مدى فاعلية قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة

The extent of effectiveness of Libyan Audit Bureau's laws in fight against financial and administrative corruptions in Institutions and public companies

إعداد الدكتور: محمد أبوالقاسم زكري

جامعة طرابلس

كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - فرع الجفارة

إميل: *drmohamedzakari@gmail.com*

ملخص الدراسة:

تناولت الدراسة الحالية موضوعاً مهما وهو دور الرقابة العامة في محاربة الفساد، وذلك لما له من أثار سلبية في النهوض بالاقتصاد المحلي للدولة. هذه الدراسة هدفت إلي التعرف على مدى فاعلية القوانين والتشريعات التي تنظم عمل ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والاداري بالمؤسسات والشركات العامة. ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على أساس تجميع كمية من الحقائق المهمة والمتصلة بالموضوع وإخضاعها للتحليل. كما تم استخدام استمارة الاستبيان لتجميع بيانات الدراسة والتي تم تحليلها فيما بعد بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for the Social Sciences (**SPSS**). أهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة أن هناك فاعلية في قوانين ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والاداري بالمؤسسات والشركات العامة. أيضا أوصت الدراسة بضرورة تبني وتطبيق المعايير الدولية للرقابة الحكومية The International Standards of Supreme Audit Institutions (**ISSAI**) وذلك من أجل رفع كفاءة رقابة ديوان المحاسبة الليبي الحالية،

الكلمات الرئيسية: الرقابة المالية، الرقابة الادارية، الفساد المالي، ديوان المحاسبة الليبي.

Electronic copy available at: http://ssrn.com/abstract=2351710

Abstract:

The study investigates a very important topic which is the role of public control in fight against corruption, and because of its negative effects in the promotion of major local economist, this study aimed to identify the effectiveness of Libyan Audit Bureau's laws in the fight against financial and administrative corruptions in public institutions. To achieve study objectives, questionnaires were used in collecting study data. Study results indicated that there is effective in the control carried out by the Libyan Audit Bureau in the fight against corruption. In addition, the study has recommended that there is a need for adopting and implementing the International Standards of Supreme Audit Institutions (**ISSAI**) in order to raise the efficiency of Libyan Audit Bureau.

1. المقدمة ***Introduction***:

يعد الفساد المالي Financial Corruption والفساد الإداري Administrative Corruption من الأمراض الخطيرة التي أخذت تهدد حاضر الشعوب ومستقبلها لما لهما من آثار اقتصادية واجتماعية وأخلاقية على الدولة (خصاونة،2010)، ولهذا نجد أن العديد من الدول العربية والاجنبية تقوم بجهود كبيرة لمكافحة الفساد على كافة المستويات (جمعة، 2008).

إن مكافحة الفساد من أهم المواضيع التي تشغل وترهق كاهل الحكومات في الوقت الحاضر، وذلك نظراً لما للفساد من تأثير سلبي على تطوير القطاعات المختلفة للدولة (جمعة، 2008)، ولهذا السبب تعقد وتنظم العديد من الدورات المهنية والمؤتمرات والندوات لمحاربته.

وكنتيجة لتأخر وقصور الدور المحاسبي وخاصة الأكاديمي في مكافحة الفساد فإن هذه الدراسة سوف تحاول أن تبحث وتتعرف على دور القوانين والتشريعات المتعلقة بالجهات الرقابية (ديوان المحاسبة) في محاربة ومعالجة هذه الظاهرة، وبالتالي سوف تساهم هذه الدراسة في معالجة الفساد المالي والاداري بالمؤسسات العامة في ليبيا وذلك من خلال اقتراح بعض التوصيات التي من شأنها ان تطور الرقابة العامة في ليبيا.

2. أهمية الدراسة ***Study Important***:

من خلال معرفة الباحث واطلاعه على الأدب المحاسبي لوحظ أن اغلب الدراسات السابقة مقتصرة على دراسة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ونظم الرقابة الداخلية، بينما موضوع الرقابة الحكومية التي يختص بها ديوان المحاسبة عادتا ودورها في محاربة الفساد بالمؤسسات والشركات

Electronic copy available at: http://ssrn.com/abstract=2351710

العامة لم تأخذ نصيبها الكافي من البحث والدراسة. ان أهمية هذه الدراسة سوف تكمن في التعرف على مدى فاعلية قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات العامة، وعليه فإن نتائج هذه الدراسة سوف تشارك في علاج ظاهرة الفساد المالي والإداري في ليبيا وذلك باقتراح الحلول والتوصيات التي تحد من هذه الظاهرة وإرسالها إلى الجهات المختصة كديوان المحاسبة وذلك من اجل أخدها في الاعتبار لمعالجة القصور الموجود في تشريعاتها. أيضا نتائج هذه الدراسة سوف تظهر وتبين القصور والخلل بالقوانين والتشريعات التي تنظم عمل ديوان المحاسبة الليبي والتي تقف عائقا أمام تطويره وذلك من أجل تفادي حدوتها في المستقبل.

3. أهداف الدراسة *Research Objectives*:

تهدف هذه الدراسة إلي:

1. مناقشة وتحليل دور الرقابة الحكومية في الحد من ظاهرة الفساد المالي والاداري من خلال عرض وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.
2. التعرف على مدى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري في المؤسسات والشركات العامة في ليبيا.
3. دراسة وتحليل القوانين والتشريعات الخاصة بعمل ديوان المحاسبة الليبي واقتراح التوصيات المناسبة لعلاج أوجه القصور بها.

4. فرضيات الدراسة *Research Hypotheses*:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية:

" الاجراءات الرقابية التي تفرضها قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي فعالة في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة في ليبيا".

الفرضيات الفرعية:

H1: إجراءات الرقابة المالية التي تفرضها قوانين ديوان المحاسبة الليبي على الإيرادات العامة للدولة تقلل من الفساد المالي بالمؤسسات العامة في ليبيا.

H2: إجراءات الرقابة المالية التي تفرضها قوانين ديوان المحاسبة الليبي على المصروفات العامة للدولة تقلل من الفساد المالي بالمؤسسات العامة في ليبيا.

H3: إجراءات الرقابة الادارية التي تفرضها قوانين ديوان المحاسبة الليبي تقلل من الفساد الاداري بالمؤسسات العامة في ليبيا.

5. منهجية الدراسة *Research Methodology*:

من أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يعرف بأنه طريقة في البحث العلمي تتناول أحداثاً وظواهراً وممارسات موجودة ومتاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها (Saunders, 2009). ولغرض تجميع بيانات الدراسة تم استخدام أسلوب الاستبيان Questionnaire والذي كان القانون رقم **(11)** لسنة **1996م** بشأن تنظيم عمل ديوان المحاسبة الليبي، والقانون رقم **(2)** لسنة **2007**م بشأن تنظيم التفتيش والرقابة الشعبية، والقانون رقم **(3)** لسنة **2007م** بشأن انشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، والقانون رقم **(19)** لسنة **2013م** في شأن اعادة تنظيم ديوان المحاسبة، والقانون رقم **(20)** لسنة **2013م** بشأن إنشاء هيئة الرقابة الادارية هم المصدر الاساسي في تصميمه وتطويره.

كما تم تقسيم استبيان الدراسة إلى ثلاث أجزاء رئيسية هي: الجزء الأول مخصص لتجميع معلومات عامة عن عينة الدراسة مثل العمر والمؤهل العلمي ومدة الخبرة، أما الجزء الثاني والثالث فهما مخصصان لموضوع البحث وهو ما مدى أثر مجموعة من الاجراءات التي نصت عليها القوانين السالفة الذكر في مكافحة الفساد المالي والاداري بالمؤسسات والشركات العامة في ليبيا. وأخير هناك سؤال مفتوح للمشاركين لإعطاء آرائهم ومقترحاتهم حول موضوع الدراسة.

بعد الانتهاء من تصميم الاستبيان تم عرض مسودة منه على مجموعة من الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة (3 أعضاء هيئة تدريس بقسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية فرع الجفارة) والذين لديهم دراية كافية في مجال البحث العلمي وذلك من أجل تحكيمه ومراجعته من حيث مدى تغطية فقرات الاستبيان لكل فرضيات ومتغيرات الدراسة، وكذلك من حيث ملائمة تصميمه وسلامته اللغوية ووضوح فقراته. حيث تم مراجعة الاستبيان والتعليق عليه ببعض الملاحظات اللغوية والشكلية حيث أخذت كلها بعين الاعتبار عند التصميم النهائي للاستبيان. كما تم استخدام مقياس ليكرت Likert Five Point Scale ذي النقاط الخمس كأداة للقياس وللتعبير عن أسئلة الاستبيان (أنظر الجدول رقم 1).

الجدول (1): مقياس ليكرت Likert Five Point Scale

	تقلل الفساد المالي والاداري وبشدة	تقلل الفساد المالي والاداري	محايد	تزيد الفساد المالي والاداري	تزيد الفساد المالي والاداري وبشدة
النقاط	1	2	3	4	5

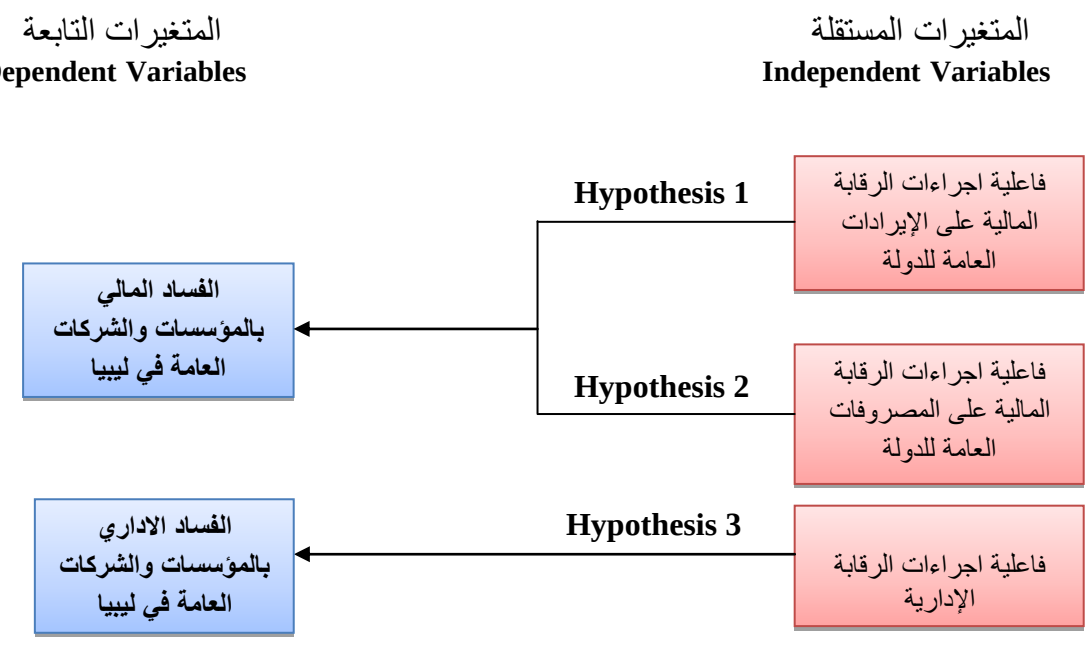
ونظرا لكبر حجم مجتمع الدراسة Study Population وقلة الوقت المتاح، فان الوصول الى كل المراجعين العاملين بكل فروع ديوان المحاسبة المنتشرة في جميع أنحاء ليبيا كان امرا صعبا للغاية، وبالتالي فان الدراسة ركزت على المراجعين العاملين بديوان المحاسبة بمدينة طرابلس.

لتحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها تم اختيار مجموعة من الاختبارات المناسبة من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistic Program For Social Sciences (**SPSS**).

6. نموذج الدراسة *Study Model*:

بالنسبة لنموذج الدراسة فانه يتكون من مجموعة من المتغيرات Study Variables حيث أن الفساد المالي والإداري هم متغيرات تابعة Dependent Variables، بينما فاعلية الاجراءات الرقابية (المالية والإدارية) فهم متغيرات مستقلة Independent Variables (انظر الشكل رقم **1** الذي يوضح العلاقة بين كل هذه المتغيرات وفرضيات الدراسة).

الشكل (1): العلاقة بين فرضيات ومتغيرات الدراسة (المتغيرات المستقلة – المتغيرات التابعة)



المصدر: الباحث

7. الجانب النظري *Literature Review* :

1.7 نبذة تاريخية عن القوانين والتشريعات الخاصة بديوان المحاسبة الليبي:

تم انشاء ديوان المحاسبة الليبي منذ عدة سنوات وذلك وفقا لأحكام القانون رقم **(21)** لسنة **1955**م والمعدل بالقانون رقم **(22)** لسنة **1962**م والذي عدل فيما بعد بالقانون الصادر في سنة **1966**م.

إلا أن البداية الحقيقية للعمل الرقابي في ليبيا كانت بصدور القانون رقم **(79)** لسنة **1975**م بشأن ديوان المحاسبة حيث استمر العمل وفقا لهذا التنظيم إلى أن تم دمج الأجهزة الرقابية بمختلف تخصصاتها (المالية – الإدارية – الفنية) في جهاز رقابي واحد أطلق عليه اسم الجهاز الشعبي للمتابعة (سابقا) وذلك بموجب القرار رقم **(7)** لسنة **1988**م.

وفي سنة **1996**م تم اصدار القانون رقم **(11)** بشأن إعادة تنظيم الديوان، حيث استمر العمل بهذا القانون تحت مسمى جهاز التفتيش والرقابة الشعبية (سابقا) حتى سنة **2003م**، حيث أصدر القانون رقم **(13)** لسنة **2003**م والذي بموجبه تم إعادة فصل اختصاص الرقابة المالية والفنية عن الرقابة الإدارية وأستمر الديوان في عملة كجهاز يختص بممارسة كافة أوجه الرقابة المالية على جميع الجهات الخاضعة له وفقا لأحكام القانون المشار إليه.

وفي سنة **2007** صدر القانون رقم **(2)** الذي يختص بتنظيم التفتيش والرقابة الشعبية والقانون رقم **(3)** والذي يهتم بإنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية. أما في سنة **2011م** فقد أصدر المؤتمر الوطني الانتقالي القرار رقم **(119)** بشأن انشاء ديوان المحاسبة والذى يقضي بإنشاء ديوان للمحاسبة وذلك من خلال دمج كل من جهازي المراجعة المالية وجهاز التفتيش والرقابة الشعبية (سابقا).

وأخيرا قام المؤتمر الوطني العام (السلطة التشريعية العليا في ليبيا) بإصدار قانونين جديدين هما القانون رقم **(19)** لسنة **2013م** بشأن اعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي، والقانون رقم **(20)** لسنة **2013م** بشأن إنشاء هيئة الرقابة الادارية، حيث يختص القانون الاول بالرقابة المالية على الجهات العامة والخاضعة لرقابة الديوان، بينما القانون الثاني يختص بالرقابة الادارية وتقييم الاداء.

2.7 الرقابة المالية والادارية على المؤسسات الحكومية:

ان مفهوم الرقابة المالية على القطاع الحكومي حديث نسبيا، الا انه في الواقع مفهوم تعود نشأته الي نشأة الدولة وملكيتها للمال العام نيابة عن الشعب (فراونة، 2011)، كما ان الرقابة المالية هي الاداء التي تمكن الوحدة الحكومية من قياس مدى كفاءة الخطط المالية الموضوعة وكيفية تنفيذها، وهي التي تعرض البدائل الافضل لتحقيق الاهداف. بينما الرقابة الادارية تمكن ادارة الوحدة الحكومية من التعرف على مدى الانجاز والجودة في أداء الموظفين ومدى تحقيقهم للأهداف الموضوعة مسبقا (فراونة، 2011). ان الرقابة المالية تمارس على الاعمال المخطط لها مسبقا، فالمعايير الرقابية لابد أن تستند الى خطط واضحة ومحددة وقابلة للتحقيق والقياس، كما أن الخطط الموضوعة لا يمكن التأكد من سلامة تنفيذها دون وجود نظام فعال للرقابة المالية، وفيما يلي تلخيص لاهم أهداف الرقابة المالية (الحياصات وآخرون، 2013):

- حماية اصول المنشأة من السرقة والاختلاس والتلاعب وسوء الاستخدام والاهمال.
- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والتقارير المالية.
- التأكد من ان الاجراءات المالية تسير ضمن الانظمة والقوانين والاجراءات المعمول بها.
- التأكد من مدي كفاية السياسات.
- التأكد من حسن استخدام الموارد المالية والبشرية للمنشأة.

أما الرقابة الادارية فهي رقابة تتركز مهمتها على جمع البيانات وتحليلها للوصول الى نتائج معينة تهدف في مجملها للتأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات بالإضافة الى تحقيق الاهداف المخطط لها مسبقا، وتعمل الرقابة الادارية على كشف الاخطاء والمخالفات والتنبيه اليها من آجل رفع كفاءة الاداء بالمؤسسة (نجم، 2008).

3.7 الفساد المالي والاداري:

بشكل عام يمكن تعريف الفساد بأنه "***الخروج عن القانون والنظام (عدم الالتزام بهما) أو استغلال غيابهما من اجل تحقيق مصالح سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية للفرد أو لجماعة معينة***" (نجم، 2008)، فالفساد سلوك يخالف الواجبات الرسمية للمنصب العام تطلعاً إلى تحقيق مكاسب خاصة مادية أو معنوية.

كما أن هناك اتفاق دولي على تعريف الفساد كما حددته منظمة الشفافية الدولية بأنه ***" كل عمل يتضمن سوء استخدام المنصب العام لتحقيق مصلحة خاصة ذاتية لنفسه أو جماعته ".***

تتجلى ظاهرة الفساد في مجموعة من السلوكيات التي يقوم بها بعض من يتولون المناصب العامة، وبالرغم من التشابه والتداخل أحيانا فيما بينها إلا انه يمكن تلخيصها فيما يلي (http://www.shaffaflibya.com، 2013):

1. **الرشوة:** أي الحصول على أموال أو منافع من اجل تنفيذ عمل أو الامتناع عن تنفيذه.
2. **المحسوبية:** أي تنفيذ أعمال لصالح فرد أو جهة ينتمي لها الشخص مثل حزب أو عائلة أو منطقة...الخ دون أن يكونوا مستحقين لها.
3. **المحاباة:** أي تفضيل شخص على شخص أو جهة على أخرى في الخدمة بغير حق للحصول على مصالح معينة.
4. **الواسطة:** أي التدخل لصالح فرد ماء أو جماعة دون الالتزام بأصول العمل والكفاءة اللازمة مثل تعيين شخص في منصب لأسباب تتعلق بالقرابة أو الانتماء الحزبي مع أنه غير كفؤ أو مستحق.
5. **نهب المال العام:** أي الحصول على أموال الدولة والتصرف بها من غير وجه حق تحت مسميات مختلفة.
6. **الابتزاز:** أي الحصول على أموال من طرف معين في المجتمع مقابل تنفيذ مصالح مرتبطة بوظيفة الشخص المتصف بالفساد.

وتتعدد الأسباب الكامنة وراء ظاهرة الفساد وتفشيها في المجتمعات بالرغم من وجود شبه إجماع على كون هذه الظاهرة سلوك إنساني سلبي تحركه المصلحة الذاتية ويجب محاربتها بشتى الطرق، فمن بين تلك الاسباب هو نقص الوازع الديني للشخص المسؤول (العلمي، 2006).

ان معالجة الفساد المالي والاداري يعتمد على توفير الرغبة الجادة والصادقة من قبل البرلمان والحكومة معاً، حيث يتم ذلك من خلال تشريع قانوني صارم وواضح وهادف وان يتم تطبيقه بشكل عادل، كما يجب أن يتم وضع الرجل المناسب في المكان المناسب والعمل على تعزيز استقلالية القضاء ومحاسبة المفسدين وسارقي المال العام وانزال اقصي العقوبات عليهم ليكونوا عبرة لمن يحاول سرقة المالي العام (الدليمي، 2011).

4.7 الدراسات السابقة *Prior Studies* :

اهتم الأدب المحاسبي بدراسة القضايا والمشاكل المتعلقة بالرقابة الحكومية، من بين تلك الدراسات دراسة **(الراشد، 1999)** التي قامت بتحليل دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الاموال العامة بدولة الكويت. هذه الدراسة هدفت الى التعرف على مدى كفاية قانون ديوان المحاسبة الكويتي رقم **1** لسنة **1993م** في حماية الاموال العامة. خلصت الدراسة الى ضرورة تطوير القانون السالف الذكر من أجل تعزيز الرقابة على الاموال العامة وذلك من خلال الاستفادة من تجارب الدول الحديثة في مجال الرقابة الحكومية.

دراسة **(كلاب وآخرون، 2006)** التي هدفت الى دراسة دور التقنيات الحديثة التي يقوم بها ديوان الرقابة المالية الفلسطيني في اكتشاف الغش والفساد. هذه الدراسة أوصت ببعض التوصيات المهمة التي منها ضرورة دعم وتقوية دور ديوان الرقابة المالية والادارية في الرقابة على السلطة التنفيذية واستخدام البرامج الحديثة في كشف ومتابعة قضايا الفساد.

أيضا دراسة **(العلمي، 2006)** التي عرضت أهمية الرقابة المالية والادارية في النهوض بالدولة الفلسطينية. في هذه الدراسة تم تحليل قانون ديوان الرقابة المالية والادارية الفلسطيني رقم **(15)** لسنة **2004م**، حيث أوصت الدراسة بعدد من التوصيات من أهمها:

- العمل على تطوير الاداء الرقابي الذي يقوم به ديوان الرقابة الفلسطيني بما يكفل تحقيق الاصلاح المالي والاداري في الدولة.
- العمل على تفعيل مقاييس الاداء الاداري بالدولة.
- العمل على نشر التقارير المالية والادارية للعامة وذلك من أجل تفعيل الرقابة الشعبية.

أما الورقة العلمية التي قدمها **(كلاب، 2006)** للقاء العلمي الذي نظمته المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية في دولة فلسطين، فقد عرضت تجربة الدولة الفلسطينية في مكافحة الفساد والغش بالمؤسسات الحكومية. هذه الدراسة أوصت بضرورة الآتي:

- تعزيز دور السلطة التشريعية في الرقابة على السلطة التنفيذية، وتشديد العقوبات لجرائم وممارسي الفساد.
- دعم وتقوية دور ديوان الرقابة المالية والادارية في الرقابة على السلطة التنفيذية.
- تشجيع التفاعل والتواصل بين المواطنين والاعلام بما يمكن من ممارسة الرقابة البناءة وكشف حالات الفساد دون تهويل او تقليل.

- الاهتمام بالشكاوي من خلال تخصيص صناديق خاصة بالشكاوي في كافة الوزارات والمؤسسات الحكومية.

أما دراسة **(العقدة والنوايسة، 2007)** فقد هدفت الى التعرف على العوامل التي تؤثر على اكتشاف الغش والاخطاء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة بالأردن عند قيامهم بعملية المراجعة. ولتعزيز دور مراجع ديوان المحاسبة في عملية اكتشاف الغش والاخطاء أوصت الدراسة بضرورة تعزيز الاستقلالية المالية والإدارية لديوان المحاسبة وكذلك ضرورة منح رئيس وموظفي الديوان الحصانة الكافية لتعزيز ممارستهم لمهامهم وضرورة توفير الدعم المالي لديوان المحاسبة.

وفي دراسة **(محمد، 2007)** التي كانت بعنوان ***"الاتجاهات الحديثة في الرقابة المالية على المصارف التجارية في ظل تطور البيئة المصرفية العربية"***، تم تناول موضوع الرقابة المالية بالمصارف العربية بعد التطورات والتغيرات الحديثة التي حصلت بها مثل تحرير النشاط المصرفي العربي، وانفتاح الاسواق المصرفية، وتبني المعايير الدولية في مجال الحوكمة وادارة المخاطر والصيرفة الاسلامية. أوصت هذه الدراسة بالاتي:

- ضرورة دعم نظم الرقابة الداخلية بالمصارف العربية.
- على المراجع ان ينتبه للمخاطر المختلفة بالمصارف التجارية.
- ضرورة تطوير الرقابة المالية بالمصارف العربية بما يتماشى مع التطورات الحديثة.
- ضرورة رفع الكفاءة المهنية لمراجعي المصارف.

بينما دراسة **(جمعة، 2008)** فقد هدفت إلى دراسة وتحليل الرقابة الحكومية (قبل وأثناء وبعد) تحصيل إيرادات الدولة ودورها في مكافحة الفساد. كما قدمت الدراسة مقترحاً لتطوير دور الوزارات والوحدات الحكومية وديوان المحاسبة في مكافحة الفساد بالمؤسسات الاردنية. وفي الختام توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من أهمها ان هناك مجموعة من العوامل التي تساهم في ممارسة الفساد في الدول العربية وهي:

- التحول الاقتصادي وتحرير السوق.
- قصور الأنظمة المحاسبية والرقابية أو عدم الإيمان بها أصلا.
- انخفاض الأجور الحكومية.
- العلاقات الاجتماعية والمحاباة.

- احتكار المناصب.
- السرية والكتمان.
- خرق القوانين بسبب عدم دقتها.
- الدعم السياسي.
- العادات والتقاليد.

كما أشارت الدراسة الى مجموعة من المقاييس والادوات التي يمكن استخدامها لقياس نسبة الفساد بالدولة وهي: مؤشر السوق السوداء، ومؤشر تجاوز التشريعات، ومؤشر الرشوة، ومؤشر النزاهة، ومؤشر الشفافية، ومؤشر المساءلة المحاسبية، ومؤشر الرقابة، ومؤشر الثقة في الحكومة، ومؤشر الاعتمادية على البيانات المحاسبية. كما اقترحت الدراسة بعض التوصيات التي تساهم في الحد من ظاهرة الفساد والقضاء وهي:

- يجب أن تقوم عملية التوظيف على مبادئ الكفاءة والشفافية والمعايير الموضوعية مثل الجدارة والإنصاف والأهلية.
- اعطاء أجور كافية ومنصفة تراعي ارتفاع الاسعار ومستوى النمو الاقتصادي لان انخفاض المرتبات يكون دافعا للرشوة والاختلاس وغيرها من الجرائم الاقتصادية.
- ضرورة تطبيق معايير المراجعة الدولية والحكومية كمدخل لتطوير دور ديوان المحاسبة في محاربة الفساد.

أما دراسة **(نجم، 2008)** فقد قامت بعرض وتحليل واقع الرقابة المالية والادارية في دولة العراق، حيث ركزت الدراسة على مجموعة من المشاكل التي تعاني منها دولة العراق مثل الفساد المالي والذي سببه هو عدم فاعلية الرقابة المالية التي يقوم بها ديوان الرقابة المالية العراقي وكذلك وجود ضعف بقانون ديوان الرقابة المالية رقم **1** لسنة **2000**م. اقترحت الدراسة مجموعة من الاجراءات التي من شأنها ان تدعم وتقوي الرقابة المالية بالعراق، من أهمها هو ضرورة اجراء تعديلات على قانون ديوان الرقابة المالية رقم **1** لسنة **2000**م بما يتناسب والتغيرات الحديثة.

بينما دراسة **(نفادي، 2009)** فقد ركزت على دراسة دور الجودة الشاملة في رفع جودة عملية المراجعة التي يقوم بها ديوان المحاسبة الكويتي. هذه الدراسة هدفت الى التعرف على دور مراجعة النظير على جودة المراجعة الحكومية للمؤسسات الكويتية. خلصت الدراسة الى ضرورة التركيز على

مفهوم الجودة الشاملة في رفع كفاءة الاداء وكذلك دعم جودة المراجعة بتطبيق هذا المفهوم بديوان المحاسبة الكويتي.

دراسة (**الشرع، 2010**) هدفت الى تحليل دور الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد المالي في المؤسسات الحكومية. لجمع بيانات هذه الدراسة تم استخدام اسلوب الاستبيان والمقابلات الشخصية مع مراجعي ديوان الرقابة المالية العراقي. توصلت الدراسة الي ان فاعلية نظم الرقابة الداخلية لها دور فعال في محاربة الفساد المالي بالمؤسسات العامة في العراق.

دراسة (**خصاونة،2010**) هدفت الى التعرف على الاجراءات التي يقوم بها ديوان المحاسبة الاردني في ضوء تطبيق الحكومة الالكترونية سواء على مستوى التخطيط للعملية الرقابية الحكومية أو على مستوى تنفيذها. خلصت الدراسة الى أنه لا يتوفر لدى ديوان المحاسبة اجراءات رقابية تتماشى مع الرقابة الحكومية للأنظمة الالكترونية.

أما دراسة (**الحسيني، 2011**) فقد هدفت الى دراسة مسؤوليات المراجعين تجاه الغش والاخطاء وكيفية اكتشافها وامكانية التقليل منها. هذه الدراسة توصلت الى نتائج مهمة منها ان ادارة المنشأة هي المسؤولة عن الاخطاء والغش الموجودة بالقوائم المالية، كما انها المسؤولة عن وجود نظام جيد وفعال للرقابة الداخلية للحد من الفساد.

وفي دراسة أخرى للباحث (**الدليمي، 2011**) تم تناول موضوع الرقابة الشعبية ودورها في محاربة الفساد السياسي والمالي والاداري بدولة العراق. هذه الدراسة أوصت بضرورة أن يتمتع الاعلام الوطني بالاستقلالية التامة وان لا يكون تابعا لأي جهة سواء محلية أو دولية، لان ارتباط الاعلام المحلي بدول او منظمات اجنبية رسمية او غير رسمية يعني ذلك ضعف الولاء والشعور الوطني للإعلام وأيضا اضعاف في دوره الرقابي.

كما تناولت دراسة (**فراونة، 2011**) دور الرقابة التي يقوم ديوان الرقابة المالية الفلسطيني في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية. اعتمدت الدراسة على مقارنة مواد قانون ديوان الرقابة المالية الفلسطيني بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة مثل اعلان مكسيكو (2007) وميثاق فينا (2004). كما توصلت الدراسة الي مجموعة من النتائج أهما وجود مخالفات في بعض مواد قانون ديوان الرقابة المالية للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وخاصة اعلان مكسيكو مما يضعف الدور الرقابي للديوان.

بينما دراسة (**الدوسري، 2011**) التي أجريت في دولة الكويت كان هدفها الاساسي هو تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على أداء المؤسسات العامة، حيث كان مجتمع الدراسة هو جميع المراجعين العاملين بديوان المحاسبة الكويتي والذين يمارسون العمليات الرقابية على أعمال المؤسسات العامة في الكويت. خلصت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة والتشريعات النافذة والمطبقة بالديوان، والأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مراجعي الديوان، والكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة، وكذلك وجود دور للدورات التدريبية لمراجعي الديوان على أدائهم للرقابة المالية على المؤسسات العامة الكويتية.

كما قدمت الدراسة عددا من التوصيات أهمها:

- ضرورة توفير وتفعيل الأنظمة واللوائح والتعميمات اللازمة لتنظيم عملية الرقابة على أداء المؤسسات العامة.
- ضرورة اهتمام الإدارة العليا بديوان المحاسبة كاستخدام الاساليب الحديثة في تقييم الاداء.
- ضرورة اجراء العديد من الدورات التدريبية لمراجعي ديوان المحاسبة من أجل رفع كفاءتهم.

دراسة (**جبار، 2012**) التي هدفت الى دراسة أثر التقنية الحديثة والتكنلوجيا على الرقابة والمراجعة الحكومية في العراق. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استمارة الاستبيان وتم توزيعها على عينة مختارة من مراجعي ديوان الرقابة المالية العراقي. خلصت الدراسة الى أن التكنلوجيا والتقنية الحديثة لهما أثر إيجابي على عملية المراجعة التي يقوم بها مراجعي ديوان الرقابة المالية العراقي. وبناء على نتائج الدراسة أوصى الباحث بضرورة تدريب وتأهيل مراجعي ديوان الرقابة من أجل مواكبة التطورات الحديثة في مجالهم.

كذلك دراسة (**رشيد، 2012**) التي هدفت الى التعرف على أسباب حدوث الفساد المالي بدولة العراق. ركزت هذه الدراسة على مدى فاعلية الرقابة المالية في الحد من الفساد المالي بالمؤسسات العامة. خلصت الدراسة الى أن حدوث الفساد المالي يرجع الى سببين اساسيين هما: الاول متعلق بالفرد مثل سلوكه والبيئة المحيطة به، والثاني فيتمثل في اسباب خارجة عن ارادة الفرد مثل ضعف الرقابة المالية بالمؤسسة التي يعمل بها. كما اوصت الدراسة بضرورة اتباع اسلوب الرقابة الالكترونية من أجل الحد من الغش والاختلاس بالمال العام.

أما في دولة الاردن فكانت دراسة (**الحياصات وآخرون، 2013**) التي تناولت موضوعاً مهماً وهو الرقابة على مقبوضات الايرادات العامة. هذه الدراسة هدفت الى التعرف على المعوقات التي قد تواجه الرقابة على مقبوضات الإيرادات الحكومية وذلك من خلال بيان مدى كفاية التشريعات القانونية، وبيان آلية المتابعة القائمة، والمعلومات التفصيلية التي تمتلكها وزارة المالية على أساس يومي لطبيعة مقبوضات الإيرادات. لتحقيق أهداف الدراسة، صمم الباحثون استبيان وزع باليد على جميع المحاسبين، والمراجعين الداخليين ضمن مجتمع الدراسة، والذي يتكون من وزارة المالية وجميع المديريات والمراكز المالية التابعة لها والبالغ عددها (31) مديرية ومركزاً مالياً. أظهرت نتائج الدراسة أن المديريات والمراكز المالية الحكومية في الأردن لا تواجه معوقات تتعلق بكفاية التشريعات القانونية المتعلقة بمقبوضات الايرادات بينما تواجه معوقات تتعلق بآلية المتابعة القائمة حالياً والتي لا تؤدي إلى ضمان تحويل المبالغ المودعة من قبل المديريات والمراكز المالية في الوقت المناسب. كما أن وزارة المالية تواجه معوقات تتعلق بالمعلومات التفصيلية التي تمتلكها على أساس يومي لطبيعة مقبوضات الإيرادات حسب الفصل والمادة الواردين في القانون الاردني للموازنة العامة.

وفي ضوء النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة تم صياغة عدد من التوصيات تمثل الحلول المقترحة لمعالجة معوقات التي تواجه الرقابة على مقبوضات الإيرادات الحكومية، من أهم تلك التوصيات هي ضرورة قيام المديريات والمراكز المالية بتقديم تقرير يومي إلى مديرية الإيرادات العامة في وزارة المالية يحتوي على كافة الإيداعات التي تمت خلال اليوم مع الإشارة إلى مكان الإيداع مباشرة إلى المصرف المركزي الأردني في مدينة عمان وإربد والعقبة، أو المصرف التجاري المعتمد.

ما يميز الدراسة الحالية:

ركزت الدراسات السابقة على دراسة وتحليل الرقابة الحكومية ونواحي ضعفها من خلال تناولها لواقعها، والتعرف على العلاقة بينها وبين أداء العاملين في المؤسسات العامة، إضافة إلى المشاكل والمعوقات التي تواجه أدائها والتعرف على نواحي الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية للحكومة المركزية وأساليب معالجتها، وتناولت أيضا دراسة كيفية قياس فاعلية الرقابة المالية الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة المالية الحكومية. في حين تناولت الدراسة الحالية دور الرقابة الحكومية (المالية والادارية) في محاربة الفساد المالي والاداري في المؤسسات الحكومية، حيث تم ذلك من خلال استخدام ثلاثة متغيرات مستقلة وهي الرقابة المالية على الايرادات العامة، والرقابة المالية على

المصروفات العامة، والرقابة الادارية لتقييم مدى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والاداري بالمؤسسات الحكومية، وبالتالي فنتائج الدراسة الحالية تكون ذات أهمية في موضوع مكافحة الفساد.

8. الدراسة العملية:

في هذا الجزء سوف يتم التطرق إلى الطرق الإحصائية التي تم استخدامها في الدراسة لتحليل البيانات المجمعة بواسطة الاستبيانات الموزعة على المشاركين، وأيضا سوف يتم عرض نتائج الدراسة.

أ. الطرق والأساليب الإحصائية المتبعة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **SPSS** وذلك باختيار الاختبارات المناسبة منه وذلك من أجل تحليل البيانات المتحصل عليها من الاستبيانات الموزعة على عينة الدراسة، حيث تم اختيار واستخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

- أسلوب النسب المئوية والمتوسطات الحسابية Means لمعرفة أثر متغيرات الدراسة المستقلة Independent Variables وهي (الرقابة المالية على الايرادات، والرقابة المالية على المصروفات، والرقابة الادارية) على المتغيرات التابعة Independent Variables وهي الفساد المالي والاداري.
- اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's alpha Test (α) لقياس ثبات فقرات الاستبيان.
- اختبار كولمجروف - سمرنوف One-Sample Kolmogorov Smirnov Test لمعرفة ما إذا كانت بيانات الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.
- اختبار One-Sample T-Test لاختبار فرضيات الدراسة (عند مستوى دلالة 05.).

ب. نتائج الدراسة ***Results of Study*** :

أولا: خصائص مجتمع الدراسة:

- **التصنيف حسب الجنس:**

من الجدول رقم (2) نلاحظ أن 97% من مراجعي ديوان المحاسبة المشاركين بهذه الدراسة هم ذكور وأن 3% منهم إناث. وهذا مؤشرا على ان وظيفة المراجعة في ليبيا تقتصر بنسبة كبيرة على الرجال أكثر منها على النساء.

الجدول (2): نوع الجنس

البيان	العدد	النسبة المئوية (%)
ذكر	64	97
أنثى	2	3
المجموع	**66**	**100**

- **التصنيف حسب الفئة العمرية:**

بالرجوع إلى الجدول رقم (3) نلاحظ أن أعمار معظم المراجعين المشاركين بالدراسة (91.9%) أكبر من 30 سنة.

الجدول (3): الفئة العمرية

البيان	العدد	النسبة المئوية (%)
أقل من 29 سنة	6	9.1
من 30 إلى 39 سنة	39	59.1
من 40 إلى 50 سنة	18	27.3
أكبر من 50 سنة	3	4.5
المجموع	**66**	**100**

- **التصنيف حسب المؤهل العلمي:**

من الجدول التالي نلاحظ أن المراجعين الذين شاركوا بهذه الدراسة والحاصلين على الشهادة الجامعية قد كانوا ثلاثة أرباع حجم العينة، أما الحاصلين على المؤهلات العليا فقد كانوا بنسبة 17% من إجمالي المشاركين، وهذا دليل على أن غالبية المشاركين بالدراسة على درجة عالية من المستوى العلمي للمحاسبة وبالتالي فهو مؤشراً جيداً للدراسة.

الجدول (4): المؤهل العلمي

البيان	العدد	النسبة المئوية (%)
شهادة ثانوية أو ما يعادلها	3	4.5
شهادة جامعية	50	75.8
ماجستير	11	16.7
دكتوراه	2	3
المجموع	**66**	**100**

- **التصنيف حسب مدة الخبرة في مجال المراجعة:**

يبين الجدول رقم (5) أن 89.4% من عينة الدراسة بلغت سنوات خبرتهم أكثر من 6 سنوات، وهذا مؤشراً جيدا على أن المشاركين بالدراسة لديهم خبرة كافية في مجال المراجعة مما ينعكس ايجابا على صحة الاجابات المتحصل عليها من قائمة الاستبيان.

الجدول (5): مدة الخبرة

البيان	العدد	النسبة المئوية (%)
من 1 سنة إلى 5 سنوات	7	10.6
من 6 سنوات إلى 10 سنوات	34	51.5
أكثر من 10 سنوات	25	37.9
المجموع	**66**	**100**

ثانيا: ثبات الاستبيان *Reliability* :

تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ ***Cronbach's alpha* (α)** لقياس ثبات الاستبيان، والجدول رقم (6) يوضح أن معاملات الثبات مرتفعة لفقرات الاستبيان أي أنها ما فوق 60% وبالتالي تعتبر نسبة مقبولة عموما (Saunders, 2009) .

الجدول (6): معامل الثبات (اختبار كرونباخ ألفا)

المتغيرات المستقلة *Independent Variables*	عدد الاسئلة	*Cronbach's alpha*
فاعلية الرقابة المالية على الإيرادات العامة للدولة	9	.556
فاعلية الرقابة المالية على المصروفات العامة للدولة	9	.663
فاعلية الرقابة الادارية	10	.733
المجموع	**28**	**.624**

ثالثا: اختبار التوزيع الطبيعي Normality Test:

تم استخدام اختبار كولمجروف - سمرنوف One-Sample K-S Test لمعرفة هل البيانات المتحصل عليها من الاستبيانات الموزعة على عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لان أغلب الاختبارات المعملية يشترط فيها أن تكون البيانات موزعة توزيعا طبيعيا (Pallant, 2007: حافظ، 2012).

إن الجدول رقم (7) يوضح نتائج اختبار كولمجروف- سمرنوف حيث يبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل المتغيرات أكبر من 05. (05. < .Sig) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعملية.

الجدول (7): اختبار التوزيع الطبيعي (One-Sample K-S Test)

المتغيرات المستقلة *Independent Variables*	*مستوى الدلالة Sig.*
فاعلية الرقابة المالية على الإيرادات العامة للدولة	2.32
فاعلية الرقابة المالية على المصروفات العامة للدولة	.98
فاعلية الرقابة الادارية	2.34
المجموع	**2.01**

رابعا: تحليل واختبار فرضيات الدراسة:

لقبول أو رفض فرضيات الدراسة، تم استخدام اختبار One Sample T-Test، وأيضا تم استخدام مجموعة أخري من الاختبارات المختارة من برنامج **SPSS**، وفيما يلي عرض لنتائج الدراسة:

- **اختبار الفرضية الفرعية الأولى H1:**

من الجدول رقم (8) نلاحظ أن مستوى الدلالة لفقرات الفرضية الاولى تساوي قيمة 000. وبالتالي فهي أقل من 0.05 (05. > P-value) مما يعني أن اجراءات الرقابة التي تفرضها قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي على الايرادات العامة فعالة في محاربة الفساد المالي، وهذا يؤكد صحة الفرضية الفرعية الاولى وقبولها وهي:

H1: إجراءات الرقابة المالية التي تفرضها قوانين ديوان المحاسبة الليبي على الإيرادات العامة للدولة تقلل من الفساد المالي بالمؤسسات العامة في ليبيا.

الجدول (8): نتائج اختبار One-Sample T-Test لفقرات الفرضية الفرعية الاولى

T المحسوبة	T الجدولية	مستوى الدلالة Sig.	نتيجة الفرضية الاولى	المتوسط الحسابي
89.926	65	**.000**	**قبول**	1.978

كما يوضح الجدول رقم (9) التوزيع النسبي والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لجميع فقرات الفرضية الاولى، حيث تتراوح النسب المئوية ما بين 83.3% إلي 100%، وتعتبر هذه النسب

عالية جدا، فلو نظرنا على سبيل المثال الي الفقرة رقم (4) نلاحظ أن كل عينة الدراسة (100%) متفقون على أن التحقق من مراعاة جميع أحكام القوانين المالية للإيرادات العامة واللوائح المنفذة لها وتطبيقها تطبيقا سليما من قبل المؤسسات العامة للدولة يقلل من الفساد المالي بتلك المؤسسات (المتوسط الحسابي = 1.92).

الجدول (9): نتائج الاختبارات الاحصائية لفقرات الفرضية الفرعية الاولى

البيان	النسبة المئوية (%)					المتوسط الحسابي	ترتيب الفقرات	الانحراف المعياري
	تقلل الفساد المالي وبشدة	تقلل الفساد المالي	محايد	تزيد الفساد المالي	تزيد الفساد المالي وبشدة			
التأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية على الإيرادات العامة للدولة.	48.5	45.5	6.1	0	0	1.58	**1**	.609
عدم مراقبة تحصيل الإيرادات وعدم التأكد من أن جميع المبالغ التي حصلت قد تم توريدها للخزانة العامة وأنها أدرجت في الحسابات المخصصة لها.	0	3	16.7	48.5	31.8	4.09	**8**	.779
دراسة اللوائح والأنظمة المالية النافذة للتأكد من تطبيقها ومن كفايتها وصلاحيتها لضمان تحصيل الضرائب والرسوم وسائر الإيرادات العامة الأخرى بما يتفق مع القوانين السارية.	24.2	59.1	16.7	0	0	1.92	**6**	.640
التحقق من مراعاة جميع أحكام القوانين المالية للإيرادات العامة واللوائح المنفذة لها وتطبيقها تطبيقا سليما من قبل المؤسسات العامة للدولة.	24.2	75.8	0	0	0	1.76	**4**	.432
التأكد من أن حوافظ توريد الإيرادات والمستندات التي تقوم مقامها والسجلات قد روجعت بواسطة الموظفين المختصين وان المبالغ المبينة بها قد تمت إضافتها إلى الإيرادات العامة بالشكل الصحيح.	31.8	65.2	3	0	0	1.71	**3**	.519
التأكد من أن كشوف الإيرادات والمتأخرات التي قدمتها الجهات العامة تدل بوضوح على أن ما تم تحصيله من الإيرادات مضافا إليه المبالغ المتأخرة التي لم يتم تحصيلها بعد.	36.4	59.1	4.5	0	0	1.68	**2**	.559
التأكد من انه لم يحصل إعفاء من ضريبة أو رسم أو من أداء أية أموال أخرى مستحقة إلا في الأحوال المنصوص عليها في القوانين وبتصديق من الجهات المختصة قانونا.	21.2	68.2	10.6	0	0	1.89	**5**	.558
عدم التركيز على أن تحصيل الضرائب والرسوم وسائر الإيرادات العامة الأخرى قد تم طبقا للقوانين.	0	1.5	7.6	56.1	34.8	4.24	**9**	.658
عدم متابعة التسويات الشهرية لحسابات المصارف الخاصة بالإيرادات وكذلك المطابقة مع الدفاتر.	4.5	6.1	4.5	50	34.8	4.05	**7**	1.029

وأخيرا يبين الجدول السابق اتجاهات اجابات مراجعي ديوان المحاسبة الليبي المشاركين بالدراسة تجاه فقرات الفرضية الفرعية الاولى، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرات (الاولى، الثالثة، الرابعة، الخامسة، السادسة، السابعة) أقل من 3 وهذا يعني انهم يعتبرون هذه الاجراءات تقلل من

الفساد المالي، بينما الفقرات (الثانية، الثامنة، التاسعة) أكبر من 3 وهذا يعني انهم يعتبرونها تزيد من الفساد المالي.

- **اختبار الفرضية الفرعية الثانية H2:**

من الجدول رقم (10) نلاحظ أن مستوى الدلالة لفقرات الفرضية الفرعية الثانية تساوي قيمة 000. وبالتالي فهي أقل من 0.05 (P-value < .05) مما يعني أن اجراءات الرقابة التي تفرضها قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي على المصروفات العامة فعالة في محاربة الفساد المالي، وهذا يؤكد صحة الفرضية الفرعية الثانية وقبولها وهي:

H2: إجراءات الرقابة المالية التي تفرضها قوانين ديوان المحاسبة الليبي على المصروفات العامة للدولة تقلل من الفساد المالي بالمؤسسات العامة في ليبيا.

الجدول (10): نتائج اختبار One-Sample T-Test لفقرات الفرضية الفرعية الثانية

T المحسوبة	T الجدولية	مستوى الدلالة Sig.	نتيجة الفرضية الثانية	المتوسط الحسابي
53.823	65	**.000**	**قبول**	2.301

يوضح الجدول رقم (11) التوزيع النسبي والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لجميع فقرات الفرضية الفرعية الثانية، حيث تتراوح ما بين 72.8% إلي 95.4% (تعتبر النسب المئوية متقاربة)، وبالرجوع الى الفقرتين (1) ، (5) على سبيل المثال نلاحظ أن 95.4% من عينة الدراسة متفقون على أن التأكد من فاعلية الرقابة الداخلية على المصروفات العامة والتأكد من أن جميع قسائم الصرف الصادرة في حدود التفويضات الخاصة بها سوف يؤدي الى التقليل من الفساد المالي.

كما يعرض الجدول رقم (11) اتجاهات اجابات مراجعي ديوان المحاسبة الليبي المشاركين بالدراسة تجاه فقرات الفرضية الفرعية الثانية حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرات (الاولى، الثانية، الثالثة، الخامسة، السادسة، السابعة، الثامنة، التاسعة) أقل من 3 وهذا يعني انهم يعتبرون هذه الاجراءات تقلل من الفساد المالي. بينما الفقرة الرابعة أكبر من 3 وهذا يعني انهم يعتبرون هذه الفقرة وهي (عدم التأكد من مراعاة جميع اللوائح والأنظمة الخاصة بالمخازن العامة وفروعها ومن سلامة تطبيقها) تزيد من الفساد المالي بالمؤسسات الحكومية في ليبيا.

الجدول (11): نتائج الاختبارات الاحصائية لفقرات الفرضية الفرعية الثانية

البيان	النسبة المئوية (%)					المتوسط الحسابي	ترتيب الفقرات	الانحراف المعياري
	تقلل الفساد المالي وبشدة	تقلل الفساد المالي	محايد	تزيد الفساد المالي	تزيد الفساد المالي وبشدة			
التأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية على المصروفات العامة للدولة.	31.8	63.6	4.5	0	0	1.73	**3**	.542
التثبت من أن جميع الاعتمادات قد صرفت في الأغراض التي خصصت لها وان الصرف قد تم طبقا للقوانين واللوائح النافذة.	30.3	62.1	7.6	0	0	1.77	**5**	.576
التحقق من أن جميع المدفوعات تدعمها وتؤيد صرفها مستندات صحيحة.	30.3	63.6	6.1	0	0	1.76	**4**	.556
عدم التأكد من مراعاة جميع اللوائح والأنظمة الخاصة بالمخازن العامة وفروعها ومن سلامة تطبيقها.	0	3	13.6	60.6	22.7	4.03	**8**	.701
التأكد من أن جميع قسائم الصرف الصادرة في حدود التفويضات الخاصة بها.	19.7	75.8	4.5	0	0	1.85	**6**	.472
التأكد من أن القرارات الخاصة بالتعيين والترقية ومنح البدلات والعلاوات أيا كان نوعها قد صدرت طبقا للقوانين واللوائح المنظمة لها في حدود الميزانية.	7.6	65.2	27.3	0	0	2.20	**7**	.561
التأكد من أن المعاشات والمكافآت الضمانية قد تم تقريرها أو تسويتها وفقا لإحكام القوانين واللوائح النافذة.	43.9	47	9.1	0	0	1.65	**2**	.644
التأكد من التسويات الشهرية لحسابات المصارف الخاصة بالمصروفات وكذلك المطابقة مع الدفاتر.	34.8	57.6	7.6	0	0	1.73	**3**	.596
التأكد من تسوية العهد والسلف دوريا مع ضرورة تسوية جميع العهد والسلف في نهاية السنة المالية.	62.1	30.3	7.6	0	0	1.45	**1**	.637

- **<u>اختبار الفرضية الفرعية الثالثة H3:</u>**

من الجدول رقم (12) نلاحظ أن مستوى الدلالة لفقرات الفرضية الفرعية الثالثة تساوي قيمة 000. وبالتالي فهي أقل من 0.05 (P-value < .05) مما يعني أن اجراءات الرقابة الادارية التي تفرضها قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي على المؤسسات العامة فعالة في محاربة الفساد الاداري، وهذا يؤكد صحة الفرضية الفرعية الثالثة وقبولها وهي:

<u>H3: إجراءات الرقابة الادارية التي تفرضها قوانين ديوان المحاسبة الليبي تقلل من الفساد الاداري بالمؤسسات العامة في ليبيا.</u>

الجدول (12): نتائج اختبار One-Sample T-Test لفقرات الفرضية الفرعية الثالثة

T المحسوبة	T الجدولية	مستوى الدلالة Sig.	نتيجة الفرضية الثالثة	المتوسط الحسابي
103.434	65	**.000**	**قبول**	1.967

الجدول (13): نتائج الاختبارات الاحصائية لفقرات الفرضية الثالثة

البيان	النسبة المئوية (%)					المتوسط الحسابي	ترتيب الفقرات	الانحراف المعياري
	تقلل الفساد الإداري وبشدة	تقلل الفساد الإداري	محايد	تزيد الفساد الإداري	تزيد الفساد الإداري وبشدة			
لا يقوم ديوان المحاسبة بإجراء التحريات اللازمة لاستقصاء أسباب القصور في أداء العمل في ميادين الإنتاج والتوزيع والخدمات.	0	0	10.6	43.9	45.5	4.35	**9**	.668
يتم متابعة أداء الموظفين العاملين بالمؤسسات العامة.	56.1	37.9	6.1	0	0	1.50	**1**	.614
يتم متابعة وتقييم نشاط الاستيراد والتصدير والتوزيع والتسويق للسلع والمعدات والمواد المختلفة الذي تقوم به الجهات الخاضعة للرقابة.	22.7	71.2	6.1	0	0	1.83	**3**	514
لا يتم متابعة شكاوى الأفراد أو جهات أخرى ضد الجهات العامة المملوكة للدولة.	0	0	15.2	68.2	16.7	4.02	**8**	.568
يتم دراسة وبحث ما يرد في الصحف ووسائل الإعلام المختلفة من شكاوى وتحقيقات واستطلاعات إعلامية وأراء ومقترحات تتعلق بسير العمل في الجهات الخاضعة للرقابة.	7.6	51.5	40.9	0	0	2.33	**6**	.616
لا يتم متابعة وفحص ودراسة القوانين واللوائح والقرارات النافذة والأنظمة المعمول بها للتأكد من كفايتها للأغراض التي شرعت من اجلها.	0	0	16.7	66.7	16.7	4.00	**7**	.582
يتم الكشف عن المخالفات الإدارية واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها.	24.2	65.2	10.6	0	0	1.86	**4**	.579
يتم محاربة التسيب الإداري بالجهات العامة.	31.8	50	18.2	0	0	1.86	**4**	.699
يتم استخدام الوسائل اللازمة للتحري والكشف عن الجرائم وأوجه القصور في العمل والإنتاج.	21.2	45.5	33.3	0	0	2.12	**5**	.734
يحق لديوان المحاسبة طلب وقف أي موظف عن أعمال وظيفته إذا كانت هناك مبررات قوية تدعو لاتخاذ هذا الإجراء ولأسباب جدية تتعلق بمقتضيات المصلحة العامة.	40.9	48.5	10.6	0	0	1.70	**2**	.656

يوضح الجدول رقم (13) التوزيع النسبي والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لجميع فقرات الفرضية الفرعية الثالثة، حيث تتراوح النسب المئوية ما بين 59.1% إلي 94%. بالرجوع الي الفقرتين (2) و (3) على سبيل المثال نلاحظ أن (93.9%) من عينة الدراسة يرون أن يتم متابعة أداء الموظفين العاملين بالمؤسسات العامة ومتابعة وتقييم نشاط الاستيراد والتصدير والتوزيع والتسويق للسلع والمعدات والمواد المختلفة الذي تقوم به الجهات الخاضعة للرقابة يقلل من الفساد الاداري.

كما يعرض الجدول (13) اتجاهات اجابات عينة الدراسة تجاه فقرات الفرضية الفرعية الثالثة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرات (الثانية، الثالثة، الخامسة، السابعة، الثامنة، التاسعة، العاشرة) أقل من 3 وهذا يعني انهم يعتبرون هذه الاجراءات تقلل من الفساد الإداري، بينما الفقرات (الاولى، الرابعة، السادسة) أكبر من 3 وهذا يعني انهم يعتبرون هذه الفقرات تزيد من الفساد الإداري.

وبناء على ما تقدم عرضة من نتائج لاختبارات الفرضيات الفرعية الثلاثة والتي تم قبولها بالكامل، فإننا نقبل الفرضية الرئيسية وهي:

"ان الاجراءات الرقابية التي تفرضها قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي فعالة في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة في ليبيا".

9. ملخص النتائج *Results Summary*:

1. عدم متابعة تحصيل الضرائب والرسوم وسائر الإيرادات العامة يعتبر من أكثر العوامل التي تزيد من الفساد المالي بالشركات والمؤسسات العامة.

2. عدم التأكد من مراعاة جميع اللوائح والأنظمة الخاصة بالمخازن العامة وفروعها ومن سلامة تطبيقها كل ذلك يزيد من الفساد المالي بتلك بالشركات والمؤسسات العامة.

3. ان عدم قيام ديوان المحاسبة بإجراء التحريات اللازمة لاستقصاء أسباب القصور في أداء العمل في ميادين الإنتاج والتوزيع والخدمات يؤدي ذلك الى زيادة الفساد الاداري بالمؤسسات والشركات العامة.

4. لم تحتوي قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي على الاجراءات اللازمة التي يجب ان يقوم الديوان من أجل اجراء الرقابة الالكترونية IT Audit.

10. التوصيات *Recommendations* :

في ضوء النتائج التي توصلت اليها الدراسة، توصي الدراسة بالاتي:

1. اجراء المزيد من الدراسات والأبحاث حول مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق الإجراءات الواردة بالقوانين والتشريعات المنظمة لعمل الديوان، وكذلك ضرورة عقد وتنظيم المؤتمرات والندوات وورش العمل من قبل الديوان.
2. دراسة مدى امكانية تبني وتطبيق المعايير الدولية للرقابة الحكومية The International Standards of Supreme Audit Institutions (**ISSAI**) من قبل ديوان المحاسبة الليبي من أجل رفع كفاءته.
3. مواكبة التطورات الحديثة في مجال الرقابة الحكومية والاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا الجانب، وكذلك العمل على رفع كفاءة العاملين بديوان المحاسبة الليبي بالتطوير والتدريب المستمر.
4. اضافة الاجراءات اللازمة التي يجب ان يقوم بها ديوان المحاسبة الليبي للرقابة الالكترونية IT Audit على الجهات الخاضعة لرقابته الى القانون رقم **(19)** لسنة **2013م**، مثل التأكد من درجة الحماية والسرية للبيانات الالكترونية، والتأكد من مدى الكفاءة التشغيلية للنظم والبرامج والتطبيقات الالكترونية ...ألخ.

المراجع *References*

المراجع العربية

الحياصات، حمدان محمد و سلامة، رأفت سلامه وكلبونه، أحمد يوسف (2013): "**العوائق التي قد تواجه الرقابة على مقبوضات الإيرادات الحكومية في الأردن والحلول المقترحة لمعالجتها :دراسة ميدانية**"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1، 127–152

الحسيني، هدى خليل ابراهيم (2011): "**مسؤولية مراقب الحسابات**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 28، 281–301

الدوسري، مبارك محمد (2011): "**تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت**"، جامعة الشرق الاوسط، رسالة ماجستير غير منشورة

الدليمي، نجم (2011): "**دور الرقابة الشعبية على الاداء الحكومي في الميدان السياسي والاقتصادي والاجتماعي**"، جريدة الاتحاد، متاحة على الرابط:
http://www.alitthad.com/paper.php?name=News&file=article&sid=97979

الراشد، وائل ابراهيم (1999): "**دور ديوان المحاسبة في الرقابة الادارية على المال العام بالكويت: دراسة ميدانية**"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والادارة، المجلد 13، العدد 1، 73-111

الشرع، مجيد (2010): "**الرقابة الداخلية ودلالاتها في الحد من الفساد المالي: دراسة تطبيقية في جهات رقابية**"، مجلة المنصور، العدد 14، 61-78

العقدة، صالح و النوايسة، محمد (2007): "**العوامل المؤثرة على اكتشاف الأخطاء والغش من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني**"، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 63، 65-108

العلمي، صباح سعد الدين عمر (2006): "**دور الرقابة المالية والادارية كمدخل للتنمية والاصلاح في الدولة**"، ورقة عمل مقدمة لمؤتمر التنمية وإعادة الإعمار في الضفة الغربية

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) ISSAI ، www.Issai.org

القانون رقم **(11)** لسنة **1996م** بشأن اعادة تنظيم الرقابة الشعبية، الصادر عن مؤتمر الشعب العام سابقا، طرابلس، ليبيا

القانون رقم **(2)** لسنة **2007م** بشأن تنظيم التفتيش والرقابة الشعبية، الصادر عن مؤتمر الشعب العام سابقا، طرابلس، ليبيا

القانون رقم **(3)** لسنة **2007م** بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، الصادر عن مؤتمر الشعب العام سابقا، طرابلس، ليبيا

القانون رقم **(19)** لسنة **2013م** في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي الصادر عن المؤتمر الوطني العام، طرابلس، ليبيا

القانون رقم **(20)** لسنة **2013م** بإنشاء هيئة الرقابة الادارية الصادر عن المؤتمر الوطني العام، طرابلس، ليبيا

جمعه، أحمد حلمي (2008): "**مدخل مقترح لتطوير الرقابة الحكومية على الأموال العامة لمكافحة الفساد في العالم العربي: الأردن نموذجا**"، بحث مقدم للمؤتمر العربي الأول بعنوان التطوير والإصلاح الإداري من أجل رفع كفاءة الأداء المؤسسي ومواجهة الفساد، عمان ، الاردن

جبار، ناظم شعلان (2012): "**التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق في اطار عناصر البيئة التقنية الحديثة وأثرها على جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على ديوان الرقابة المالية**"، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 83-109

حافظ، عبد الرشيد (2012): "**أساسيات البحث العلمي**"، مركز النشر العلمي، الطبعة الأولى، متاحة على الرابط التالي: www.kau.edu.sa/Files/320/Researches/61790_32755.pdf

خصاونة، ريم (2010): "**تقييم إجراءات الرقابة الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الالكترونية" دراسة ميدانية" ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية**"، **مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية)**، المجلد 24، العدد 9، 2691-2728

رشيد، انصاف محمود والحمداني، رافعة ابراهيم والاعرجي، عدنان سالم (2012): "**فاعلية نظام الرقابة المالية وأثرة على الفساد المالي في العراق: دراسة تطبيقية على جامعة الموصل**"، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 4، العدد 8، 317-346

فراونة، رامي أحمد (2011): "**تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والادارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية**"، الجامعة الاسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة

كلاب، سعيد يوسف وعثمان، فيصل عبدالعزيز وابوقرع، سامر محمود (2006): "**دور التقنيات الحديثة في مجال الكشف عن الغش والفساد**"، ورقة عمل مقدمة لمؤتمر الذي تنظمه المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية

كلاب، سعيد يوسف (2006): "**الرقابة المالية والادارية في عملية التنمية**"، ورقة عمل مقدمة لمؤتمر تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي، كلية التجارة بالجامعة الاسلامية، فلسطين

محمد، عامر علي سليمان (2007): "**الاتجاهات الحديثة في الرقابة المالية على المصارف التجارية في ضل تطور البيئة المصرفية العربية**"، مجلة الرقابة المالية، العدد 51، 29-43

نجم، عبد الصاحب (2008): "**استراتيجية الرقابة في العراق**"، جريدة المؤتمر، متاحة على الرابط: http://www.almutmar.com/index.php?id=20092052

نفادي، ايهاب عبده (2009): "**مراجعة النظير كإحدى اسس الرقابة على جودة التدقيق بديوان المحاسبة الكويتي**"، ورقة عمل، متاحة على الموقع www.abahe.co.uk

المراجع الاجنبية

Pallant, J. (2007): "SPSS Survival Manual: a Step by Step Guide to Data Analysis Using SPSS for windows (version 15)", 3rd ed, Maidenhead. UK

Saunders, M., Lewis, P. and Thornhill, A. (2009): "Research Methods for Business Students", Pearson Education Ltd, 5th ed, London, UK