

تقييم دور ديوان المحاسبة في ترشيد الإنفاق الحكومي في ليبيا لمواجهة الفساد المالي بمؤسسات القطاع العام

” دراسة ميدانية على فروع ديوان المحاسبة بالمنطقة الشرقية ”

د. المعتز رمضان أبوبكر الشخي - د. معتز عبد الحميد علي كبلان

جامعة بنغازي - كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

المستخلص

لديوان المحاسبة "ديوان الرقابة المالية" دور رقابي حاسم في عمليات الإصلاح عن طريق ترشيد الإنفاق الحكومي، وحسن استخدام المال العام حيث تعد وظيفة الرقابة التي يقوم بها ديوان المحاسبة بمثابة صمام الأمان وناقوس الخطر، الذي ينبه الجهات العليا بالدولة بمظاهر الفساد المالي المختلفة، التي ينتج عنها أخطاراً قد تؤدي في معظم الحالات إلى تردي المركز المالي للدولة ككل، وتأسيساً على ما سبق فإن هذه الورقة البحثية تهدف إلى تقييم الدور الفعلي لديوان المحاسبة، من خلال نظام الرقابة المطبق في ضبط وترشيد الإنفاق العام في ليبيا، وبالتالي تحقيق أهداف التنمية المنبثقة أساساً من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وذلك من خلال دراسة ميدانية للدور الفعلي لمفتشي ديوان المحاسبة عند مراجعة الجهات الخاضعة للرقابة العامة، وبعد تنفيذ الدراسة الميدانية على فروع ديوان المحاسبة بالمنطقة الشرقية على عينة من المراجعين الماليين طرفها، استطاعت الدراسة تقديم دليلاً علمياً، على أنه ليس هناك دور ملموس لديوان المحاسبة في ترشيد الإنفاق الحكومي لمواجهة الفساد في مؤسسات القطاع العام.

الكلمات الدالة: الإنفاق الحكومي - ديوان المحاسبة - الفساد.

Abstract

The Accounting Bureau has a pivotal control role in rehabilitation procedures by rationalizing government expenditures and improving the use of public funds. The audit function of the Accounting Bureau serves as a safety valve and a tocsin which alarms the supreme state authorities to various forms of financial corruption and risks that could lead to the

deterioration of the financial position of the State as a whole. Based on the above, this paper aims at assessing the actual role of the Accounting Bureau through the system of control applied in monitoring and rationalizing public expenditure in Libya and thus achieving the development objectives stemming mainly from the optimal use of the available resources. An empirical study was conducted to examine the actual role of the auditors' when reviewing entities under general control. Following the implementation of the field study on a sample of financial auditors from the branches of the Accounting Bureau in the Eastern Region, the study concluded by providing a scientific evidence that there is no significant role of the Accounting Bureau in rationalizing government spending to address corruption in public sector institutions.

Key words: government expenditure – Accounting Bureau – corruption.

مقدمة

تعد وظيفة الرقابة التي يقوم بها ديوان المحاسبة بمثابة صمام الأمان وناقوس الخطر، الذي ينبه الجهات العليا بالدولة بمظاهر الفساد المالي في صورة المخالفات والتجاوزات، التي ينتج عنها أخطار قد تؤدي في معظم الحالات إلى تردي المركز المالي للدولة بشكل عام، بل ومن شأنها أن تعرقل أو حتى توقف عمليات التنمية التي يرمي أي اقتصاد لتنفيذها، رغبةً في إحداث إصلاحات اقتصادية حقيقية على المدى المتوسط والطويل.

وكما هو معلوم فإن التوسع في الإنفاق العام على قطاعات الدولة المختلفة، بالغ الأثر الإيجابي على غالب مؤشرات التنمية شريطة أن يكون متبوعاً بآليات للرقابة عليه، لهدف ترشيد ذلك الإنفاق مما يقطع الطريق على الإسراف والتبذير بشكل يؤدي إلى ضياع الفائدة المرجوة منه.

مشكلة الدراسة

أصبحت ظاهرة الفساد المالي ظاهرة منتشرة في غالبية دول العالم، سواء المتقدمة منها أو النامية على حد سواء في الآونة الأخيرة مع اختلاف حدته.

إن من أهم الآثار السلبية لانتشار هذه الآفة على مستوى الوحدات المختلفة هو عدم الاستغلال الأمثل لمواردها، وتبذيرها أو احتلاسها مما يؤدي إلى عدم تحقيق هذه الوحدات لأهدافها، ولا يقتصر تأثير الفساد على مستوى

الوحدات أو المنظمات وإنما يتعدها إلى اقتصاد الدولة ككل، ليصبح عائقاً أساسياً أمام مسيرة التنمية الاقتصادية (الفطيسي، 2014م).

وتعتبر ليبيا من الدول التي اتبعت سياسات اقتصادية توسعية خلال الأعوام الماضية، وذلك بالتحديد في الفترة "2009-2013م" الأمر الذي أدى إلى تداولات كبيرة للمال العام داخل الوحدات العامة، ودون ضوابط حقيقية مما أثر سلباً بشكل أو بآخر على السنوات الماضية، الذي نتج عن العديد من العوامل الاقتصادية والسياسية خاصة مع تدهور أسعار النفط العالمية وانخفاض حجم الصادرات منه، التي تمثل المورد الأساسي لتمويل ميزانية الدولة.

وبالحديث عن ظاهرة الفساد في ليبيا فإن التقارير الدولية تقدم مؤشراً خطيراً يتطلب من الحكومة اتخاذ كافة التدابير لمواجهة، حيث أشار تقرير منظمة الشفافية الدولية للعامين "2011-2012م" أن ليبيا جاءت في المرتبة "168" و"160" على التوالي من أصل "183"، "176" دولة تضمنها التقرير، بينما احتلت المرتبة "17" على المستوى العربي لهاتين السنتين، وهو ما يشير بوضوح إلى استشراف هذه الظاهرة في الجهاز المؤسسي العام في ليبيا (جهاز المراجعة المالية، 2013م). ويضيف (John:2007م) أن عمليات الفساد المالي ترتبط بمدى ضعف وقوة النظام المحاسبي ونظم الرقابة الداخلية المطبقة بمختلف الوحدات العامة، وسياسات الدولة في الرقابة والمحافظة على المال العام، فعندما تهوي النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية إلى درجة ضعيفة أو غير مطبقة، فإن الفساد يتعايش معها ويستفيد من نقاط الضعف بما وينمو وتزداد حدته.

ومن هنا كان على عاتق ديوان المحاسبة "ديوان الرقابة المالية" في ليبيا دور رقابي حاسم في عمليات الإصلاح عن طريق ترشيد الإنفاق الحكومي، وحسن استخدام المال العام، مما يؤدي إلى الرفع من جودة الخدمات المقدمة من هذا الجهاز الرقابي للارتقاء بعمليات الإصلاح والتنمية.

وتأسيساً على ما سبق، واستشعاراً بحيوية الدور المفترض لديوان المحاسبة فإن الباحثين سيحاولان التعرف على مدى جودة الخدمات التي يقدمها ديوان المحاسبة في ليبيا للمجتمع، وعليه فإن هذه الدراسة تقوم على الإجابة عن السؤال الرئيسي التالي:

"ما أثر الدور الذي يلعبه ديوان المحاسبة في ترشيد الإنفاق الحكومي في ليبيا لمواجهة الفساد المالي بمؤسسات القطاع العام؟"

الدراسات السابقة

❖ دراسة (الباشا، 2005م) : بعنوان سبل تفعيل دور الرقابة لضبط الأداء المالي الخاص بالمدفوعات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، وهدفت هذه الدراسة إلى وضع تصور كامل لتطوير النظام الرقابي للمدفوعات

العامة، بالإضافة إلى الوقوف على الانحرافات خلال التنفيذ الفعلي للموازنة العامة، وقد توصلت إلى العديد من النتائج أهمها أن هناك قصورا تاما في تحليل الانحرافات الناتجة عن تنفيذ الموازنة، بالإضافة إلى عدم توثيق إجراءات الإنفاق الحكومي، قد أوضحت الدراسة بضرورة الاهتمام بالنظام المحاسبي لتفعيل الرقابة على المدفوعات العامة كذلك ضرورة إنشاء دوائر تُعنى بالانحرافات وتحديد أسبابها.

❖ (دراسة الدوسري، 2011م): بعنوان " تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت"، هدفت الدراسة إلى تحليل وتقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة بالكويت، حيث أجريت على عينة من المدققين الرئيسيين في ديوان المحاسبة الذين يمارسون الرقابة والتدقيق على المال بالمؤسسات العامة في الكويت، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن هناك تأثيرا إيجابيا للدورات التدريبية التي يقدمها الديوان في أداء مهام الرقابة المالية، بالإضافة إلى أن هناك تأثيرا لأدوات وأساليب الرقابة المستخدمة في أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة دعم الإدارة العليا للديوان إلى مدقي الديوان، وتوفير الأنظمة اللازمة لتنظيم عملية الرقابة، بالإضافة إلى ذلك ضرورة اهتمام الإدارة العليا بالديوان باستخدام أهم وأحدث أساليب الرقابة على الأداء، لضمان الحصول على أفضل النتائج حيث أوصت بضرورة زيادة وتوسيع الصلاحيات الممنوحة لديوان المحاسبة، للاستمرار في أداء دوره الرقابي على كافة المؤسسات والهيئات العامة كافة.

❖ (دراسة الحمروني وآخرون، 2012م) : بعنوان فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق دراسة تطبيقية، هدفت الدراسة إلى تقويم وقياس فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية المختلفة للوحدات والمؤسسات الرسمية في العراق، وكذلك تحديد جوانب القصور في الإجراءات المالية التي يمكن اتباعها لأغراض انتشار الفساد المالي، وقد توصلت الدراسة التي أجريت على جامعة الموصل كعينة للبحث للعديد من النتائج أهمها:- أن أغلب الدوائر الحكومية في العراق تعاني من الفساد المالي، وأن الرقابة المالية في الجامعة تفتقر للإجراءات الكاملة التي تحد من الفساد، وقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها:- ضرورة التكامل بين الرقابة الداخلية والخارجية، وإعادة النظر في الأساليب التي يتم اتباعها في الإجراءات الرقابية على العمليات المختلفة.

❖ (دراسة حلمي وآخرون، 2017م) : بعنوان دور المراجعة في ترشيد الإنفاق في الوحدات الحكومية في الجزائر، وهدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور أنواع المراجعة المختلفة في ترشيد الإنفاق الحكومي، إذ لم تقتصر

على المراجعة الحكومية "المراجعة الخاصة بديوان المحاسبة"، بل تناولت المراجعة الداخلية والخارجية، وكذلك وظيفة المراقب المالي في الاعتبار، وقد توصلت إلى عدة نتائج أهمها: -ضعف مؤشر الحرية الاقتصادية، وذلك من خلال كثرة الإنفاق الحكومي وارتفاع مستويات الفساد من جهة أخرى، كما توصلت إلى أن الإنفاق الحكومي ينبغي أن يخضع لعدة ضوابط منها: - المنفعة والعقلانية والرشد الاقتصادي بالإضافة إلى المرونة، كما توصلت أيضاً إلى أن التدقيق على الإنفاق الحكومي يقوم على ثلاثة أبعاد هي: - الرقابة المالية والقانونية، ورقابة الكفاءة ورقابة الفاعلية، و قد أوصت الدراسة بضرورة الاعتماد على مبدأ الموضوعية، ومعيار الكفاءة والنزاهة في تعيين مختلف الأجهزة المسؤولة عن عملية المراجعة الحكومية، وأوصت أيضاً بضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية والخارجية بما يؤدي إلى ضبط وترشيد الإنفاق العام، وتقليل فرص الاستنزاف المستمر للموارد المالية.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة بشكل رئيسي إلى التعرف على الدور الرقابي الذي يلعبه فعلاً ديوان المحاسبة في ليبيا، من خلال مراجعته الماليين "الموظفون الفنيون" للحد من الفساد المالي بمؤسسات القطاع العام، كما هدفت الدراسة بشكل فرعي أو إجرائي إلى التعريف نظرياً بالإنفاق العام وسبل ترشيده، بالإضافة لتوضيح ماهية الفساد المالي ومظاهره، وسبل علاجه، وآليات الرقابة عليه.

أهمية الدراسة

تعتبر الدراسة من الناحية النظرية من المساهمات القليلة للمكتبة المحاسبية في ليبيا، فيما يتعلق بالرقابة على الإنفاق على المؤسسات العامة، أما من الناحية العملية فإن الدراسة تعد من الدراسات النادرة جداً، حيث قدمت دليلاً علمياً من خلال التنفيذ الميداني على مستوى جودة خدمات المراجعين الماليين التابعين لديوان المحاسبة، وخاصةً في الظروف الاقتصادية الراهنة التي ألفت بظلالها السلبية على الاقتصاد الليبي ككل.

فرضيات الدراسة

بعد استعراض مشكلة الدراسة وأهدافها، وكذلك سؤالها الرئيسي ومن ثم تناول الدراسات السابقة فإنه بإمكان الباحثين صياغة فرضية الدراسة الرئيسية كما يلي:

"لا يوجد أثر للدور الذي يلعبه ديوان المحاسبة في ترشيد الإنفاق الحكومي في ليبيا لمواجهة الفساد المالي في مؤسسات القطاع العام".

ولغرض اختبار صحة هذه الفرضية الرئيسية "العدمية"، فقد صيغت الفرضيات الفرعية الخمس التالية في صورة فرضية العدم "الصفيرية" لكل منها: -

الفرضية الفرعية الأولى (H0(1) "لا يوجد أثر للدعم الذي تقدمه إدارة ديوان المحاسبة للمراجعين المحاسبين والموظفين الفنيين" لديه في ترشيد الإنفاق الحكومي، في مؤسسات القطاع العام في ليبيا".

الفرضية الفرعية الثانية (H0(2) "لا يوجد أثر للقوانين واللوائح والتشريعات النافذة والمطبقة من قبل ديوان المحاسبة في ترشيد الإنفاق الحكومي في مؤسسات القطاع العام في ليبيا".

الفرضية الفرعية الثالثة (H0(3) "لا يوجد أثر للإجراءات والأساليب الفنية التي يستخدمها المراجعون الماليون في ترشيد الإنفاق الحكومي في مؤسسات القطاع العام في ليبيا".

الفرضية الفرعية الرابعة (H0(4) "لا يوجد أثر للخبرات والكفاءات المالية والفنية في ديوان المحاسبة في ترشيد الإنفاق الحكومي في مؤسسات القطاع العام في ليبيا".

الفرضية الفرعية الخامسة (H0(5) "لا يوجد أثر للتعليم المهني المستمر والدورات التدريبية في ديوان المحاسبة في ترشيد الإنفاق الحكومي في مؤسسات القطاع العام".

الإطار النظري للدراسة

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة محاور أساسية يتناول الأول منها: -إبراز المفاهيم الخاصة بالإنفاق العام وطرق ترشيده، بينما يخصص المحور الثاني: -لتوضيح الفساد المالي وطرق مكافحته، وخصص المحور الثالث: -إلى مفاهيم الرقابة بالإشارة إلى دور ديوان المحاسبة الليبي.

❖ الإنفاق العام وطرق ترشيده لمنع استنزاف المال العام

أصبحت النفقات العامة أداة الدولة التي تستخدمها في تحقيق الدور الذي تقوم به في مختلف المجالات، فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة والبرامج الحكومية الخاصة بها، غير أن ذلك الإنفاق من الضروري أن يتميز بعدة ضوابط من أهمها العقلانية، والرشد الاقتصادي، والمرونة، والإنتاجية والعدالة، وكنتيجة لهذه الضوابط اختلفت النظرة

حول مفاهيم النفقة الحكومية كل حسب المدرسة أو المنطق الذي يعمل من خلاله، وسيتم توضيح ذلك في المباحث الآتية بشيء من الإيجاز.

- تعريف الإنفاق الحكومي ونشأته وأنواعه

ظهر مفهوم الإنفاق العام من خلال ما يعرف بالميزانية العامة للدولة، التي يرجع نشأتها إلى القرن السابع عشر في إنجلترا وبالتحديد عام "1688م"، ثم انتشرت في العديد من الدول منها فرنسا التي كان الهدف منها فرض رقابة السلطة التشريعية على الحكومة، من خلال وضع برنامج مالي مرتبط بفترة زمنية معينة للإنفاق وذلك لتحقيق أهداف معينة، ومن هنا فإن الإنفاق العام يعتبر وسيلة لإشباع الحاجات العامة، إذ عرفه علماء المالية العامة بأنه (يحيوي، 2010م) :- " مبلغ نقدي تقوم بإنفاقه الدولة بشكل عام بقصد تحقيق منفعة عامة"، بينما عرفه بعضهم الآخر (حامد، 1988م) بأنه:- "المبالغ النقدية التي تصدر عن القطاع العام بهدف تحقيق النفع العام"، كما اتفق العديد من الكتاب حول تعريف مفاده بأنه:- " تلك المبالغ المالية التي تقوم بصرفها السلطة العمومية ممثلة في الحكومات أو الجماعات المحلية"، ومن خلال التعريفات السابقة تبرز الأركان الأساسية للنفقة العامة وهي كالتالي :

- النفقة العامة مبلغ نقدي، وبالتالي فإن الوسائل غير نقدية التي تقوم الدولة ببذلها لا تعتبر من ضمن النفقات العامة.
- تتم النفقة من خلال جهة عامة، ويقصد بذلك المبالغ النقدية المنفقة من طرف الدولة متمثلة في مؤسساتها العامة وهيأتها ومؤسساتها، التي تتمتع بالشخصية الاعتبارية الكاملة.
- تحقيق منفعة عامة لكي تكون النفقة عامة، ينبغي أن تحقق منفعة عامة ولا يمكن أن تكون بأي حال منفعة خاصة.

وينقسم الإنفاق الحكومي إلى عدة أشكال وتصنيفات، فمنهم من صنفها: إلى نفقات عادية وهي التي تمول مباشرة من إيرادات الدولة، ونفقات غير عادية وهي التي تمول من إيرادات غير عادية كالقروض، بينما هناك من صنفها: إلى نفقات حقيقية، وهي النفقات التي تقوم بها الدولة مقابل الحصول على السلع والخدمات بل تشمل أيضاً أجور الموظفين وغيرها، ونفقات تحويلية ويقصد بها ما تقوم الدولة بصرفه فيما يتعلق بالدعم المقدم لفئات محدودة، بالإضافة إلى ذلك هناك من صنف الإنفاق إلى: إنفاق إداري وآخر استثماري، حيث يقصد بالإداري:- الإنفاق اللازم لقيام الدولة بمهامها المختلفة مثل أجور الموظفين، وقد يطلق على هذا النوع من النفقات بالنفقات الجارية، أما النفقات الاستثمارية فهي النفقات التي تساهم في زيادة الإنتاج الوطني والتوسع الاقتصادي، ومن أمثلته الإنفاق اللازم لإنشاء الطرق والمستشفيات وتجهيز المؤسسات، ولعل أكثر التصنيفات وضوحاً هو الذي صنف الإنفاق إلى إنفاق استهلاكي، وهو الذي لا تحصل الدولة على مقابل له، وإنفاق استثماري الذي ينقسم

إلى شكلين يختص الأول:- بالبنية التحتية كإنشاء الطرق والجسور ونفقات، الشكل الثاني:- هي الإنفاق على القطاعات الاقتصادية، كالمشاريع الصناعية والزراعية والمشاريع ذات الطابع التجاري.

- طرق ترشيد الإنفاق العام

تشير الكثير من الدراسات إلى أن هناك ارتباطاً قوياً بين الإنفاق العام وظاهرة تزايد النفقات العامة، وتزايد النفقات العامة مع تزايد الدخل القومي للبلد، فهناك علاقة طردية بين الإثنين، الأمر الذي أفرز ما يعرف بمفهوم ترشيد الإنفاق العام، حيث أوضح البعض (عياش وآخرون، 2014م) أن مفهوم ترشيد الإنفاق العام يشير إلى العمل على زيادة فعاليته بالقدر الذي يمكن معه زيادة قدرة الاقتصاد القومي، على تمويل ومواجهة التزاماته الداخلية وعليه فإن ترشيد الإنفاق العام لا يقصد به تقليص الإنفاق، ولكن يقصد به الحصول على أعلى إنتاجية عامة ممكنة بأقل قدر ممكن من الإنفاق والإسراف.

كما أشار تقرير برنامج الأمم المتحدة الإنمائي عام "2009م" (UNDP)، بأن ترشيد الإنفاق العام يشير إلى تحقيق أكبر نفع للمجتمع، عن طريق رفع كفاءة هذا الإنفاق إلى أعلى درجة، والقضاء على أوجه الإسراف والتبذير، ومحاولة تحقيق التوازن بين النفقات العامة والموارد المتاحة للدولة".

وتقوم معظم دول العالم على حد سواء بطرح العديد من البرامج والخطط، التي تهدف إلى ترشيد الإنفاق العام، وذلك بوضع آليات وخطط تسعى من ورائها إلى إنجاح برنامج الترشيد وتحقيق الهدف المرجو من ذلك الإنفاق، غير أن نجاح أي برنامج يسعى لترشيد الإنفاق العام يتوقف على العديد من العوامل من أهمها ما يلي:

1. تحديد الأهداف بدقة: بمعنى أن يكون هناك أهداف واضحة للبرامج الحكومية بمختلف أنواعها.
2. تحديد الأولويات: في ظل الموارد المحددة يتعين على القائمين على الإنفاق الحكومي وضع أولويات تهدف إلى إشباع الحاجات الأكثر إلحاحاً.
3. التقييم الدوري لبرامج الإنفاق الحكومي أو العام: بمعنى أن يكون هناك تقييم حول كفاءة وفعالية أداء الوحدات والأجهزة الحكومية، عند قيامها بتنفيذ البرامج والمشاريع الموكلة إليها.
4. عدالة الإنفاق العام: لتحقيق الفائدة والعائد المرجحون من الإنفاق العام، فإنه من الضروري أن تسعى الدولة لتحقيق أكبر درجة ممكنة من العدالة في توزيع المنافع والخدمات الناتجة عن الإنفاق العام.
5. تفعيل دور الرقابة على النفقات العامة: ويتم ذلك من خلال وجود أجهزة رقابية على مستوى عال من الدقة، تعمل على التأكد من بلوغ الأهداف المرجوة في النفقات العامة دون أن يكون هناك هدر أو استنزاف لها.

- واقع الإنفاق الحكومي "العام" في ليبيا

لقد كان للطفرة النفطية بداية الألفية الثالثة أثرها على توجه الإنفاق العام وتوسعه، حيث تبنت الدولة عقب الارتفاع الكبير في أسعار النفط خلال السنوات الأخيرة من العقد الماضي سياسة مالية توسعية، وذلك من خلال جملة من الإصلاحات، واستمر هذا الإنفاق حتى بعد أحداث 17 فبراير لعام "2011م"، بل تزايد بشكل مفرط، وبالرغم من ذلك إلا أنه لا يوجد أثر ملحوظ لذلك الإنفاق، بل أدى إلى زيادة وتفشي العديد من الظواهر الخاصة بالفساد بأشكاله المختلفة، وقد أوضح ديوان المحاسبة الليبي في العديد من التقارير أوجه ذلك الفساد.

ويمكن القول إن هناك ارتباط بين الاقتصاد الليبي وتمويل الميزانية العامة، وكذلك ارتفاع وانخفاض احتياط النقد الأجنبي بأسعار النفط العالمية، التي شهدت تدهوراً حاداً من عام "2012م" وحتى عام "2014م"، التي وصل فيها سعر (خام برنت) إلى أدنى مستوى له مسجلاً سعراً أقل من "46" دولاراً للبرميل، حيث مثل ذلك خط انخيار في مساهمة الناتج النفطي إلى إجمالي الناتج المحلي، بالإضافة إلى ذلك انخفاض الإنتاج النفطي الناتج عن الظروف الأمنية والاضطرابات الواقعة في حقول الإنتاج وموانئ التصدير.

وتؤكد البيانات الصادرة من جهات الاختصاص بالدولة الليبية، أن حجم الإنفاق العام خلال عام "2013م" كان الأعلى مقارنةً بالسنوات السبع الماضية، سواء على إجمالي النفقات العامة أو على مستوى أبواب الميزانية، غير أن المثير للجدل أن حجم الإيرادات العامة انخفض بمعدل "77%" عما كان عليه في عام "2012م"، هذا فيما يتعلق بالإيرادات النفطية، بينما تراجع أيضاً الإيرادات السيادية للدولة حيث انخفضت بمعدل "30%" عما كانت عليه خلال عام "2012م"، إن ذلك أدى بدوره إلى عجز غير مسبوق في عام "2014م"، ويتضح ذلك من خلال أعلى نسبة انخفاض في الناتج النفطي الذي وصل إلى "48%"، كذلك تشير البيانات إلى انخفاض حجم الاحتياطيات الأجنبية لدى مصرف ليبيا المركز بين عامي "2012م" إلى عام "2014م"، حيث كانت "118" مليار دولار خلال عام "2012م" لتصل إلى "86.3" مليار دولار عام "2014م"، ويرجع ذلك إلى تدني إنتاج النفط المصاحب بعدم الترشيد في الإنفاق العام، ولعل أهم تلك المظاهر الخاصة بعدم الترشيد بالإنفاق العام هو التراخي في ملف المرتبات كونه يستهلك أكثر من "50%" من إنفاق الدولة، وتناميها بشكل مخيف (تقرير المنظمة الليبية للسياسات والاستراتيجيات، 2015م).

❖ الفساد المالي وطرق مكافحته

- مفهوم الفساد وأنواعه

يواجه العالم بشكل عام وليبيا بشكل خاص ظاهرة خطيرة آخذة بالتوسع بشكل كبير وملحوظ بالتحديد في الآونة الأخيرة، حيث تعتبر أخطر من الحروب التقليدية، وذلك لما لها من آثار اقتصادية واجتماعية سلبية وهو ما يعرف بالفساد "CORRUPTION"، وللفساد صور وأشكال متعددة منها: -الفساد المالي والإداري، والأخلاقي، والفساد السياسي الناتج عن سوء استخدام السلطة والوساطة والمحسوبية (خليل، 2008م)، ويعتبر الفساد المالي "Financial Corruption" هو الأكثر انتشاراً أو ممارسةً مقارنةً بالأشكال الأخرى.

تعددت التعريفات المصاحبة لمصطلح الفساد، فالبعض (Aforth and Anand,2003) عرفه بأنه: -إساءة استخدام السلطة للحصول على مصالح شخصية، أما (Windsor,2004) فيرى أن الفساد: - يشير إلى فشل القيم والاعتبارات الأخلاقية، وتفضيل مصلحة الفرد على مصلحة المجتمع، أما منظمة الشفافية والنزاهة الدولية فتشير إلى أن الفساد هو: -إساءة استخدام السلطة الممنوحة لتحقيق مكاسب خاصة، ولا يشمل هذا التعريف العاملين في القطاع العام فقط وإنما في القطاع الخاص أيضاً (Daniada, 2003)، أما فيما يتعلق بالفساد المالي والإداري فإنه يمكن تمييزه بأن الفساد الإداري هو المخالفات التي يقوم به الموظف أثناء تأديته لمهام وظيفته، أما الفساد المالي: - فهو عبارة عن الانحراف ومخالفة القوانين والقواعد والأحكام وتوجيهات التي تنظم سير العمل المالي في الدولة (أحمرو، 2005م).

وللفساد أنماط مختلفة ومتعددة، فالبعض صنفها على أساس مستوى الفساد، فهناك الفساد الأكبر والفساد الأصغر، وهناك من صنفها على أساس القطاع، حيث قسمها إلى الفساد في القطاع العام والفساد في القطاع الخاص، كما صنفها بعضهم على أساس المجال وكانت كالتالي (الدعيمي، 2010م):

- الفساد السياسي، متمثلاً في سوء استخدام السلطة.
- الفساد المالي، ويتعلق بالممارسات المالية غير القانونية.
- الفساد الأخلاقي، ويتعلق بالسلوك الشخصي للعاملين.
- الفساد الإداري، ويتعلق بكافة الأعمال غير القانونية المخالفة للوائح الإدارية.

مما سبق يتضح أن هناك أشكالاً مختلفة للفساد، إلا أن ما يهمنا هنا هو الفساد المالي والخاص بالممارسات المالية المتعددة غير القانونية، فمن أمثلة تلك الممارسات المالية غير القانونية التالي:

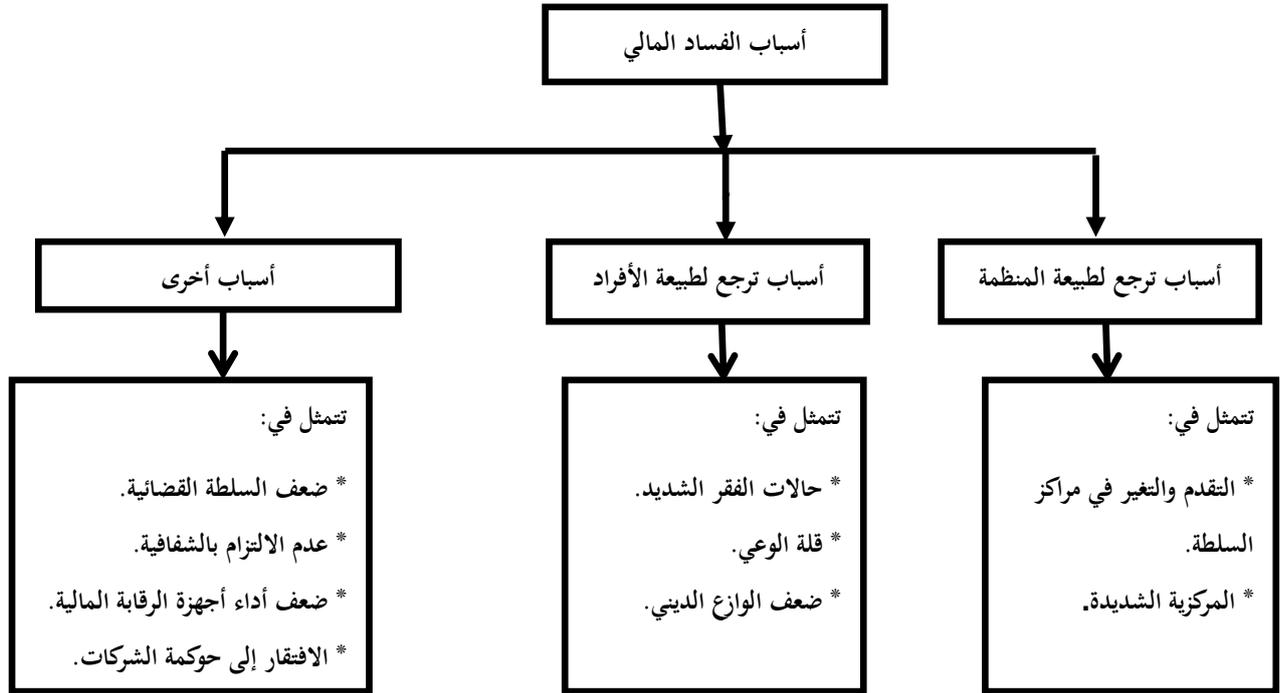
- مخالفة القواعد والأحكام المالية المنصوص عليها بالقانون.
- الإسراف والاعتداء على المال العام.
- تهريب الأموال إلى خارج البلد.

- استغلال الثغرات في إجراءات الرقابة المالية.

ويأخذ الفساد المالي أحد شكلين: - إما أن يكون بشكل مباشر: وهو الذي يكون في حالة قبض الأموال مباشرة ويطلق عليها الاختلاس أو السرقة، أو أن يكون بطرق غير مباشرة، كإعطاء خدمات غير شرعية يتم استغلالها للحصول على منافع مالية من ورائها.

- أسباب الفساد وطرق مكافحته:

صُنفت أسباب الفساد إلى ثلاثة محاور أساسية يمكن تلخيصها بالجدول التالي:



- أساليب معالجة الفساد

يمكن القول إن مواجهة الفساد عملية صعبة تتطلب جهود كبيرة وخططا وإجراءات طويلة الأمد، ويعود هذا إلى أن أسباب الفساد كثيرة ومتعددة كذلك فإن مجالته وأشكاله تتجدد من حين إلى آخر، مما يجعل عملية اكتشافه ومعاقبة فاعليه مسألة غير سهلة (نجم، 2000م)، لذلك فإن أساليب مواجهة الفساد متنوعة ومختلفة منها: -المباشرة ومنها غير مباشرة وكذلك هناك الأساليب الوقائية والأساليب العلاجية، غير أن المتعارف عليه أن تغير أشكال الفساد يستلزم تغير أساليب ووسائل محاربه.

إن محاربة الفساد تتطلب وضع استراتيجيات محددة يتم الالتزام بها وتنفيذها، غير أن هذه الاستراتيجيات تتطلب توفير العديد من العوامل لنجاحها يوضحها البعض (الكبير، 2005م) بالآتي: -

- توفر الدعم والإرادة السياسية لمكافحة الفساد.
- التوعية العامة بالفساد وأشكاله وأضراره.
- لا بد من التركيز على إحياء القيم الدينية التي ابتعد المجتمع عنها.
- التخلص من ثقافة الفساد بزيادة الوعي حول التكاليف الباهظة التي يسببها.
- توفير المعلومات عن الفساد وأنواعه وأسبابه والقائمين به، حيث أنه بزيادة المعلومات عنه تزيد طرق اكتشافه ومحاربه.
- تبادل الخبرات مع الدول الأخرى في مجال الوقاية من الفساد.

كما يلخص البعض الآخر تلك الاستراتيجيات كما يلي (محمود، 1997م): -

- إصلاح الأساس المادي للوظيفة العامة.
- مراجعة السياسات والإجراءات الرقابية.
- الحاجة إلى زرع القيم لتكون أكثر تلائماً مع الظروف الاجتماعية.
- حسن اختيار القيادات الإدارية من النواحي العلمية.
- ردع الانحرافات من خلال القيام بالإجراءات التفتيشية المستمرة.
- تبسيط الإجراءات في الأجهزة الحكومية وعدم تعقيدها، والعمل على تطويرها بشكل دوري.
- إنشاء جهاز في الدولة يتقبل الشكاوى والاتصالات بشأن الفساد الإداري.

- واقع الفساد المالي في ليبيا

مرت ليبيا خلال السنوات الأخيرة بالعديد من الأحداث العصبية الناتجة عن التخبطات السياسية تحديداً، حيث ظهرت نتيجة لتلك الأحداث طرق وأساليب جديدة للفساد لم يعهدها المجتمع الليبي من قبل، بل امتد وانتشر في كل مفاصل الدولة حتى غدت ليبيا من الدول المتقدمة والمتطورة في هذا المجال، فقد صُنفت من قبل جهات دولية عالمية مسؤولة عن مكافحة الفساد في درجات متقدمة بين دول العالم، من بين تلك الجهات منظمة الشفافية العالمية التي تصدر مؤشر مدركات الفساد منذ العام "1995م"، ويتم بناءً عليه ترتيب الدول وفقاً لدرجة وجود الفساد بها، خاصةً في القطاع العام على شكل سلم من عشر درجات، يبدأ من صفر "أعلى مستوى الفساد" إلى عشرة "الأقل فساداً" وتعتبر الدول التي تسجل أقل من خمسة درجات تواجه مشكلة فساد حقيقية.

ويُظهر الجدول رقم "1" مؤشر مدركات الفساد في ليبيا وترتيبها دولياً وعربياً للسنوات "2008 إلى 2016م".

جدول رقم " 1 "

مؤشر مدركات الفساد في ليبيا للسنوات من 2008-2016

الترتيب عربياً	الترتيب دولياً	المؤشر	سنة
14	126	6.2	2008
16	130	5.2	2009
16	146	2.2	2010
17	168	2	2011
17	160	1.2	2012
17	160	1.2	2013
18	161	1.1	2014
18	161	1.1	2015
19	169	1.0	2016

المصدر (Transparency international webpage)

نلاحظ من الجدول أن معدل الفساد في ليبيا في تزايد مستمر، حيث إن مؤشر مدركات الفساد قد انخفض تدريجياً خلال سنوات من "6.2 إلى 1.0"، وتراجع بذلك ترتيب ليبيا دولياً من المرتبة "126" عام "2008م" إلى المرتبة "169" في عام "2016م"، وكذلك عربياً من المرتبة "14" سنة "2008م" إلى المرتبة "19" سنة "2016م"، وهذا يعتبر مؤشر على زيادة تفشي الفساد، وأن ليبيا كدولة تواجه مشكلة حقيقة في هذا الشأن.

ويؤكد (جمعة، 2008م) أن أهم العوامل التي تساهم في ممارسة الفساد وضعف الأداء، على مؤشر مدركات الفساد للدول العربية بما فيها ليبيا هو كثافة الإجراءات البيروقراطية، وانتشار الرشوة في الإدارات العامة، وإهدار الموارد وسوء إدارة القطاع العام، والاختلاسات والتفاسد في ملاحقة جرائم الفساد (المهايني، 2009م).

❖ مفاهيم الرقابة والرقابة المالية على أجهزة الدولة

تعتبر الرقابة بشكل عام أحد أهم مكونات العمليات الإدارية، وهي التي تشكل سلسلة مترابطة مع باقي مكونات العملية الإدارية كالتخطيط والتنظيم والتوجيه، تهدف إلى نجاح المؤسسة التي تُمارس فيها تلك العمليات، فالرقابة بصفة عامة يُنظر إليها بأنها عنصر أساسي من عناصر العملية الإدارية، تهدف إلى متابعة مدى النجاح في تحقيق الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا.

- مفهوم الرقابة والرقابة المالية

لقد تعددت التعريفات الصادرة بشأن الرقابة بشكل عام وتنوعت بحسب الزاوية التي ينظر من خلالها كل منهم، فقد عرفها البعض بأنها: -"التحقيق فيما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة" كما عرفها (فؤاد، 1997م) بأنها: "وظيفة تقوم بها السلطات المختصة بقصد التحقق من أن العمل يسير وفقاً للأهداف المرسومة".

أما فيما يتعلق بالرقابة المالية فقد مر تعريفها بتطورات عديدة، فعند التطرق لمفهوم الرقابة المالية ينصرف المهتمين بالأمور الحسابية لكونها أداة للتدقيق وتشخيص الانحرافات في الأداء بين المخطط والفعلي.

وعرفها البعض بأنها: "ذلك النوع من الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والمحاسبية والإدارية، والتأكد من مشروعية النفقة واتفاقها مع الأحكام والقوانين النافذة، كما عرفتها لجنة التدقيق "Committee of Auditing Procedures" المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" "American Institute of Certified Public Accountants" بأنها: - الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية الأصول المالية وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية، وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية (عبدالرازق، 2000)، ولتحقيق تلك العناصر المطلوب إنجازها فإن هناك من يؤكد (Beasnt, 2005) على أن هناك ثلاثة أنظمة للرقابة تعمل من أجل رقابة أكثر فاعلية وكفاءة وهي :

جدول رقم " 2 "

تقسيمات نظم الرقابة

النوع	المفهوم
الرقابة الاستراتيجية	تنحصر في دفع الإدارة العليا المنظمة نحو النمو والنجاح.
الرقابة الإدارية	المسؤولية تكون ملقاة على عاتق الإدارة الوسطى.
الرقابة التنفيذية	وتكون خلال المستويات الدنيا وتتحقق بالرقابة على التكاليف ووضع قواعد الأداء.

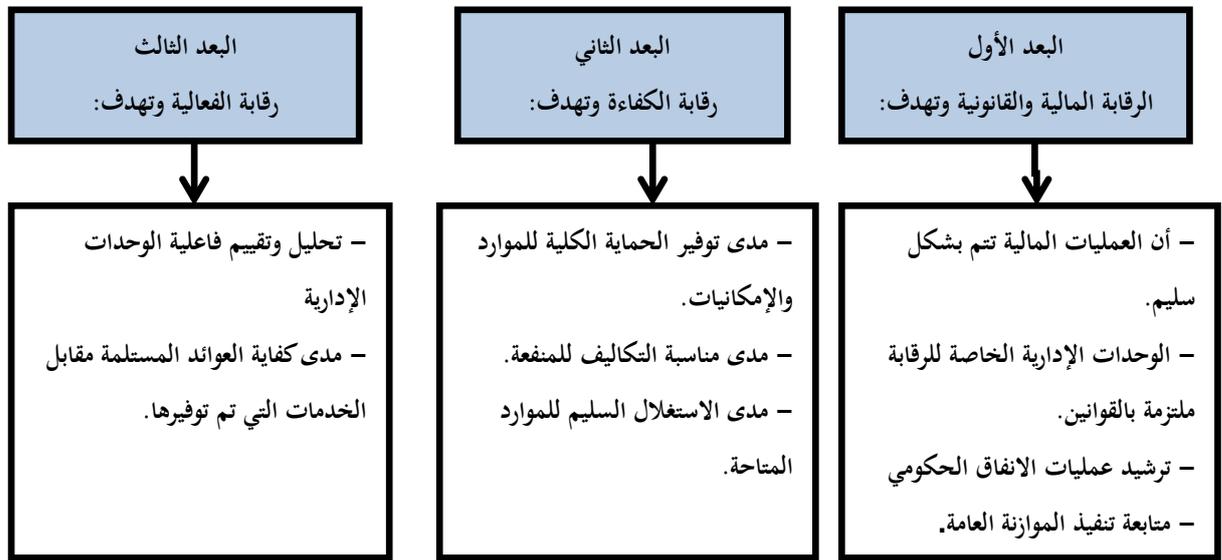
*المصدر: تلخيص الباحثين لعدة دراسات سابقة

وتهدف الرقابة المالية في القطاع العام إلى حماية المال العام من الأخطاء والانحرافات من خلال مراقبة الأنشطة والأعمال المالية، خاصةً أمام الانتشار الواسع لعمليات الاختلاس من المال العام، فقد أوضحت لجنة الأدلة والمصطلحات التابعة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، بأن الرقابة المالية في القطاع الحكومي تأخذ أحد شكلين: -

- رقابة مالية داخلية: -تقوم بها أجهزة رقابية مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة.
- رقابة مالية داخلية: -تقوم بها أجهزة رقابية مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة، وتقوم بوظيفة ما يعرف بالمرجعية الحكومية كالعامل الذي يقوم به ديوان المحاسبة مثلاً، حيث عرفت المراجعة والتدقيق الحكومي على أنها: -" فحص كفاءة وفعالية أنشطة الوحدة الحكومية، والتأكد من استخدام الموارد الموضوعة تحت تصرفها على نحو اقتصادي مما يجعل الانفاق العام ثلاثة أبعاد كما أوردها البعض (حلمي وآخرون، 2017م) وهي:

الشكل رقم " 1 "

أبعاد الإنفاق العام



*المصدر: من إعداد الباحثين

وفقاً لذلك التصور فإن عملية المراجعة والرقابة الحكومية تتم وفقاً لمجالين: -الأول الرقابة المالية والثاني الرقابة

على الأداء.

- أنواع الرقابة المالية ومبادئ الرقابة على المال العام

صنف الكثير أنواع الرقابة المالية إلى العديد من التصنيفات وذلك حسب المجال الذي ترى منها الرقابة فمنها:

- من حيث الزمن: فقد صنفها الكثير إلى رقابة مالية سابقة ورقابة مالية مرافقة وأخرى لاحقة.
- من حيث المجال: فقد صنفها الكثير إلى رقابة محاسبية وأخرى إدارية "على البرامج" ورقابة اقتصادية، غير أن أهم التصنيفات هو الذي سبقت الإشارة إليه وهو الرقابة الداخلية والخارجية ويضاف إليها الرقابة الذاتية.

إن إجراءات الرقابة على أداء المؤسسات العامة قد تختلف من مؤسسة إلى أخرى، وقد تختلف أيضاً باختلاف نوع النشاط الذي تمارسه كل مؤسسة على حده، لذلك فإنها تشارك فيها الرقابة والمراجعة الحكومية باختلاف أنواع وأنشطة المؤسسات العامة وهي (Druker,2005):

- يجب أن يتميز نظام الرقابة بالسهولة والوضوح، وأن يتلاءم مع طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها وظروف عملها.
- ينبغي أن يتمتع نظام الرقابة بالمرونة، وأن تكون الوسائل الرقابية وكذلك المعايير قابلة للتطوير والتعديل.
- يجب أن تتم في الوقت المناسب والمحدد للقيام به.
- يجب أن يكون الهدف من الرقابة إيجابياً وهو تحسين الأداء.
- أن يكون البرنامج الرقابي المراد تطبيقه اقتصادياً يتلاءم مع المنفعة المتوفرة.

- الرقابة المالية في ليبيا ودور ديوان المحاسبة

الرقابة المالية في ليبيا تمارس من خلال العديد من الجهات المنوطة بما تلك الوظيفة، وفقاً للقوانين واللوائح و الأنظمة السارية فمنها الرقابة المالية الداخلية وهي التي تقوم بها الإدارات والأقسام ومكاتب المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية، وهناك رقابة وزارة المالية التي يقوم بها المراقبون الماليون التابعون لها بالجهات المختلفة، غير أن الجهة الرسمية الأولى التي تمارس الرقابة المالية هي ديوان المحاسبة، فهي الجهة التي تمارس الرقابة المالية والمحاسبية على المال العام، وذلك من خلال قيام موظفو الديوان بمراجعة التفتيش على هذه الجهات.

لقد مر ديوان المحاسبة الليبي بالعديد من المراحل من حيث فصل أو دمج بعض الاختصاصات عنه فقد صدر قانون رقم "11" لسنة "1996م" الذي دمج جهاز الرقابة المالية والرقابة الإدارية معاً، ثم بعد ذلك صدر قانون رقم "13" لسنة "2003م" الذي أعاد عملية الفصل في الاختصاصات، ثم بعد ذلك أيضاً صدر القرار رقم "113" لسنة "2011م"، الذي أعاد دمج الاختصاصات ليستقر في نهاية الأمر بصدور القانون رقم "19" لسنة "2013م"، الذي صدر بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة وذلك بفصل ديوان المحاسبة عن الرقابة الإدارية.

ويهدف ديوان المحاسبة الليبي وفقاً للقانون رقم "13" إلى تحقيق رقابة فعالة على المال العام من خلال جملة من الإجراءات تتمثل في:

- مدى ملاءمة أنظمة الرقابة الداخلية.
- سلامة التصرفات المالية.
- صحة القيود المحاسبية.

- الكشف عن المخالفات المالية.

والجدير بالذكر أن الديوان يقوم وفقاً للقانون بمراجعة جميع الشركات والمؤسسات العامة التي تزيد حصة الدولة عن "25%" من رأس مالها، أو الجهات التي تدعمها بشكل مباشر أو غير مباشر.

ويقوم ديوان المحاسبة بإصدار تقرير سنوي عن أعمال الرقابة والمراجعة، التي قام بها ومراجعة آخر التقارير الصادرة عن عام "2014م"، وحدد هذا التاريخ استناداً إلى أن الديوان بعد هذا التاريخ أصبح يعمل بشكل منقسم، أي ديوان المنطقة الشرقية وديوان المنطقة الغربية، ولذلك فإنه تم النظر إلى أهم الملاحظات الواردة بتقرير الديوان، التي أشارت إليها أيضاً التقارير الصادرة عن المنظمة الليبية للسياسات والاستراتيجيات "Libyan Organization of Policies and Strategies" كملخص لتقارير الديوان ومن أهمها:

- يوجد قصور وضعف في نظام الرقابة المالية مثل ضعف نظام الرقابة الداخلية، وإقفال مسك الدفاتر وغيرها.
- مخالفة القوانين والتشريعات النافذة مثل عدم التقيد بالصرف في حدود المخصصات المعتمدة.
- عدم مراعاة الكثير من المبادئ المحاسبية مثل: -التأخر في إقفال الميزانيات في مواعيدها، وتحميل السنة المالية بمصروفات سنوات سابقة.
- التوسع في الصرف مثل: -المبالغة في صرف التعويضات، والصرف على المشاريع الوهمية، ودلالات فساد المرتبات وازدواجية الرقم الوطني.
- ضعف أنظمة الجباية والتحصيل مثل: -التراخي في تحصيل الإيرادات، ضعف وقصور معظم الجهات في متابعة تحصيل ديونها.

❖ منهجية الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة فقد قام الباحثان بالاعتماد على المنهج الاستقرائي "Induction Approach" في مراجعة أدبيات موضوع الدراسة، ومن ثم صياغة فرضيات الدراسة، ثم استخدام المنهج الاستنباطي "Deduction Approach" الذي يقوم على اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج، وقد تم تقسيم منهجية الدراسة إلى شقين أساسيين هما:

الجانب النظري: استطلاع الأدب المحاسبي والمعايير المحاسبية المتعلقة بمتغيرات الدراسة لتكوين خلفية نظرية للموضوع.

الجانب العملي: تم خلاله استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم الاعتماد في تجميع البيانات الأولية للدراسة عن طريق قائمة الاستقصاء، التي تم إعدادها وتوزيعها على عينة الدراسة المختارة.

- مجتمع عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع فروع ديوان المحاسبة بالمنطقة الشرقية التي شملت كل من :- فرع بنغازي، فرع إحدابيا، فرع المرج، فرع الأبيار، وفرع البيضاء وانحصرت العينة في المراجعين العاملين في فروع الديوان سابقة الذكر، الذين يمارسون الرقابة والمراجعة على أعمال المؤسسات العامة وقد تم توزيع عدد "100" استمارة استبيان، وتم استرداد "78" استمارة، وقد بلغت نسبة الردود "78%"، ومن خلال تفرغ استمارات الاستبيان تم استبعاد عدد "8" استمارة لعدم صلاحيتها أو لعدم اكتمال تعبئتها، وبذلك استقرت العينة على "70" مرجعا يمارس الرقابة والتدقيق ويوضح الجدول التالي عدد ونسبة الاستبيانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل.

جدول رقم "3"

الاستمارات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

النسبة	العدد	البيان
%100	100	الاستمارات الموزعة
%78	78	الاستمارات المستردة
%8	8	الاستمارات المستبعدة
%70	70	الاستمارات الصالحة للتحليل

- أداة الدراسة

قام الباحثان باستخدام استمارة الاستبيان وفقاً لمقياس (ليكرت "Likert Scale") خماسي الدرجات، وقد قام الباحثان بتطوير وتصميم الاستمارة بحيث غطت جميع فرضيات الدراسة.

- اختيار ثبات وصدق أداة الدراسة

لاختبار صدق وثبات استمارة الاستبيان قام الباحثان باستخدام اختبار "ألفا كرونباخ" لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة "استمارة الاستبيان"، وقد بلغ معامل ألفا كرونباخ "96.75%"، وهي نسبة مقبولة، وذات اعتمادية عالية، ويوضح الجدول رقم "3" معامل الثبات لكل محور من محاور استمارة الاستبيان.

جدول رقم (4)

معاملات الثبات لكل فرضية من فرضيات الدراسة

معامل الثبات	الفرضية	تسلسل الفقرات
%98.81	الفرضية الأولى	5-1
%94.72	الفرضية الثانية	11-6
%96.5	الفرضية الثالثة	17-12
%89.90	الفرضية الرابعة	22-18
%91.27	الفرضية الخامسة	27-23
%96.75	المعدل العام	27-1

- المعالجة الإحصائية

بعد الانتهاء من عملية جمع البيانات حول متغيرات الدراسة المختلفة، تم إدخالها إلى الحاسب الآلي لاستخراج النتائج الإحصائية وذلك باستخدام برنامج "SPSS" Statistical Package for Social Science وتمت المعالجة باستخدام الأساليب الإحصائية المختلفة، التي كانت كالتالي:

▪ مقاييس الإحصاء الوصفي للبيانات الأولية للدراسة

إن التحليل الإحصائي الوصفي لبيانات أو متغيرات الدراسة "Descriptive Statistics"، يقوم على إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتوزيع التكراري والنسب المئوية، وذلك بهدف التعرف على البيانات الديموغرافية لمفردات عينة الدراسة "خصائص عينة الدراسة" وقد كانت كالتالي:

الجدول رقم (5)

توزيع عينة الدراسة للمراجعين في ديوان المحاسبة حسب الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	الخبرة بالمراجعة
%24.3	17	5 سنوات فأقل
%40	28	أكثر من 5 سنوات إلى 10 سنوات
%31.4	22	أكثر من 10 سنوات إلى 15 سنة
%4.3	3	أكثر من 15 سنة
%100	70	المجموع

وتبين من خلال الجدول السابق أن نسبة "35%" وما يزيد من عينة الدراسة هم ممن يملكون خبرة في مجال المراجعة تزيد عن "10" سنوات، وهذا يعني أن هؤلاء المراجعين يمتلكون خبرة لا يستهان بها في مجال المراجعة، يفترض أن تؤهلهم للقيام بالوحدات التي تمثلها عليهم طبيعة العمل في ديوان المحاسبة.

ويوضح الجدول رقم (6)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	الخبرة بالمراجعة
36%	25	دبلوم عالي
29%	10	بكالوريوس
20%	15	ماجستير
15%	10	أخرى
100%	70	المجموع

يتضح من الجدول السابق أن هناك نسبة كبيرة من مفردات العينة ذات مؤهلات عالية، وهذا يزيد من درجة التأكد، حيث يفترض أن تكون مفردات العينة على درجة من الثقة والقدرة في إنجاز الأعمال الموكلة لهم.

جدول رقم (7)

توزيع مفردات العينة حسب التخصص

النسبة المئوية	التكرار	التخصص
65.7%	46	محاسبة
10%	7	إدارة أعمال
4.3%	3	اقتصاد
20%	14	تمويل
100%	70	المجموع

يتضح من الجدول السابق بأن النسبة الأكبر من عينة الدراسة هم من تخصص المحاسبة حيث بلغت النسبة "65.7%" من إجمالي عينة الدراسة، وبالتالي يقدم لفئة المراجعين ميزة إضافية في القدرة على اكتشاف الأخطاء وتصحيح المسارات الخاطئة.

■ نتائج الإحصاء الوصفي والتحليلات الخاصة بمتغيرات الدراسة

من خلال هذا الجانب سنتناول التحليل الإحصائي الوصفي لكل فرضية من الفرضيات الفرعية للدراسة كما يلي:

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالفرضية الفرعية الأولى:

الجدول رقم (8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الفرعية الأولى

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	التسلسل
2	0.85	2.975	تحرص إدارة ديوان المحاسبة على أن توفر إدارة المؤسسات العامة لمراجعي الديوان متطلبات ومستلزمات الرقابة الكافية.	1
3	0.81	2.615	تقوم إدارة الديوان بمتابعة إجراءات الرقابة المطبقة من قبل المراجعين.	2
4	0.91	2.115	تحافظ إدارة الديوان للمراجعين استقلاليتهم لممارسة مهامهم بالجدوة المطلوبة.	3
5	0.95	2.065	توفر إدارة الديوان خطط مستقبلية وبرامج لتطوير إجراءات الرقابة على المؤسسات العامة.	4
1	0.81	3.001	تحرص إدارة الديوان على مناقشة تقارير الأداء المقدمة من قبل المراجعين.	5
-	0.85	2.375	متوسط القيم.	

تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين "2.065 - 3.001" وأن العبارة رقم "5" التي تنص على مناقشة التقارير المقدمة من قبل المراجعين هي الأعلى، بينما كانت أصلها هي وجود خطط مستقبلية لتطوير إجراءات الرقابة.

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الفرعية الثانية

جدول رقم (9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الفرعية الثانية

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	التسلسل
1	0.947	3.691	يتابع الديوان ويراقب نشاطات المؤسسات العامة وفق التشريعات النافذة.	6
3	0.815	3.490	يتوفر لدى الديوان أنظمة وتعليمات لتنظيم الرقابة على أداء مؤسسات القطاع العام.	7
2	0.991	3.515	يوجد دفاتر وسجلات يثبت فيها كافة أعمال الرقابة المالية الخاصة بمؤسسات القطاع العام.	8
4	0.805	3.461	توجد إجراءات عمل واضحة ومكتوبة لضوابط الرقابة بالديوان.	9
5	0.931	3.382	يتبنى الديوان قوانين وتشريعات متطورة ومناسبة للرقابة على	10

			الأداء.	
6	0.7303	3.355	يقوم الديوان باستحداث تشريعات تتماشى مع القوانين الدولية.	11
-	0.981	3.633	متوسط القيم.	

تراوحت المتوسطات بين "3.355 – 3.691" وأن العبارة رقم "6" التي تنص على أن "يتابع الديوان ويفرض نشاطات المؤسسات العامة وفق التشريعات النافذة" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم "11" التي تنص على أن "يقوم الديوان باستحداث تشريعات تتماشى مع القوانين الدولية" كانت الأقل ونلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات كانت أعلى من متوسط أداة القياس المستخدم وهو رقم "3".

• المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الفرعية الثالثة

جدول رقم (10)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	التسلسل
6	0.801	2.597	يتحرى الديوان أحدث الإجراءات والأساليب الفنية للرقابة على الأداء.	12
5	0.9701	3.721	يحدد الديوان أولوية وأهمية الأنشطة التي ينوي تقييمها.	13
4	0.771	2.770	يجري الديوان دراسات ميدانية عن الخدمات التي تقدمها مؤسسات القطاع العام.	14
2	0.891	2.877	يعتمد الديوان على تجميع وتبويب وتخزين البيانات المتعلقة بالرقابة بهدف استخدامها مستقبلاً.	15
3	0.85	2.775	يستخدم الديوان نظم المعلومات عن طريق الحاسب الآلي لدعم رقابته على الأداء.	16
1	0.861	2.918	يتبادل الديوان الخبرات بالأساليب الحديثة مع الهيئات الرقابية المالية والمنظمات الدولية في مجال الرقابة على الأداء.	17
-	0.936	2.819	متوسط القيم.	

تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين "2.597 – 2.918" وأن العبارة رقم "17" التي تنص على "أن يتبادل الديوان الخبرات بالأساليب الحديثة مع الهيئات الرقابية المالية، والمنظمات الدولية في مجال الرقابة على الأداء" أخذت أعلى متوسط، بينما أخذت العبارة رقم "12" التي تنص على "أن يتحرى الديوان أحدث الإجراءات والأساليب الفنية للرقابة على الأداء" كانت أقل من المتوسط.

• المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالفرضية الفرعية الرابعة

الجدول رقم (11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الفرعية الرابعة

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	التسلسل
2	0.9457	3.013	يتوفر لدى مراجعي الديوان مفهوم واضح ومحدد حول الرقابة على الأداء.	18
4	0.9199	2.514	يعتبر إعداد الموظفين عموماً بالديوان كافياً للقيام بمهمة المراجعة والتدقيق على أعمال المؤسسات العامة.	19
3	0.857	2.617	يتوفر لدى الديوان كوادر بشرية مؤهلة ومدربة للقيام بعمليات رقابية.	20
1	0.821	3.151	يقوم الديوان بتطوير إجراءات الرقابة على الأداء بشكل مستمر.	21
5	0.925	2.452	تقوم إدارة الديوان بتوجيه وتحفيز المراجعين للقيام بالرقابة على الأداء.	22
-	0.9216	2.891	متوسط القيم.	

تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين "2.452-3.151" وأن العبارة رقم "21" التي تنص على "أن يقوم الديوان بتطوير إجراءات الرقابة على الأداء بشكل مستمر" أخذت أعلى متوسط، بينما أخذت العبارة رقم "22" التي تنص على "أن تقوم إدارة الديوان بتوجيه وتحفيز المراجعين للقيام بالرقابة على الأداء" كانت أقل متوسط.

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالفرضية الفرعية الخامسة

جدول رقم (12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الفرعية الخامسة

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	التسلسل
2	0.9162	2.865	ترتبط إدارة الديوان البرامج التدريبية بالحوافز.	23
3	0.9078	2.771	تتابع إدارة الديوان مدى تحقق الدورات التدريبية والتعليمية للأهداف المنشودة منها.	24
5	0.9326	2.765	تقوم إدارة الديوان بإرسال المراجعين في بعثات خارجية حول الرقابة على الأداء.	25
4	0.878	2.770	ينظم الديوان دورات تدريبية وتعليمية للمراجعين الذي يتولون مهمة مراجعة مؤسسات القطاع العام.	26
1	0.9326	3.012	يتابع الديوان ويستفيد من أحدث البحوث العلمية المحلية والإقليمية والدولية حول الرقابة على الأداء.	27
	0.9196	2.895		

تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين "2.765-3.012" وأن العبارة رقم "27" التي تنص على "أن يتابع الديوان ويستفيد من أحدث البحوث العلمية المحلية والإقليمية والدولية حول الرقابة على الأداء" أخذت أعلى متوسط، بينما أخذت العبارة رقم (25) التي تنص على "أن تقوم إدارة الديوان بإرسال المراجعين في بعثات خارجية حول الرقابة على الأداء" كانت أقل متوسط.

▪ اختبار الفرضيات

من خلال التحليلات السابقة وباستخدام اختبار الانحدار البسيط للبيانات، والنتائج المختلفة الخاصة بمتغيرات الدراسة بمستوى انجاز الرقابة في أداء الوحدات الحكومية، وباستخدام اختبار "T" وذلك بمقارنة قيمة "T" الجدولية مع "T" المحسوبة عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) يتضح لنا النتائج التالية:

جدول رقم (13)

اختبار الفرضيات الخاصة بمتغيرات الدراسة

القرار الاحصائي	قيمة (T) الجدولية	قيمة (T) المحسوبة	R ²	Sig	الفرضية
قبول الفرضية العدمية	1.667	1.526	0.526	0.000	الفرضية الفرعية الأولى
رفض الفرضية العدمية	1.667	2.531	0.421	0.000	الفرضية الفرعية الثانية
قبول الفرضية العدمية	1.667	1.621	0.297	0.000	الفرضية الفرعية الثالثة
قبول الفرضية العدمية	1.667	1.611	0.417	0.000	الفرضية الفرعية الرابعة
قبول الفرضية العدمية	1.667	1.431	0.418	0.000	الفرضية الفرعية الخامسة
قبول فرضية العدم للدراسة					القرار النهائي

يتضح من خلال البيانات الواردة بالجدول السابق رقم "13" أن قيمة "T" المحسوبة كانت أقل من "T" الجدولية عند مستوى الدلالة المحددة لجميع الفرضيات الخمسة، فيما عدا الفرضية الفرعية الثانية التي كانت قيمة "T" المحسوبة أكبر من "T" الجدولية، وبهذا يتم رفضها وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن "يوجد أثر للقوانين واللوائح والتشريعات النافذة والمطبقة من قبل ديوان المحاسبة في ترشيد الإنفاق الحكومي في مؤسسات القطاع العام في ليبيا".

وتأسيساً على ما سبق من نتائج فإنه سيتم قبول الفرضية الرئيسية للدراسة التي كانت في صورة العدم، التي تنص على أنه "لا يوجد أثر للدور الذي يلعبه ديوان المحاسبة في ترشيد الإنفاق الحكومي في ليبيا لمواجهة الفساد المالي في مؤسسات القطاع العام".

❖ النتائج والتوصيات

▪ النتائج:

في ضوء تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات واستقراء التقارير الخاصة بديوان المحاسبة فإنه يمكن تلخيص النتائج التالية:

1. أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى عدم وجود أي تأثير للدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة، على أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في ترشيد الإنفاق الحكومي.
2. أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى وجود تأثير إيجابي للتشريعات النافذة والمطبقة بالديوان في مؤسسات العامة.
3. أوضحت الدراسة الميدانية إلى عدم وجود أثر للأساليب والإجراءات على ممارسة الرقابة المالية في المؤسسات العامة من قبل ديوان المحاسبة، وكذلك لا تؤثر الخبرات في دفع عملية الترشيد الخاصة بالإنفاق الحكومي في مؤسسات القطاع العام الخاصة لرقابة ديوان المحاسبة الليبي.
4. توصلت الدراسة إلى أن التعليم المهني وكذلك الدورات التدريبية لا تؤثر في مهام الديوان ودوره في ترشيد الإنفاق العام، الأمر الذي يشير إلى ضعف تلك الدورات، وعدم وجود شهادات مهنية تجعل المراجعين داخل الديوان على دراية وإطلاع بأحدث الأساليب المتبعة.
5. من خلال استقراء العديد من التقارير أتضح أن هناك تزايداً ملحوظاً وبشكل كبير في معدل الفساد في ليبيا، وذلك من خلال مؤشر مدركات الفساد في ليبيا.
6. تكرر نفس الملاحظات الناتجة عن المراجعة الصادرة من عدة جهات، الأمر الذي يدل على عدم التزام الكثير من الجهات بما ورد في تلك التقارير.
7. أشارت معظم التقارير أن الجهات العامة تعاني من ضعف وقصور في نظام الرقابة الداخلية.
8. عدم الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية والتوسع في الصرف، وعدم إجراء التسويات في حينها ومخالفة بعض القوانين والتشريعات، كانت أكثر تلك الملاحظات تكراراً في تقارير ديوان المحاسبة.

▪ التوصيات

1. العمل على زيادة دعم الإدارة العليا للديوان لمراجعي الديوان، وذلك من خلال توفير الحماية والامكانيات اللازمة لمتابعة عملية التقييم الرقابية.
2. ضرورة زيادة الدورات التدريبية لمدققي الديوان، لمعرفة أحدث أساليب الرقابة على الأداء.

3. زيادة توسيع الصلاحيات الممنوحة لديوان المحاسبة للاستمرار بأداء الدور الرقابي.
4. العمل على وضع آليات تعمل على إلزام جميع الجهات الخاصة لعمليات الفحص والمراجعة بتنفيذ الملاحظات الواردة بالتقارير.
5. مراجعة كافة التشريعات ذات العلاقة بعمل الديوان لمعالجة أوجه القصور.
6. إلزام الجهات العامة بإقفال الحسابات الختامية، وزيادة تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية.

* * * * *

❖ المراجع

➤ أولاً: المراجع العربية: -

- التقرير السنوي (2012م)، ديوان المحاسبة للعام، المؤتمر الوطني العام، طرابلس، ليبيا.
- جمعة، أحمد حلمي (2010م) مدخل مقترح لتطوير الرقابة على الأموال العامة لمكافحة الفساد في العالم العربي: تجربة الأردن، بحث مقدم في المؤتمر العربي الأول بعنوان التطوير والإصلاح الإداري من أجل رفع كفاءة الأداء المؤسسي، المملكة الأردنية، أكتوبر.
- حلمي، حكيمة؛ حلمي، ليلي؛ باهي، نوال (2017م)، دور المراجعة في ترشيد الإنفاق في الوحدات الحكومية في الجزائر، بحث مقدم لمؤتمر دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية، المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة، جامعة الإسكندرية، مايو، 7-9.
- خليل، عطا الله (2008م)، مدخل مقترح لمكافحة الفساد في العام العربي "تجربة الأردن"، ورقة عمل مقدمة في ندوة تطوير العلاقة بين القانونيين والإداريين المملكة المغربية، يونيو.
- عبد الرازق، محمد عثمان (2002م)، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، دار الكتاب للطباعة والنشر.
- العطار، فؤاد (1997م)، مبادئ الإدارة العامة، دار النهضة، القاهرة.
- الفطيسي، عبد الغني أحمد (2014م)، الفساد المالي وأوجه القصور في الرقابة على المال العام في ليبيا: دراسة تحليلية لتقارير ديوان المحاسبة 2008-2012م، المجلة الجامعة، العدد السادس عشر، فبراير.
- قانون رقم "19" لسنة (2013م)، بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة، المؤتمر الوطني العام، طرابلس، ليبيا.
- الكبسي، عامر (2000م)، الفساد الإداري رؤية منهجية للتشخيص والتحليل والمعالجة، "المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، العدد الأول، يونيو.

- محمود، فتحي (1997م)، الإدارة العامة المقارنة، مطابع الفرزدق، الرياض.
- ملخص التقرير السنوي (2008م)، جهاز المراجعة المالية، طرابلس ليبيا.
- ملخص التقرير السنوي (2013م)، جهاز المراجعة المالية، طرابلس ليبيا.
- المهيني، خالد (2000م)، حماية المال العام والحد من ممارسات الرشوة والاختلاس، ورقة عمل مقدمة في ورشة عمل، بيروت، الجمهورية اللبنانية، مايو.
- الوعي، عباس كاظم؛ حيدر، أحمد (2010م)، الفساد الإداري والمالي وآثاره الاقتصادية والاجتماعية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، جامعة كربلاء، العراق، المجلد السابع، والعدد 26.

➤ ثانياً: المراجع الأجنبية: -

- Ahford,e & Anan, A (2003), **The Normalization of corruption organization**, New York.
- Danida, H **Action Plan to Fight Corruption**, (2003), ministry Foreign, WWW.danida.dk.
- John, F (2007), **Role of Internal Auditors in The Anticorruption Battle**, paper Presented at The Eight International Anticorruption Conference in Lima, Peru, Sep 7-11.

* * * * *