة التحول إلى أساس الاستحقاق لأن الأساس النقدي لم يعد يفي بالغرض، وعليه مآخذ كثيرة؛ فالتحول إلى أساس الاستحقاق يساعد على تقديم نظرة واضحة وصورة دقيقة وحقيقية للوحدات الحكومية ويحسن كفاءة وأداء الأعمال المالية الحكومية، بالإضافة إلى جودة التقارير المالية الحكومية (Harun et al., 2016)، وهذا ما أكدته دراسات عديدة منها دراستي (جابي وملياني، 2017؛ جاسم، 2014).

ويحظى أساس الاستحقاق بأهمية خاصة في المحاسبة الحكومية، إذ يتيح تسجيل الإيرادات والمصروفات في الفترة التي تتحقق فيها، بغض النظر عن تاريخ استلام النقد أو صرفه. وبالنظر إلى أهمية المعلومات المالية الدقيقة في دعم الأداء الحكومي، فإن الإلمام بأساس الاستحقاق يُعد أمراً جوهرياً لضمان إعداد تقارير مالية تتسم بالدقة والشفافية، بما يُعزز فعالية اتخاذ القرار داخل الجهات الحكومية.

## 2 - مفهوم وأهداف تطبيق أساس الاستحقاق

ظهر استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي في مؤسسات القطاع العام في نهاية ثمانينيات القرن الماضي في بعض الدول المتقدمة مثل: نيوزيلندا، وأستراليا، والمملكة المتحدة، وكندا وحقق تطبيقه في هذه الدول المزيد من الشفافية والمساءلة، وتقديم معلومات ملائمة لدعم صنع القرار، والتحسين المستمر لعملية إعداد التقارير المالية وغير المالية وذلك لتلبية لاحتياجات المستخدمين (معيوف وآخرون، 2023).

وتعددت تعريفات أساس الاستحقاق حيث عرفه IFAC psc (1998) بأنه "الأساس المحاسبي الذي يعترف بالمعاملات والأحداث الأخرى عند تحققها - بغض النظر عن استلام أو دفع النقد - وتسجل في السجلات المحاسبية، ويبلغ عنها في التقارير المالية في الفترة المتعلقة بها، كما عرفه الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) (2011، ص. 31) بأنه "الأساس الذي يتم بموجبه الاعتراف بالمعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها وليس فقط عند استلام أو دفع النقد أو ما يعادله، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية الخاصة بالفترات المتعلقة بها، والعناصر التي يتم الاعتراف بها في ظل أساس الاستحقاق هي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات". ويسهم تطبيق أساس الاستحقاق في تحقيق مجموعة من الأهداف المحاسبية والإدارية التي تتجاوز مجرد تسجيل العمليات المالية، لتشمل دعم التخطيط والرقابة وتقييم الأداء. وفيما يلي عرض لأهم أهداف تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية (صقر، 2024؛ القطيش، 2011، جابي وملياني، 2017):

- إيجاد منهج محاسبي متكامل يوفر صورة شاملة لتنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية، مما يسهم في تحديد التكلفة الحقيقية للأداء الحكومي، ويدعم عملية التقييم المالي والاقتصادي للخدمات المقدمة.

- تسهيل إقامة علاقات كمية وقيمية بين التكاليف والإنجازات، بما يعزز من فعالية

الرقابة على التكاليف، ويساعد على خفضها من جهة، وزيادة حجم الإنجاز وتحسين مستواه من جهة أخرى.

- إتاحة معلومات دقيقة عن أرصدة المخزون والأصول الثابتة وقياس استهلاكها، بما يمكن من تتبع استخدام الموارد المملوكة للوحدة الحكومية وتخطيط عمليات الإحلال والتجديد للأصول بشكل سليم.

- توفير قاعدة بيانات محاسبية تتيح إجراء مقارنات دورية بين نتائج التنفيذ السنوية، مما يعزز من فعالية التقدير المستقبلي للموازنات العامة، ويسهم في تحسين عملية التخطيط المالي طويل الأجل.

- تمكين الجهات الحكومية من إعداد تقارير مالية سنوية شاملة ومتوافقة مع مبادئ المحاسبة المالية، وهو ما يدعم الشفافية والمساءلة، ويساعد في تقييم الأداء العام للقطاع العام على مستوى المركز المالي والتدفقات النقدية.

مما سبق يمكن القول إن أساس الاستحقاق هو منهج محاسبي يعترف بالمعاملات عند وقوعها وليس عند تبادل النقد، ويهدف إلى توفير صورة دقيقة وشاملة للوضع المالي والاقتصادي، ويسهم هذا الأساس في دعم التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية من خلال الربط بين التكاليف والإنجازات، كما يساعد في إعداد تقارير مالية شاملة تدعم الشفافية والمساءلة.

### 3 - مزايا تطبيق أساس الاستحقاق:

نال أساس الاستحقاق اهتماماً واسعاً لما يوفره من معلومات مالية دقيقة وشفافة مقارنة بالأساس النقدي، ويعد التحول إليه في المحاسبة الحكومية خطوة جوهرية لتحسين جودة التقارير وكفاءة إدارة الموارد، كما يسهم في تعزيز الشفافية والمساءلة ودعم صنع القرار في توجيه السياسات والموارد بفعالية. ويتحقق من خلال تطبيقه في مؤسسات

القطاع العام العديد من المزايا، من أهمها (الشريف، 2024؛ البلوقة، 2016؛ جابي وملياني، 2017)؛

- يوفر صورة شاملة ودقيقة عن الأداء المالي من خلال تسجيل التدفقات النقدية وغير النقدية.

- يعكس الواقع الاقتصادي للجهات الحكومية بشكل أكثر موثوقية وشفافية.

- يعزز قابلية المقارنة بين الفترات المالية المختلفة.

- يتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS)، مما يدعم الامتثال للمعايير الدولية.

- يساهم في تحسين إدارة الأصول العامة من خلال الإفصاح عنها وتقييم مدى جدواها.

- يساعد على ترشيده الإنفاق من خلال استبعاد الأصول غير المستخدمة أو غير الفاعلة.

- يفصل بوضوح بين العمليات الجارية (الإيرادية) والعمليات الرأسمالية.

- يعزز من جودة المعلومات المالية المستخدمة في اتخاذ القرار.

- يدعم المساءلة العامة ويقوي آليات الرقابة المالية الخارجية.

- يظهر المركز المالي الحقيقي للجهة الحكومية في نهاية كل فترة مالية.

- يمكن من قياس الإيرادات والمصروفات بشكل عادل لكل فترة مالية.

- يساعد في تقييم أداء الحكومة في إدارة الموارد وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

- يتيح توفير سجلات مالية دقيقة ومتكاملة تدعم التخطيط والرقابة المالية.

#### 4 - متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق

تتطلب عملية التحول إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية توافر مجموعة

من المتطلبات لضمان نجاح هذا التحول؛ ومن أهمها (الشريف، 2024، معيوف وآخرون، 2023):

- إطار تشريعي وتنظيمي ملائم، يسمح بتعديل القوانين واللوائح المالية لتتوافق مع متطلبات المحاسبة على أساس الاستحقاق.

- نظام محاسبي وتقني فعال، يتسم بالتطور والقدرة على تسجيل ومعالجة العمليات المحاسبية وفق الأسس الحديثة.

- كوادر بشرية مؤهلة، تمتلك الكفاءة العلمية والعملية لتنفيذ النظام، مع توفير برامج تدريب متخصصة.

- تبني معايير محاسبية دولية، خاصة المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS) لتوحيد وتحديث الممارسات المحاسبية.

- دعم حكومي وتمويل كافٍ، مصحوب بخطة شاملة للتحول، وخبراء مختصين يقدمون الدعم والاستشارات الفنية اللازمة.

- تنسيق مؤسسي فعال، بين الجهات الحكومية المختلفة لضمان تطبيق متكامل ومتناسق لأساس الاستحقاق.

■ المحور الثالث: تحليل التجارب الدولية لاستخلاص دور وزارة المالية في قيادة التحول

إلى أساس الاستحقاق

أ - عرض وتحليل التجارب الدولية

يُعد التحول إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية تحولاً رئيسياً في إدارة المالية العامة، لما له من دور محوري في تعزيز الشفافية، ورفع كفاءة استخدام الموارد العامة، وتحسين جودة التقارير المالية. وفي هذا الإطار، فإن وزارة المالية تمثل الجهة المحورية في قيادة هذا التحول وضمان نجاحه، سواء من حيث التخطيط، أو الإشراف، أو تقديم

الدعم الفني والتشريعي للوحدات الحكومية. وقد أكدت العديد من الدراسات والتجارب الدولية أن فعالية هذا الدور تسهم بشكل مباشر في تجاوز العقبات التي قد تعترض مسار التحول. وعليه، سيتم استعراض بعض التجارب الدولية مع التركيز على دور وزارة المالية لكل دولة في عملية التحول إلى أساس الاستحقاق والآتي بيان لهذه التجارب:

### 1 - التجربة النيوزيلندية: (Newberry, 2014, John and Umesh, 2022)

تُعد نيوزيلندا من أوائل الدول التي بادرت بتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، حيث بدأت هذه العملية ضمن إطار إصلاحات مالية وإدارية شاملة خلال أواخر الثمانينيات وأوائل التسعينيات، حيث تم سن تشريع عام 1989، الذي دخل حيز التنفيذ عام 1991، شمل هذا الإصلاح اعتماد محاسبة الاستحقاق كأساس لإعداد الموازنات والتقارير المالية الحكومية، مما مكن الدولة من تقديم صورة مالية واقعية تعكس الالتزامات والموارد العامة بشكل دقيق.

كما أتاح النظام المالي الجديد تفويض صلاحيات واسعة لوزير المالية، شملت جميع أنشطة الاقتراض والإقراض والاستثمار دون حاجة إلى رقابة برلمانية مسبقة، ما ساهم في تسريع تنفيذ السياسات المالية. وقد أصبحت وزارة المالية الجهة المركزية المسؤولة عن إدارة الأموال العامة وتحديد المعايير المحاسبية المعتمدة.

وقد لعبت وزارة المالية بنيوزيلندا دورًا قياديًا في تطوير السياسات والإطار التشريعي والتنفيذي لهذا التحول، حيث وفرت هيكلًا مؤسسيًا واضحًا لإدارة المشروع، ووضعت معايير محاسبية تتماشى مع متطلبات القطاع العام، كما قامت وزارة المالية بتدريب الموظفين الحكوميين على فهم وتطبيق معايير المحاسبة الجديدة، وأسندت مسؤولية كبيرة إلى محاسبي القطاع العام في إعداد الموازنات القائمة على أساس الاستحقاق، وأصبحوا مسؤولين مباشرين عن تحسين كفاءة القطاع الحكومي. وأطلقت وزارة المالية حملة توعوية وتثقيفية واسعة لتسهيل عملية التحول، تضمنت:

- إصدار كتيبات تعليمية.
- نشر مقالات في الصحف.
- تنظيم مؤتمرات وندوات وعروض تقديمية.
- إنتاج مواد مرئية تعليمية.

وقد ساهمت هذه الحملات في رفع وعي الموظفين العموميين بمفهوم أساس الاستحقاق، كما أنشئت وحدة مركزية داخل وزارة المالية للمراجعة الداخلية وتقديم خدمات استشارية للإدارات الحكومية لضمان نجاح التنفيذ. كما اعتمدت وزارة المالية آليات رقابية صارمة لضمان الالتزام بمعايير الاستحقاق، وشملت: تقارير دورية من الجهات الحكومية، تقييمات أداء للتطبيق المالي، وتعزيز مبدأ الشفافية من خلال نشر المعلومات المالية للجمهور والبرلمان. وكان من أبرز نتائج هذا التحول تقديم صورة مالية شاملة ودقيقة عن الوضع المالي للدولة، ما عزز من مستويات المساءلة أمام السلطة التشريعية والمجتمع المدني.

2 - تجربة المملكة المتحدة: (2022/2023/HM Treasury, 2021, 2022/NAO)

(Connolly and Hyndman, 2006)

بدأت الإصلاحات الرئيسية في المملكة المتحدة في أوائل التسعينيات، حيث تم اقتراح اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في عام 1993 حيث أُصدر قانون موارد الحكومة وحساباتها لعام 2000 (Government Resources and Accounts Act 2000)، والذي يُعد الإطار القانوني الأساسي الذي مهد الطريق لاعتماد الحكومة البريطانية لنهج المحاسبة على أساس الاستحقاق، بدلاً من الاعتماد على الأساس النقدي. وقد نص هذا القانون على إلزام الجهات الحكومية بإعداد حسابات مالية شاملة تُعرف بـ "حسابات الحكومة الموحدة" (Whole of Government Accounts – WGA)،

وهي تقارير مالية موحدة تمثل المركز المالي الكامل للدولة، وتعد وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتماشى بشكل كبير مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

بدأت وزارة المالية البريطانية فعلياً في التحضير لإعداد حسابات الحكومة الموحدة» في أواخر التسعينيات، حيث نُشرت أول ورقة استشارية في عام 1998، ثم تم إصدار أول مجموعة من حسابات الحكومة الموحدة للسنة المالية 2009-2010. خلال هذه المرحلة، قامت الوزارة بتحديث الأنظمة المحاسبية والمالية للقطاع العام بشكل جوهري، لتصبح قادرة على تسجيل ومعالجة جميع أنواع الالتزامات المستحقة والأصول المالية وغير المالية، بما في ذلك الالتزامات المستقبلية والتزامات التقاعد. هذا التحديث كان ضرورياً لتوفير صورة مالية أكثر دقة وواقعية تعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للدولة. وتقوم وزارة المالية البريطانية بالإشراف المباشر على تنفيذ هذه الأنظمة الجديدة، وذلك من خلال تطوير آليات رقابة وتقييم مستمر لأداء الجهات الحكومية. وتشمل هذه الآليات تقديم تقارير دورية إلى البرلمان البريطاني حول مدى التقدم في تطبيق أساس الاستحقاق، فضلاً عن التحقق من الامتثال للمعايير والسياسات المالية من خلال عمليات المراجعة الخارجية. وتشرف وزارة المالية على تنفيذ المعايير ضمن الجهات الحكومية من خلال آليات تقييم وتقارير دورية إلى البرلمان. وقد نسقت وزارة المالية البريطانية مع الجهات الرقابية ومختلف الهيئات الحكومية لتعزيز قدراتها المحاسبية والمالية، من خلال التدريب والتطوير المهني المستمر، وتوفير أدلة استرشادية مفصلة حول تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق.

**3 - التجربة الأسترالية:** (Guthrie, 1998; Blöndal, 2002; Barton, 2005; Barton, )

( 2009; Davis, 2010; Youngberryi , 2012 )

بدأت الحكومة الأسترالية في تطبيق نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الأسترالية بصورة تدريجية منذ أوائل التسعينيات، حيث شكّل هذا

التحول جزءاً من إصلاحات شاملة في الإدارة المالية العامة. وقد تم إصدار أول قوائم مالية تعكس نتائج أداء الوزارات في عام 1993، كخطوة أولى نحو ترسيخ هذا النظام. وكان لوزارة المالية الأسترالية دوراً محورياً في قيادة عملية التحول إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام، وذلك ضمن إطار أوسع لإصلاحات الإدارة المالية العامة التي بدأت منذ تسعينيات القرن الماضي، فبادرت وزارة المالية بتبني نهج إصلاحي يستند إلى الممارسات المحاسبية الدولية، معتبرة أن الانتقال إلى أساس الاستحقاق خطوة ضرورية لتوفير معلومات مالية أكثر دقة وشمولاً عن الأداء الحكومي. وقد برز هذا التوجه من خلال صياغة السياسات العامة التي تُلزم الوكالات الحكومية بتطبيق معايير المحاسبة المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق، وذلك بدعم تشريعي من البرلمان الاتحادي بهدف تعزيز الشفافية والكفاءة والمساءلة في إعداد التقارير المالية الحكومية. وفي عام 1995، اكتملت أول مجموعة من مسودات القوائم المالية الموحدة للحكومة ككل، وهو ما شكل تطوراً نوعياً في تقارير الأداء المالي الحكومي، من خلال دمج المعلومات المالية من مختلف الوحدات الحكومية ضمن تقارير موحدة. وفي عام 1999 شهد النظام المالي الحكومي نقلة مهمة تمثلت في إصدار الميزانيات وفقاً لأساس الاستحقاق.

كما ساهمت وزارة المالية الأسترالية في وضع وتطبيق نظام تقارير مالية مزدوج يعتمد على كل من نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الأسترالية - لتوفير بيانات مالية دقيقة وشاملة - ونظام إحصاءات مالية الحكومة لتلبية متطلبات الرقابة البرلمانية والربط المباشر بين الإيرادات والنفقات الفعلية، هذا الدمج بين النظامين جاء كمحاولة لتحقيق التوازن بين الدقة المحاسبية من جهة، ومتطلبات المساءلة والرقابة من جهة أخرى كإطار تقني أساسي لقياس الأداء المالي للحكومة على أساس الاستحقاق. وأطلقت الوزارة برامج تدريبية تهدف إلى تأهيل المحاسبين الحكوميين وتمكينهم من التعامل مع النظام الجديد، إلى جانب تنظيم ورش عمل توعوية للمسؤولين وصناع القرار في الأجهزة الحكومية المختلفة، وذلك لإدراكها أن نجاح التحول لا يقتصر على إعداد

السياسات، بل يتطلب إعداد الكوادر البشرية وتدريبها على المفاهيم والتطبيقات الحديثة لنظام أساس الاستحقاق. كذلك عملت وزارة المالية على تعزيز الحوكمة المالية من خلال إصدار تقارير دورية تعكس الوضع المالي الحقيقي للحكومة الاتحادية، بما في ذلك تقييم الأصول والخصوم والاستهلاك، وهو ما لم يكن ممكنًا في النظام النقدي التقليدي. وقد انعكس ذلك إيجابيًا على جودة المعلومات المقدمة إلى ديوان المحاسبة العام، والمؤسسات الرقابية الأخرى، مما رفع من مستوى الشفافية والموثوقية في الأداء الحكومي.

#### 4 - تجربة الإمارات العربية المتحدة: (وزارة المالية الإماراتية؛ 2023). وكالة أنباء الإمارات - وام؛ 2023)

تبنت وزارة المالية في دولة الإمارات العربية المتحدة مشروع التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، استنادًا إلى أفضل الممارسات الدولية، وخاصة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. وقد مثل هذا التحول نقلة نوعية في تطوير الإدارة المالية الاتحادية، بما يسهم في تحسين التخطيط المالي، ورفع كفاءة تخصيص الموارد، وتعزيز الشفافية والمساءلة. استند تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق إلى المرسوم بقانون اتحادي رقم (26) لسنة 2019، الذي نص على التطبيق التدريجي لهذا النظام، وسبق ذلك صدور قرار مجلس الوزراء رقم (6/3/35) لسنة 2013 بشأن البدء بالتحول، وتلاه القرار رقم (2/2) لسنة 2017 بشأن اعتماد دليل معايير المحاسبة، وأخيرًا قرار مجلس الوزراء رقم (3F/21) لسنة 2021 المتعلق باستكمال الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في كافة الجهات الاتحادية.

قامت وزارة المالية الإماراتية بإعداد الأدلة والنماذج والسياسات المحاسبية اللازمة لضمان التطبيق الفعال للمعايير، وشملت هذه الأدلة: دليل أساس الاستحقاق المحاسبي في دولة الإمارات، دليل السياسات والإجراءات المحاسبية، النماذج المالية والتقارير الموحدة. كما عملت وزارة المالية على تعديل وأتمتة النظام المالي الاتحادي ليتماشى مع مبادئ ومعايير الاستحقاق المحاسبي، ونتج عن ذلك:

- تطبيق معالجة إلكترونية للأصول الملموسة وغير الملموسة.
- تسجيل المصروفات والإيرادات الحكومية وفق أساس الاستحقاق.
- استخراج التقارير الدورية والتفصيلية المعتمدة على نظام المحاسبة الحكومية على أساس الاستحقاق المالي

كما أنشئت مكتبة رقمية توفر الأدلة والنماذج والتدريب الإلكتروني لموظفي الجهات الاتحادية، مما ساعد في توحيد المعرفة وتوفير الوصول السهل إلى الموارد المحاسبية، وأولت وزارة المالية اهتماماً كبيراً لتأهيل الموارد البشرية، إذ تم إطلاق برامج تدريبية حضرها أكثر من 2000 موظف، وتقديم 18 دورة تدريبية تفاعلية عن بُعد باستخدام تقنيات مرئية وتطبيقات رقمية، وتوفير تسجيلات ورش العمل عبر المنصة الرقمية، تهدف هذه البرامج إلى تعزيز الكفاءة المهنية في التعامل مع أساس الاستحقاق، وبناء قدرات موظفي المالية في الجهات الحكومية الاتحادية.

وأصدرت وزارة المالية الإماراتية تقارير دورية توثق تقدم التحول، وتقييم أداء الجهات الحكومية. كما أنشأت لجاناً مشتركة بين الوزارات لمتابعة التنفيذ وتبادل الخبرات. وتم تطوير أدوات لقياس التحديات ورصد مستوى الامتثال للتطبيق المحاسبي وفق المعايير المعتمدة، وأكدت تجربة الإمارات أن تطبيق أساس الاستحقاق أدى إلى تحسين جودة التقارير المالية، وزيادة فعالية إدارة الموازنة، والتخطيط المالي طويل الأجل. كما أتاح النظام الجديد معلومات دقيقة تساعد متخذي القرار على التنبؤ بالأداء المالي وتوزيع الموارد بكفاءة أكبر.

**5 - تجربة المملكة العربية السعودية:** (وزارة المالية السعودية، 2016؛ سعوديبيديا، 2023/2024، صحيفة الوطن، 2023، صحيفة المدينة 2023).

في إطار رؤية المملكة العربية السعودية 2030 وبرنامج التحول الوطني، أطلقت وزارة المالية مشروع التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، وذلك

بموجب الأمر السامي الصادر بتاريخ 15 ديسمبر 2016 م. ويهدف هذا التحول إلى تعزيز الشفافية، وتحقيق كفاءة أكبر في إدارة المال العام، وتقديم صورة شاملة ودقيقة عن المركز المالي للدولة. يتضح دور وزارة المالية السعودية في وضع الإطار التنظيمي الذي يمهّد الطريق لهذا التحول، حيث عملت على تطوير القوانين والأنظمة المالية والمحاسبية الداعمة لتطبيق أساس الاستحقاق. وشمل ذلك تحديث اللوائح المالية وتعزيز الرقابة بما يتماشى مع متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

وقد شكلت لجنة تنفيذية برئاسة وزير المالية السعودي إلى جانب لجنة توجيهية ومركز الاستحقاق المحاسبي، ضمت ممثلين من الجهات الحكومية والمحاسبين القانونيين والأكاديميين، لتولي مهام الإشراف والتنسيق بين الجهات ذات العلاقة، وضمان التطبيق السليم لمشروع التحول. وانطلاقاً من الحاجة إلى موازنة الأنظمة التقنية مع متطلبات المحاسبة على أساس الاستحقاق طورت وزارة المالية نظام إدارة الموارد الحكومية وهو نظام تقني متكامل يربط بين جميع الجهات الحكومية من خلال بيئة مالية موحدة، ويدعم إعداد وتنفيذ الميزانية العامة وفق أساس الاستحقاق. كما أطلقت الوزارة منصة «اعتماد»، وهي إحدى الأدوات الرقمية التي تسهل إدارة المصروفات والإيرادات الحكومية بدقة وشفافية. وساعدت هذه الأنظمة الإلكترونية الحديثة على تحسين تدفق المعلومات المالية، وتوفير تقارير أكثر شمولية وموثوقية، فضلاً عن دعم اتخاذ القرار المالي في الوقت المناسب.

ضمن مشروع التحول، قامت وزارة المالية السعودية بتحديث الأنظمة المحاسبية المعتمدة في القطاع الحكومي من خلال إعداد دليل حسابات نموذجي موحد، وتطوير السياسات والإجراءات المالية، وتحديث آليات إعداد القوائم المالية الحكومية لتعرض وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية. ويهدف ذلك إلى تقديم صورة دقيقة عن الأصول والالتزامات الحكومية مما يعزز مصداقية التقارير أمام الجهات الرقابية وصناع القرار. كما حرصت وزارة المالية على الاستثمار في الموارد البشرية كعنصر أساسي لإنجاح عملية التحول،

فأطلقت العديد من البرامج التدريبية بالتعاون مع مؤسسات أكاديمية متخصصة. ومن أبرز هذه المبادرات برنامج "سفراء الاستحقاق المحاسبي"، الذي أهل أكثر من 400 موظف حكومي، كما أنشئت منصة المحاكاة الافتراضية التي تتيح تدريب الموظفين على تسجيل العمليات المحاسبية وتحليلها وفق أساس الاستحقاق. تهدف هذه المبادرات إلى رفع مستوى الجاهزية الفنية للمحاسبين الحكوميين، وتسهيل الانتقال السلس إلى النظام المحاسبي الجديد. وأنشأت وزارة المالية آليات رقابية فعالة لضمان التطبيق التدريجي والسليم لأساس الاستحقاق في الجهات الحكومية شملت إعداد تقارير شهرية وربعية سنوية لمتابعة الأداء المالي، وقياس مدى الالتزام بالتطبيق، وتقييم الأثر المالي للتحول على كفاءة الإنفاق العام. وقد ساهمت هذه الرقابة في تحسين التخطيط المالي، وتقليل الهدر، ورفع كفاءة تخصيص الموارد، الأمر الذي ينسجم مع أهداف الحوكمة والمساءلة المالية.

من خلال دراسة وتحليل التجارب الدولية السابقة يتضح أن التحول إلى أساس الاستحقاق يعد خطوة ضرورية في إطار إصلاح المالية العامة للدولة، وذلك بهدف تعزيز الشفافية والكفاءة والمساءلة، وأن الجهة الرئيسية التي تقود هذا التحول هي وزارة المالية. فقد لعبت وزارة المالية في هذه الدول دوراً أساسياً فكانت المسؤولة عن وضع الرؤية والاستراتيجية لعملية التحول، وتوفير الموارد اللازمة وتخصيصها، وتقديم الدعم الكامل والمستمر للوحدات الحكومية؛ وذلك لتحقيق التحول بنجاح.

ب- استخلاص دور وزارة المالية الليبية في قيادة التحول إلى أساس الاستحقاق بما أن ليبيا تسعى للتحول نحو أساس الاستحقاق، فإن وزارة المالية الليبية هي الجهة التي يعول عليها في قيادة هذا التحول؛ وعليه من الضروري معرفة وتحديد الدور الواجب عليها القيام به. وحاولت الباحثتان من خلال دراسة وتحليل بعض التجارب الدولية في التحول إلى أساس الاستحقاق استنباط هذا الدور وبيانه في النقاط التالية:

1. وضع الإطار التنظيمي والتشريعي: إن أحد أهم أدوار وزارة المالية هو قيادة عمليات التغيير على المستوى التشريعي والتنظيمي بوضع الإطار التنظيمي الذي يمهّد الطريق للتحوّل إلى أساس الاستحقاق وتطوير القوانين والأنظمة المحاسبية التي تدعم هذه القاعدة المحاسبية وذلك من خلال:
  - دراسة التشريعات والقوانين القائمة ومدى ملاءمتها لتطبيق أساس الاستحقاق مع تحديد الفجوات وإعادة إصدار القوانين واللوائح حسب أفضل الممارسات العالمية.
  - تحديث السياسات المالية والإدارية وتعديل القوانين المالية وذلك لتشمل متطلبات جديدة تتعلق بتسجيل الإيرادات والنفقات على أساس الاستحقاق، وكذلك إلزامية إعداد تقارير مالية مفصلة تعكس الالتزامات والأصول الحقيقية.
  - إعداد دليل للسياسات والإجراءات المحاسبية.
2. تدريب وتأهيل الكوادر البشرية: إن تحويل النظام المحاسبي إلى أساس الاستحقاق يتطلب تأهيل الكوادر البشرية فبناء القدرات في هذا المجال أمرًا حيويًا لضمان التنفيذ الفعال للأنظمة الجديدة. وذلك من خلال:
  - تنظيم ورش عمل للتعريف بأساس الاستحقاق وكيفية تطبيقه في جميع مستويات الإدارة الحكومية.
  - تدريب موظفي الوحدات الحكومية على النظام الجديد؛ وذلك بتقديم برامج تدريبية مكثفة لضمان قدرة الموظفين على تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وإعداد التقارير المالية المطلوبة.
3. الإشراف على عملية التحوّل: إن وزارة المالية مسؤولة عن الإشراف على تنفيذ أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية المختلفة، وذلك من خلال:
  - توفير الدعم التقني والإداري للجهات الحكومية للتأكد من أن جميع الوزارات والمؤسسات قادرة على اعتماد النظام الجديد بشكل فعال.

● متابعة تحديث الأنظمة المالية المستخدمة في الوحدات الحكومية لتتوافق مع متطلبات المحاسبة على أساس الاستحقاق؛ وذلك عبر تطوير أنظمة محاسبية تعتمد على التكنولوجيا لتوفير معلومات دقيقة وشاملة عن الوضع المالي الحالي والمستقبلي للوحدات الحكومية.

● إعادة هيكلة عملية إعداد التقارير المالية الحكومية؛ بحيث تشمل على الالتزامات المستقبلية والحقوق المالية المستحقة، مما يعزز من دقة المعلومات المالية التي تعتمد عليها الحكومة في اتخاذ القرارات.

4. الرقابة والتقييم: إن دور الرقابة والتقييم يعتبر جزءاً أساسياً من عمل وزارة المالية لضمان التنفيذ السليم لأساس الاستحقاق، وتعزيز الرقابة المالية بما يتماشى مع متطلبات الاستحقاق وذلك من خلال:

● وضع معايير رقابية وآليات تقييم لضمان الامتثال الكامل وتحديد التحديات أو العقبات التي قد تعيق التنفيذ.

● مراقبة الأداء للتأكد من التزام الجهات الحكومية بالسياسات الجديدة؛ وذلك بإنشاء آليات رقابية لضمان دقة التقارير المالية وتقييم مدى فعالية النظام الجديد في تحسين إدارة الموارد المالية.

5. المراقبة المستمرة للتنفيذ: على وزارة المالية أن تراقب بصورة مستمرة عملية تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية لضمان الامتثال الكامل لسياسات التنفيذ، وتقييم نتائج التحول، وقياس مدى تأثيره على تحسين الكفاءة المالية والإدارية. من خلال هذه المراقبة المستمرة تتمكن الوزارة من تحسين أنظمة المحاسبة وإجراء التعديلات اللازمة لضمان الاستدامة المالية، وتعزيز الشفافية والمساءلة.

6. إعداد التقارير الموحدة: تقوم وزارة المالية بتجميع البيانات المالية من مختلف

الوحدات الحكومية وإعداد التقارير المالية الموحدة وفقاً لأساس الاستحقاق، مما يوضح الموقف المالي لكامل الحكومة بما في ذلك الالتزامات والأصول في جميع القطاعات الحكومية.

#### ■ المحور الرابع: النتائج والتوصيات

##### ● أولاً: النتائج

من خلال سرد الدراسات السابقة وإعداد الإطار النظري للدراسة وعرض وتحليل بعض التجارب الدولية، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1. إن أساس الاستحقاق يحقق الإفصاح الكامل، ويعزز الشفافية والمساءلة والمقارنة ويحقق تقييم الأداء، ويحسن إدارة الأصول والالتزامات، وتحسين كفاءة القطاع الحكومي، وزيادة فعالية التخطيط المالي، وإصلاح القطاع الحكومي، والحد من الفساد الإداري والمالي، ويحقق العدالة في توزيع تكاليف الخدمات العامة.

2. إن وزارة المالية لها دور جوهري في مبادرة التحول إلى أساس الاستحقاق ويمكنها دعم هذه المبادرة أو تعثرها.

3. إن التشجيع والدعم الجيد من وزارة المالية للعاملين بالوحدات الحكومية بمختلف مستوياتهم لفهم وتعلم نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق يساهم في رفع مستوى قبول هذا النظام بينهم، وبالتالي يمكن للحكومة التغلب بسهولة على مقاومة التغيير.

4. إن الدور المرتقب لوزارة المالية الليبية في مساعدة الوحدات الحكومية في التحول إلى أساس الاستحقاق يتمثل في الآتي:

- وضع الإطار التنظيمي والتشريعي

- تدريب وتأهيل الكوادر البشرية

- الإشراف على عملية التحول

- الرقابة والتقييم لضمان التنفيذ السليم لأساس الاستحقاق

- المراقبة المستمرة للتنفيذ

- إعداد التقارير الموحدة وفقاً لأساس الاستحقاق

### ● ثانياً: التوصيات

استناداً إلى النتائج السابقة، تم تقديم مجموعة من التوصيات التي يمكن توضيحها في النقاط التالية

1 - قيام وزارة المالية بإقناع الجهات المسؤولة في الدولة بأهمية التحول إلى أساس الاستحقاق بتقديم تفسيرات وتقارير تحليلية مبسطة لهم وشرح الفروقات بين البيانات الناتجة عن الأساس النقدي وأساس الاستحقاق.

2 - ضرورة تعزيز الوعي بأهمية تبني أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بإقامة الورش والندوات والمؤتمرات للتعريف بأساس الاستحقاق وفوائد تطبيقه.

3 - على وزارة المالية الليبية أن تعي أن لها دوراً جوهرياً في مساعدة الوحدات الحكومية في التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، وذلك بتقديم الدعم اللازم لها من خلال:

- وضع الرؤية الاستراتيجية لعملية التحول إلى أساس الاستحقاق والإشراف عليها.

- توفير الموارد اللازمة لعملية التحول.

- تحديث القوانين والأنظمة المحاسبية المعتمدة، وتطوير السياسات والإجراءات المالية في القطاع الحكومي.

- إعداد دليل حسابات موحد.

- تأهيل الكوادر البشرية وذلك بإقامة الدورات التدريبية لفهم أساس الاستحقاق وكيفية تطبيقه.

- يجب التنسيق بين مختلف الوزارات لضمان تنفيذ أساس الاستحقاق بسلاسة.

#### ■ المراجع:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). (2011). "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن.

- إسماعيل، إسماعيل خليل؛ عدس، نائل حسن. (2019). المحاسبة الحكومية: مدخل حديث، دار اليازوي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.

- جابي؛ هناء؛ ملياني؛ حكيم. (2017). أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية: تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجاً، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي - الجزائر، المجلد (10)، العدد (2)، ص. 136 - 153.

- جاسم؛ علي نعيم. (2014). أنموذج مقترح لتطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح. دراسة تطبيقية في جامعة المثني / القسم المالي، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة القادسية، العراق، المجلد (16)، ص 219 - 239.

- حريزي؛ وسى بن إبراهيم وغربي؛ صبرينة، (2013)، دراسة نقدية لبعض المناهج الوصفية وموضوعاتها في البحوث الاجتماعية والتربوية والنفسية، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المؤسسة العربية للعلوم ونشر الأبحاث (AISRP)، العدد (13)، ص 23 - 35.

- سعودبيديا. (2023). مشروع التحول للمحاسبة على أساس الاستحقاق. الرابط <https://saudipedia.com/article/14772/>;D8 ;A7 ;D9 ;82 ;D8 ;AA ;D8 ;B5 ;D8 ;A7 ;D8 ;AF

- سعودبيديا. (2024). منصة المحاكاة الافتراضية ودورها في تدريب الكوادر. <https://saudipedia.com/article/16340/>;D8 ;A7 ;D9 ;82 ;D8 ;AA ;D8 ;B5 ;D8

- الشريف، جعفر عثمان. (2024). قياس مدى توافر متطلبات تطبيق أساس. (الاستحقاق المحاسبي في منشآت القطاع العام في المملكة العربية السعودية: دراسة استكشافية، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، المجلد (50) العدد(195)، ص. 91 - 124.

- صحيفة المدينة. (2023). التحول المحاسبي في الجهات الحكومية. الرابط. <https://www.al-madina.com/article/914763/> ;D8 ;A7 ;D9 ;82 ;D8 ;AA ;D8 ;B5 ;D8 ;A7 ;D8 ;AF

- صحيفة الوطن. (2023). تأهيل الكوادر عبر برنامج سفراء الاستحقاق. الرابط <https://www.alwatan.com.sa/article/1009296>

- صقر؛ نسرين خميس. (2024). مدى توفر متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية الليبية: دراسة ميدانية بمراقبة الخدمات المالية صبراتة وصرمان، مجلة جامعة صبراتة العلمية، جامعة صبراتة، المجلد (8)، العدد(16)، ص. 212 - 235.

- ضو، سعيد يحي؛ كمال، آمال محمد؛ سليمان، سعيد علي؛ أحمد، عبد الله عبد السلام؛ عبد العاطي، سيد أحمد؛ غريبة، محمود علي. (2018). المحاسبة الحكومية: النظرية والتطبيق، كلية التجارة جامعة القاهرة، مصر.

- عبد الكريم، بولعجول. (2022). دور نظام المحاسبة العمومية المعتمد على أساس الاستحقاق في تفعيل التدقيق الحكومي، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية، الجزائر.

- القطيش؛ حسن فليح. (2011). النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، المجلة الاردنية في إدارة الأعمال، صدر عن عمادة البحث العلمي في الجامعة الأردنية، الاردن، المجلد (1)، العدد(7)، ص. 22 - 42.

- اللوقة، علي. (2016). "استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي وأثره على التقارير المالية". رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، فلسطين.

- معيوف؛ خديجة علي، الشكري؛ عائشة سالم، الشخي؛ آمال سعد. (2023). متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي (دراسة نظرية تحليلية لبعض التجارب الدولية)، المجلة الإفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الإنسانية والاجتماعية (AJASHSS)، المعهد الأهلي للتعليم العالي، بني وليد، المجلد(3)، العدد (2)، ص. 290-312.

- وزارة المالية الإماراتية. (2023). برنامج التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق. <https://mof.gov.ae/accrual-accounting-program-ar>
- وزارة المالية السعودية. (2016). مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي. رابط الوزارة <https://www.mof.gov.sa/C2A/Pages/default.aspx>
- وشاح، محمود. (2008). "الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني"، دراسة ميدانية على الوزارات الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
- وكالة الأنباء السعودية (واس). (2023). برامج تدريبية لتطبيق الاستحقاق. الرابط <https://www.spa.gov.sa/2358131>
- وكالة أنباء الإمارات - وام. (2023). إطلاق النظام المالي الاتحادي المحدث. الرابط <https://www.wam.ae/ar/details/1395302909706>
- Abu Hasan, H., Saleh, Z., & Isa, C. (2013). Change towards accrual accounting: Perception of top management in the Malaysian federal government. **IPN Journal of Research and Practice in Public Sector Accounting and Management**, 3, 101–112. <http://jurnal.ipn.gov.my>
- Ahmad, N. N., & Mazlan, S. N. (2015). Challenges of accrual accounting implementation in Malaysian Accountant General's Department. **International Journal of Business, Economics and Law**, 8(1), 113–117.
- Aswar, K. (2020). Factors on the accrual accounting adoption: Empirical evidence from Indonesia. **International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research**. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3880384>
- Aswar, K., & Saidin, S. (2018). Accrual accounting adoption in Java municipalities: An empirical investigation. **International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research**, 11(3), 24–30.
- Barton, A. (2005). Issues in accrual accounting and budgeting by government. **A Journal of Policy Analysis and Reform**, 12(3), 211–226.
- Barton, A. (2009). The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia. **Abacus**, 45(2), 221–248.

- Blöndal, J. (2002). Accrual accounting and budgeting: Key issues and recent developments. **OECD Journal on Budgeting**, 3, 4–4. <https://chatgpt.com/c/689e138e - cc44 - 832a - 8727 - ac454870bfe2>
- Connolly, C., & Hyndman, N. (2006). The actual implementation of accruals accounting: Caveats from a case within the UK public sector. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 19(2), 272–290.
- Davis, N. (2010). Accrual accounting and the Australian public sector: A legitimation explanation. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 4(2), 61–78.
- 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**. <https://ssrn.com/abstract=3880402>
- Gan, F. (2016). New achievements of government accounting reform in China—Governmental accounting standards - basic standards. **Modern Economy**, 7, 450–455.
- Gill, J., & Sharma, U. (2022). Public sector financial management in New Zealand central government: The role of public sector accountants. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, 35(6), 1–15. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM - 06 - 2022 - 009> .
- Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector—Rhetoric or reality? *Financial Accountability and Management*, 14(1), 1–19. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/0408.00047 - 1468/>.
- HM Treasury. (2023). Government financial reporting manual 2023–24.
- HM Treasury. (2023). Whole of government accounts 2022–23. <https://publications.parliament.uk/pa/cm201617/cmselect/cmpubadm/959508/.htm>
- HM Treasury. (2024, November 26). **Whole of Government Accounts, 2022–23**. <https://publications.parliament.uk/pa/cm201617/cmselect/cmpubadm/959508/.htm>
- Hoai, T. T., & Nguyen, V. C. (2023). Accounting capacity on accrual accounting

adoption in Vietnamese public sector organizations—a moderated moderation model of leadership quality and digital transformation. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(2), 153–176.

<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.110809513570610656123/> .

- International Federation of Accountants Public Sector Committee. (1998). **Presentation of financial statements** (Exposure Draft). New York, NY.
- Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self - evident and problematic reform. **European Accounting Review**, 18(4), 719–723.
- Mcleod, R. H., & Harun, H. (2014). Public sector accounting reform at local government level in Indonesia. **Financial Accountability & Management**, 30(4), 238–258.
- Mcleod, R. H., & Harun, H. (2014). Public Sector Accounting Reform at Local Government Level in Indonesia. **Financial Accountability & Management**, 30(4), 238–258.
- Mosuin, E., Mat, T., Ghani, E., Alzeban, A., & Gunardi, A. (2019). Accountants' acceptance of accrual accounting systems in the public sector and its influence on motivation, satisfaction and performance. **Management Science Letters**, 9(5), 695–712.
- Mzenzi, S (2013). 'Accounting practices in the Tanzanian Local Government Authorities (LGAs): The grounded theory of manipulating legitimacy'. **PhD thesis**, University of Southampton.
- National Audit Office (NAO). (2023). **Whole of government accounts 2021–22**.
- Newberry, S. (2014). The use of accrual accounting in New Zealand's central government: Second thoughts. *Accounting, Economics, and Law*, 4(3), 283–297.
- Pina, V (2007). Accrual accounting in the public sector: Why this successful trajectory? **Government and Non - profit Section 2007 Midyear Conference**, Norwalk, Connecticut, March 2 - 3.

- Surepno, S. (2015). The key success and strategic role of accrual - based accounting implementation. The **WINNERS**, 16(2), 142–151. <https://doi.org/10.21512/tw.v16i2.1567>
- Weil, R. L., Schipper, K., & Francis, J. (2013). **Financial accounting: An introduction to concepts, methods, and uses** (13th ed.). Cengage Learning. <https://www.drnishikantjha.com>
- Youngberry, T. (2012). Australia’s changing budgeting framework—Accrual or cash? **IMF PFM Blog Public Financial Management**. <https://blog-pfm.imf.org/en/pfmblog/201207//australias-changing-budgeting-framework-accrual-or-cash>.