

أثر تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على أداء الأجهزة الرقابية العليا  
(دراسة ميدانية في ليبيا)

د/ عبده مصطفى  
مدرس المحاسبة  
كلية التجارة – جامعة المنصورة

أ.د / بشير عبد العظيم البنا  
أستاذ المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة – جامعة المنصورة

الباحثة

رجاء سعد عبد الكريم  
موظف بوزارة المالية – طبرق- ليبيا

الملخص

تناولت هذه الدراسة محورين: المحور الأول تحليل لطبيعة أداء الأجهزة الرقابية العليا والمحور الثاني نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، وقد استهدفت الدراسة بشكل أساسي قياس أثر تطوير الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية والتي أي مدى يكون هذا الأثر لتحسين أداء الأجهزة الرقابية العليا في ليبيا.

ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإعداد استبانة، وتم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية ألفا ومعامل الارتباط بيرسون والانحدار البسيط. T كرونباخ والتحليل الاحصائي الوصفي واختبار

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها إن هناك أهمية كبيرة للرقابة الداخلية نتيجة لكبر حجم الوحدات الحكومية وتعقد عملياتها وصعوبة الاتصال بين المستويات، فوجود هذه الصعوبات أثر في اصدار التقارير باعتبارها تعد أحد العناصر المهمة في النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية والاساس الذي يعتمد عليه متخذي القرارات.

وأوصت الدراسة الي العمل على تطوير الرقابة في مجال الخدمات الحكومية ورفع كفاءة هذه الوحدات من خلال استغلال مواردها المالية ولتعزيز المساءلة والنزاهة بما يتلاءم مع المستجدات التي تطرأ علي المحيط الرقابي عن طريق إعادة بناء البنية الأساسية للوحدات الحكومية، فوجود هيكل سليم لهذه الوحدات يحث على زيادة كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية وبالتالي يساهم في تسحين أداء الأجهزة الرقابية العليا في ليبيا من خلال إعطاء صورة واضحة ودقيقة عن كفاءة وفاعلية تلك الوحدات في التقارير التي تصدرها، فيساهم هذه بدوره في إنجاح العملية الرقابية في نهاية المطاف.

## **Abstract:**

This study dealt with two axes: the first is an analysis of the nature of the performance of the SAIs and the second is the internal control system in the government units. The main objective of this study was to measure the impact of the development of internal control in the government units and the extent to which this effect is to improve the performance of SAIs in Libya.

To achieve the objectives of the study, the researcher prepared a questionnaire, which was analyzed using alpha-Cronbach statistical methods, descriptive statistical analysis, T-test, Pearson correlation coefficient and simple regression.

The study reached a number of results, the most important of which is the importance of internal control due to the large size of government units and the complexity of operations and the difficulty of communication between the Nastoyka, the existence of these difficulties affected the issuance of reports as one of the important elements in the accounting system and organizational structure of the government unit and the basis on which Decision makers.

The study recommended to work to develop control in the field of government services and raise the efficiency of these units through the exploitation of their financial resources and to promote accountability and integrity in line with developments in the regulatory environment by rebuilding the infrastructure of government units, the existence of a sound structure of these units urges to increase efficiency The effectiveness of the internal control system and thus contributes to improving the performance of the SAIs in Libya by giving a clear and accurate picture of the efficiency and effectiveness of these units in the reports issued, which in turn contributes to the success of the audit process in the end

**Keywords: Government units . Internal Control . Supreme Audit Institutions.**

## مقدمة

يُعتبر المال العام المورد الأساسي لتحقيق الاستقرار وبناء وتنمية أي دولة، لذا وجب علي كافة الدول بذل العناية القصوى لحماية وصيانة ورقابة مواردها ، وحتى تتمكن هذا الدول من مراقبة أموالها والعمل على حمايتها وصيانتها من الهدر والإفراط والاختلاس ، فيجب هنا زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية عند الحديث علي القطاع الحكومي ومدى توفر أدوات الرقابة على الأنشطة والاعمال وتنفيذ بنود الموازنة العامة، حيث تعتبر الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي أداة مهمة في الحفاظ علي الموارد المتاحة واستغلالها بشكل اقتصادي يعود بأكبر قدر من المنفعة، وذلك بوضع خطط وتطبيق الأساليب الحديثة للقيام بمسؤولياتها في تنمية المجتمع، فالأمر هنا يُمكن من الحكومات التوسع في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والتأكد من استخدامها بكفاءة وفاعلية وذلك تحقيقاً للأهداف المرغوبة، فاتجاه هذا الدول نحو زيادة التنمية والتوسع في النشاط وذلك بوضع الخطط الاستراتيجية يخفف العبء الاضافي علي الأجهزة الخارجية والتي تتمثل في المجالس التشريعية وهيئات الرقابة المالية والإدارية، بالرغم من حتمية وجود هذا الأجهزة والتي تهدف بشكل عام الي تفعيل وتطوير مستوي الأداء المالي والإداري، وذلك لأهمية دورها رئيسي في حماية مؤسسات الدولة

ومن هذا المنطلق فقد زاد الاهتمام بتطوير الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية التي تُعد من أهم السبل التي يجب أن تسلكها الدولة لتحقيق من الرقابة على مواردها ومصروفاتها وذلك عن طريق إعادة تصميم كافة العمليات وذلك بتفعيل آليات الاشراف المتابعة في الأنظمة بما يساعد على تنشيط فاعلية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية والأمر الذي يؤدي الي التأثير على سلوك الجهات الإدارية والذي ينعكس بدوره على ترشيد الانفاق العام وعدم الإهدار للمال العام وبالتالي تحسين لأداء المالي والاقتصادي للجهات الحكومية وللدولة بشكل عام.

### مشكلة الدراسة:

إن المحافظة على المال العام يرتبط بوضع آليات وأدوات رقابية ومحاسبية، مهمتها الاشراف والفحص والمراجعة، حيث وإن اتساع النشاط العام وتعدد مجالاته وكثرة تنظيماته الإدارية وزيادة عدد العاملين فيه وتنوع خدماته كل ذلك يتطلب مراجعة الأنظمة الرقابية القائمة، مما يُسهل انجاز العمل الإداري بكفاءة وفاعلية عالية ويُقدم المساعدة الي الادارة العليا في اتخاذ القرارات على أي مستوى.

ونتيجة لزيادة دور الدولة الاقتصادي والاجتماعي في اقتصاديات الدول النامية ومنها ليبيا زاد العبء على القطاع الحكومي الأمر الذي ترتب عليه زيادة حجم الانفاق وفرض المزيد من الضرائب والاقتراض من الخارج لتمويل عجز الموازنة ، ونظراً لارتباط الموازنة بفلسفة النظام الاقتصادي فمثلا التطور الاقتصادي ينعكس علي هيكل الموازنة العامة للدول باعتبارها أداة من ادوات التعبير عن النشاط الاقتصادي والاجتماعي للدولة، ونتيجة لهذا الارتباط لا بد من تطوير الموازنة العامة على أسس

واقعية وعملية لما لها من انعكاسات على حجم ونوعية الانفاق العام، وكذلك ضبط ورقابة المال العام وتقديم التقارير الدورية والتفصيلية والاجمالية لترشيد متخذ القرارات على كافة مستويات القطاع الحكومي.

وحيث ان التغيير في أساليب اعداد الموازنة العامة والخروج عن دورها التقليدي (تقدير الإيرادات والمصروفات بطريقة عشوائية) الي موازنات ترتبط بالتخطيط والتغيير في السياسات الاقتصادية ، وحيث ان السبب الرئيسي في ظهور الموازنة العامة للدولة في شكلها التقليدي يرجع الى ضعف أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية في جميع المستويات ، حيث يتطلب الامر ضرورة تطوير نظم الرقابة الداخلية وتفعيل دورها وربطها بشكل دائم ومستمر وتفصيلي بإداء أجهزة الرقابة العليا في ليبيا المتمثلة في (ديوان المحاسبة ،هيئة الرقابة الإدارية) من خلال نظم تضمن انسياب المعلومات اللازمة لتقييم وضبط الأداء من خلال تفعيل نظام التقارير الحكومية. باعتبار ان الرقابة بشكل عام وسيلة تعتمد على فحص التقارير لتبويب هذه المعلومات.

وبالإضافة لما سبق فإن حتمية تطوير نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على الأجهزة الرقابية العليا يرجع الي وجود الملاحظات الآتية:

- لا يوجد ربط بين أجهزة الرقابة الداخلية، وأجهزة الرقابة العليا في ليبيا المتمثلة في (ديوان المحاسبة، هيئة الرقابة الإدارية، الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد).
- ضيق نطاق تنفيذ عملية المراجعة الحكومية في ليبيا حيث لا تزال المراجعة تتم على أساس بنود مالية فقط.
- تعدد أجهزة الرقابة العليا وانفصالها وإعادة دمجها في بعضها مثل (ديوان المحاسبة، هيئة الرقابة الإدارية، الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد)، وما يترتب على هذه المشكلة من تعطيل العمل نتيجة لتكرار طلب واستخراج البيانات من ناحية، وتعارض وجهات النظر فيما بين هذه الأجهزة من جهة أخرى.

وفي الواقع الليبي الضعيف اقتصادياً وسياسياً وفقدان اغلب المقدرات الاقتصادية وصعوبة توافر الموارد اللازمة، للإيفاء بالالتزامات نحو المواطن الليبي يتطلب ذلك وجود رقابة فاعلة للحفاظ على ما يتوفر لديها من موارد واستخدامها بالشكل الذي يجعلها مواكبة لتطورات نظم الرقابة للمحافظة على المال العام، فتظهر الحاجة هنا الى إعادة النظر في قياس فعالية الإجراءات المعمول بها داخل تلك الوحدات ومدى فاعليتها في تقديم خدمات للجهات الخارجية من اجل تحسين نتائج العملية الرقابية وذلك من خلال الإجابة على التساؤل التالي:

هل هناك أثر لتطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية لتحسين أداء أجهزة الرقابية العليا؟

## أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الرقابة على الأموال العامة وذلك من اجل تفادي الانحرافات والاطعاء التي قد تؤدي الي تعرض الأموال العامة الي الاختلاس والضياع لمحاولة تنبيه المسؤولين بالجهاز الرقابي الي أهمية الرقابة الداخلية في الوحدة الحكومية، وبالتالي مساعدة الإدارة في سرعة التصرف واتخاذ قراراتها بالشكل الذي يضمن لها تحقيق أكبر قدر من الأهداف.

## أهداف الدراسة

تهدف الدراسة الي المساهمة في تطوير نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وأثر هذه التطوير على تحسين أداء الأجهزة الرقابية العليا في ليبيا بهدف ترشيد الانفاق العام الحكومي الليبي والارتقاء بمستوى كفاءتها وزيادة فاعليتها من خلال التعرف على الجوانب التالية:

- التعرف على مهام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، ومدى مساهمتها في الحفاظ على المال العام وترشيد الانفاق العام.
- دراسة اهم المعوقات التي تحد من تطوير نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.
- التعرف على مساهمة تطوير نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وما تتمتع به من استقلالية لمساندة الأجهزة الرقابية العليا في إنجاز مهامها بكفاءة وفاعلية.
- دراسة أثر تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على أداء أجهزة الرقابة العليا في ليبيا.

## فروض الدراسة

في ضوء طبيعة مشكلة الدراسة، يمكن للباحث صياغة الفرض الرئيسي التالي:

**لا يوجد أثر لتطوير نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على تحسين أداء أجهزة الرقابية العليا ويتفرع من هذا الفرض الرئيسي الفروض الفرعية التالية:**

**الفرض الأول:** لا يوجد اختلاف معنوي ذات دلالة إحصائية بين نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وتداعيات تطويرها.

**الفرض الثاني:** لا يوجد اختلاف معنوي ذات دلالة إحصائية بين تطوير نظم الرقابة الداخلية ونظام جودة التقارير الحكومية.

**الفرض الثالث:** لا يوجد اختلاف معنوي ذات دلالة إحصائية بين نظام جودة التقارير الحكومية الداخلية وأداء الأجهزة الرقابية العليا.

## حدود الدراسة

- سوف تقتصر الدراسة النظرية على تحليل الواقع للرقابة الحكومية وسائل وأجهزة الرقابية العليا وحتمية تطويرها وأثرها على الوحدات الحكومية.
- تقتصر الدراسة الميدانية على دراسة وتحليل بيانات الاستبانة والمقابلات للعاملين بوزارة المالية وكذلك بعض الممثلين للأجهزة الرقابية العليا في ليبيا، (ديوان المحاسبة- هيئة الرقابة الإدارية).

## الدراسات السابقة

دراسة. (Parasd,2017).

## "Environmental Performance Auditing in Australia, Canada and India"<sup>(i)</sup>

استهدفت الدراسة بعمل مقارنة لمراجعة الأداء البيئي في استراليا وكندا والهند كانت جزء من ثلاثة أجزاء لرسالة دكتوراه والاجزاء الأخرى هي تحليل الاتجاه العالمي والتحقيق في التطبيقات الحالية لمراجعة الأداء البيئي.

وقد تبين الاتي: أن أجهزة الرقابة العليا الاسترالية والكندية والهندية متشابهة في كثير من الاعتبارات مثل ان لهم مؤسسات قضائية مستقلة ليست تابعة لأي من الاتجاهات عندما تختار مواضيع مراجعة الأداء وطرق مراجعتها ولديهم كامل القوة لاستدعاء الشهود والمستندات ويعدون تقرير بما وجده للبرلمان وتحرص ان تحتوي على الإجراءات المحاسبية مع بعض الاستثناءات، ان أجهزة الرقابة العليا في استراليا وكندا محكمة قضاء عامة، بينما في أجهزة الرقابة العليا في الهند تغطي كل الثلاث مستويات للكومة، وأجهزة الرقابة العليا الكندي والاسترالية لديها مكاتب بيئية قليلة وقوى فريق متوسطة اما الجهاز الهندي مكاتب وفرق عددها كبير ولم يحدد قوتها.

## وتوصلت الدراسة الي عدة نتائج أهمها:

- خطة المراجعة وجودة إطار الرقابة والتطبيق جيد في هذه الدول.
- معايير المراجعة في الجهاز الاسترالي والكندي اجبارية بينما الجهاز الهندي اجتهادي او تقديري وكذلك تقارير المراجعة.
- الثلاث أجهزة تستخدم التحليل على أساس المخاطر وتستعمل خطة استراتيجية طويلة الأمد لاختيار أنواع مراجعة الأداء.
- على الرغم من اختلاف الأجهزة الرقابية الثلاث عرض تطبيقات مميزة في التخطيط وتطبيق مراجعة الأداء مثلا الجهاز الأسترالي نشر في كتابة

الأزرق برنامج عمل المراجعة السنوي الأخير على موقعها ويشمل الحكومة وهي تعطي الفرصة للمالكين لإعطاء مساهمات لمراجعة الأداء.

-في الاغلب كل الشواهد التي درست التقرير البيئي الهندي عندما تم مقارنته مع الأسترالي والكندي أشار الي اختلاف عنهم هذا ممكن بسبب في جزء خاصة ان الجهاز الهندي له صلاحيات قضائية أوسع وترتيبات جهاز معقدة واكل قدما من الجهازين السابقين وجودة متذبذبة في الاشراف.

دراسة (kumuthidevi,2016)

### "A study on effectiveness of the Internal Control System in the Private Bent of Train coma lee"<sup>ii</sup>

استهدفت هذه الدراسة الي عرض كل المفاهيم الأساسية النظام الرقابة الداخلية أثناء إجراء عملية المراجعة وذلك من خلال استعراض الوثائق الدولية للرقابة الداخلية والتي تستخدم من قبل مراجع الحسابات، ووضع إجراءات داخلية للرقابة الداخلية ومقارنة وتحليل لمفاهيم الرقابة الداخلية من قبل المعايير المقترحة وهي ( Sarbanes Oxley SAC, COSO, COBtIT,SAS,55-78")

وتوصلت الدراسة الي انه هناك تطبيق متوسط من قبل المصارف لعناصر الرقابة الداخلية، كما ان نظام الرقابة يساعد على حماية موارد المصارف، واعداد تقارير مالية موثوقة.

دراسة (Douglas, et al,2015)

### "The Impact of Performance Audit on Public Organizations: The Case of Estonia"<sup>(iii)</sup>.

استهدفت هذه الدراسة لمعرفة أثر مراجعة الأداء على منظمات القطاع الحكومي والتي تمت في استونيا وأجريت على ١١٨ مكتب حكومي واطهرت انه ممكن الحصول على منفعة حتى لو لم تؤدي الي نتائج معينة في السياسات او التنظيمات العملية.

وتوصلت الدراسة الي انه لا يوجد بديل عن المحاسبة المسئولية والوظائف المطورة والرقابة على الأداء، ورغم ذلك لم يكن هناك استجابة كافية للرقابة على الأداء من قبل الجهات الحكومية نظراً لاهتمام البرلمان بالرقابة على الأداء باعتبار انها ستستخدم للتحكم مع التغييرات في تنظيم المراجعة.

المطلب الثاني: اثر تطوير الرقابة الداخلية ومدى انعكاسه في الوحدات الحكومية.

تُعد الرقابة الداخلية من أهم الأدوات لضبط الأداء بالوحدات الحكومية، وهي من الآليات التي تعتمد عليها الأجهزة الرقابية العليا في الحكم على إنضباط الأداء في تلك الوحدات وبالتالي فإنه هذا يحقق الإصلاح في الوحدات الحكومية وذلك عن طريق:

١- الإصلاح المالي: فيركز الإصلاح المالي هنا على الجانب المالي عن طريق تطوير في اعداد الموازنة العامة بجانبها بالتحول من موازنة البنود الي موازنة البرامج والأداء، فيتم عن طريقها وضع قوانين وأنظمة وتعليمات وقرارات تضبط التحكم في سير العمل، وبالتالي يهدف الإصلاح المالي في الوحدات الحكومية إلى تخفيض عجز الموازنة وتخفيض المديونية وإصلاح الأنظمة الضريبية بتخفيض المعدلات ومنع التهرب، وإصلاح جهاز الحكومة من خلال منع التضخم الإداري .)

٢- الإصلاح الإداري: فالإصلاح الإداري يدور مفهومه حول التحسين وإحداث التغيير نحو أفضل، كما انه يتسم بالشمولية، فعملية الإصلاح الإداري تتطلب تكامل كافة الاتجاهات والظروف المحيطة بالمؤسسة، والتي من دون شك ستؤثر على الأساليب والأدوات المستخدمة في عملية الإصلاح، ومن ثم تحقق الفائدة المرجوة منها.

الفرع الثاني: مدى انعكاس الإصلاح في الوحدات الحكومية علي تحسين أداء لمساندة الأجهزة الرقابية العليا وعلى افراد المجتمع .

١- تساهم رقابة الاجهزة العليا في زيادة ثقة المواطنين في مؤسسات الدولة من خلال المساعلة وتطبيق القانون وكل ذلك يجعل الموظف أكثر ثقة بأن هناك من يقف وراء حقوقه.

٢- رضا المواطنين والمستفيدين من السياسات والخدمات المقدمة لهم، بحيث توجد علاقة مباشرة بين الحكومة الرشيدة وزيادة ثقة المواطن في الحكومة من جانب وإرضاء المواطنين من جانب آخر.

٣- الحصول على الخدمات الأكثر أولوية والتي تعكس الاحتياجات الحقيقية للمواطنين لأنها مبنية على الشفافية لمشاركة المعلومات السليمة التي تعكس رؤى الأطراف المختلفة.

٤- الحصول على الخدمات بسعر مناسب وجودة مناسبة نتيجة لغياب الرشوة والوساطة وتحري الكفاءة والفعالية، واحترام القواعد والقوانين المنظمة لجودة الخدمة.

٥- خلق فرص للمشاركة لكافة الأطراف المعنية في صناعة القرارات والسياسات والخدمات والمساعدة في تنفيذها وصولاً الى تقييم القرارات والسياسات والخدمات.

٦- القضاء على الجرائم المتعلقة بإهدار المال العام وخلق فرص أكثر.

٧- الارتقاء بالسياسات والخدمات العامة المقدمة من خلال رفع كفاءة الإدارة العامة.

٨- العمل على غرس ثقافة الجودة والتوعية بمفهومها ومبادئها من خلال عقد اللقاءات وعمل النشرات المتخصصة وتنظيم الندوات حول إدارة جودة التدقيق.

٩- العمل على تعيين الافراد ذوي المؤهلات المناسبة وتزويدهم بالتدريب والتطوير المهني وتأهيلهم باستمرار والاستفادة من تجارب الجهات الرائدة وذلك لمواكبة اخر المستجدات في معايير التدقيق الدولية ورفع مستوى الكفاءة المهنية.

١٠- توفير الحوافز المادية والمعنوية بالقدر اللازم ووضع نظام للترقية القائم على الأداء بالمزايا الممنوحة.

ومن خلال استعراض المعوقات في نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية تبين حاجة الي تطوير وتحسين نوعية التقارير المالية الحكومية من حيث المحتوى والشكل لتسهم في تحسين أداء الأجهزة العليا وترشيدها في عملية اتخاذ القرارات وذلك من خلال تبين الأثر الاتي:

- عند اعداد تقارير دورية عن كافة التصرفات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات والحسابات المدينة والدائنة والارصدة النقدية، حيث يتم اعداد هذا التقارير المالية الحكومية وفقاً لما نصت عليه المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام.
- عند تطوير التقارير المالية بما يتناسب مع أسلوب محاسبة المسؤولية، حيث هذا التطوير يربط النفقة بالشخص المسؤول عنها وبالبرنامج الخاص بها ثم بالوحدات الحكومية المسؤولة عن تنفيذها، حيث هذا التقارير المالية تفصح عن الأنشطة والبرامج التي تنفذها الوحدات الحكومية وتكاليفها والمقارن بين التكلفة المخططة والفعلية وكشف مواطن الاسراف والضياع في استخدام الموارد وتحديد المسؤولية عنها.
- عند تبني النصوص القانونية تلزم الوحدات الحكومية هنا بإعداد حسابات ختامية خاصة بها في نهاية السنة المالية ولمساعدتها على تنظيم عملها المحاسبي وتحقيق استقلاليتها، بحيث تقدم هذه الوحدات الحكومية حساباتها الختامية لوزارة المالية بعد انتهاء السنة المالية لتتمكن الوزارة من إعداد حساب ختامي للدولة في الموعد المحدد، وتفعيل القواعد التشريعية، واتخاذ كافة الإجراءات بالزام الوحدات الحكومية إعداد وتقديم التقارير الي الجهات المختصة ضمن المدة القانونية.
- إصدار تعليمات مالية توضح البيانات والمعلومات المطلوب الإفصاح عنها في التقارير المالية وطريقة عرضها، من خلال تصميم نماذج موحدة توزع على الوحدات الحكومية لاستخدامها في هذه الغاية.

- نشر المالية التقارير في الجريدة الرسمية وعلى المواقع الالكترونية للوحدات الحكومية، لجعلها في متناول الجميع، مما يمنح العمل المالي المزيد من الشفافية.
- سرعة إصدار التعليمات المالية الخاصة بإقفال وتحضير الحسابات الختامية، وكذلك اتخاذ كافة الإجراءات الكفيلة بإنجاز الحسابات الختامية للسنوات المالية السابقة، والالتزام بإعدادها في المواعيد المحددة، وعرضها على الأجهزة العليا والمجلس التشريعي لمناقشتها، وربط عدم الالتزام بإعدادها بإجراءات منح وتجديد الثقة في الحكومة.

### الدراسة الميدانية

#### ❖ طريقة البحث:

وتتضمن البيانات المطلوبة ومصادرها، ومجتمع الدراسة والعينة، وأداة جمع البيانات الأولية، ومحاور الدراسة وكيفية قياسها، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، كما هو مبين فيما يلي:

#### (أ) البيانات المطلوبة ومصادرها:

- بيانات ثانوية: تم الحصول عليها عن طريق مراجعة الكتب والدراسات والبحوث العربية والأجنبية التي تناولت متغيرات الدراسة والموضوعات المتعلقة بها بما مكن الباحثة من تأصيل المفاهيم وإعداد الإطار النظري للدراسة، وذلك بالإضافة إلى البيانات التي حصلت عليها الباحثة من وزارة المالية وديوان المحاسبة وهيئة الرقابة الإدارية الليبية.

- بيانات أولية: تم الاعتماد على أسلوب الاستقصاء في جمع هذه البيانات وتحليلها بما مكن الباحثة من اختبار صحة أو خطأ فروض الدراسة والتوصل إلى النتائج.

#### (ب) مجتمع وعينة الدراسة:

- شمل مجتمع الدراسة ٤٠٥ مفردة ممثلة لجميع العاملين المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة بوزارة المالية وديوان المحاسبة وهيئة الرقابة الإدارية الليبية.

- تم تحديد حجم العينة باستخدام برنامج Sample Size Calculator بمعلومية حجم المجتمع الذي يبلغ (٤٠٥) مفردة وعند مستوى ثقة ٩٥%، وحدود خطأ

٥٠٪، وقد بلغ حجم العينة المستهدفة ١٩٧ مفردة، وقد حصلت الباحثة على كامل العينة المستهدفة بنسبة استجابة ١٠٠٪.

### ج) أداة جمع البيانات الأولية:

اعتمدت الباحثة في تجميع بيانات الدراسة الميدانية من مصادرها الأولية على قائمة استقصاء قامت بإعدادها خصيصاً لهذا الغرض في ضوء الأدوات السابق استخدامها في الدراسات العلمية السابقة، وتضمنت هذه القائمة مجموعة من العبارات الدالة على محاور الدراسة المتمثلة في:

- طبيعة وأهداف الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وتداعيات تطويرها.
- طبيعة أداء أجهزة الرقابة العليا.
- وتم الاعتماد على مقياس ليكرت ذو الثلاث درجات لقياس استجابات مفردات العينة.

### د) أساليب التحليل الإحصائي:

اعتمدت الباحثة على الأساليب التالية:

١. معامل ألفا كرونباخ: لقياس ثبات أداة الدراسة الميدانية وصلاحيتها لمراحل التحليل التالية.
  ٢. معامل ارتباط بيرسون: للكشف عن علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة.
  ٣. تحليل الانحدار المتعدد: لتحديد تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع.
- وقد تم ذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS Ver.22).

### ❖ نتائج التحليل الإحصائي:

تم إجراء التحليل الإحصائي على عدة خطوات كما هو موضح فيما يلي:

- ١- قياس ثبات وصدق عبارات قوائم الاستقصاء المستخدمة في تجميع البيانات باستخدام معامل ألفا كرونباخ، وتبين نتائج التحليل كما هو موضح بالجدول رقم (١) فيما يلي:

جدول رقم (١)

قيم معامل ألفا كرونباخ، ومعامل الصدق لمحاور الدراسة

المحاور	معامل الثبات/ ألفا كرونباخ	معامل الصدق
طبيعة وأهداف الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية	٠,٨٢٠	٠,٩٠٦
طبيعة أداء أجهزة الرقابة العليا	٠,٧٥٨	٠,٨٧١

المصدر: إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي لاختبار ( Cronbach's Alpha).

يتبين من الجدول رقم (١) أن قيم ألفا كرونباخ للمتغيرات بجميع قوائم الاستقصاء تراوحت ما بين (٠,٧٥٨ - ٠,٨٢٠) ، كما تراوحت قيم معامل الصدق ما بين (٠,٨٧١ - ٠,٩٠٦) وحيث أن قيم معامل ألفا كرونباخ المقبولة والمتعارف عليها إحصائياً تكون فيما يزيد عن ٠,٦ ، فإن هذه القيم تعد مقبولة بالشكل الذي يعكس توافر الاعتمادية والثقة بمتغيرات الدراسة ويؤكد صلاحيتها لمراحل التحليل التالية.

٢- التحليل الإحصائي الوصفي لعينة الدراسة: فيما يتعلق بتصنيف مفردات عينة الدراسة وفقاً للخصائص الديموغرافية، فلقد أظهر التحليل الإحصائي الوصفي نتائج التكرارات والنسب المئوية كما هو موضح في الجدول رقم (٢):

جدول رقم (٢)

توصيف مفردات العينة وفقاً للخصائص الديموغرافية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الوظيفة	مدير	٣٧	١٨,٨%
	رئيس قسم/ وحدة	٤١	٢٠,٨%
	مراجع	٧٥	٣٨,١%
	محاسب	٤٤	٢٢,٣%
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٤١	٢٠,٨%
	من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	٧٣	٣٧,١%
	من ١٠ سنوات فأكثر	٨٣	٤٢,١%

المصدر: إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي لاختبار ( Descriptive statistics- Frequencies).

١/٢ - فيما يتعلق بالوظيفة الحالية تبين أن (٣٨،١%) من إجمالي حجم العينة كانوا من المراجعين، بينما بلغت نسبة المحاسبين (٢٢،٣%)، في حين بلغت نسبة رؤساء الأقسام أو الوحدات (٢٠،٨%)، وأخيراً بلغت نسبة المديرين (١٨،٨%)، بما يعكس إلمام المستقصى منهم المسبق ومعرفتهم الكافية بطبيعة أداء أجهزة الرقابة العليا وتداعيات تطويره، وبما يعزز بدوره من مصداقية نتائج الدراسة.

٢/٢ - فيما يتعلق بالخبرة العملية فلقد تبين أن نسبة المستقصى منهم ممن تزيد سنوات خبرتهم عن (١٠) سنوات بلغت (٤٢،١%) من إجمالي حجم العينة، في حين أن من كانت سنوات خبرتهم تتراوح ما بين (٥) سنوات إلى أقل من (١٠) سنوات بلغت نسبتهم (٣٧،١%)، وأخيراً بلغت نسبة من كانت سنوات خبرتهم أقل من (٥) سنوات (٢٠،٨%) من إجمالي حجم العينة، ويؤكد ذلك على شمول عينة الدراسة للخبرات العملية المؤهلة للإجابة على فقرات الاستقصاء بدقة وموضوعية.

٣- اختبار فروض الدراسة ومناقشة النتائج.

الفرض الأول: لا يوجد اختلاف معنوي/ ذو دلالة إحصائية بين عينة الدراسة حول طبيعة وأهداف الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وتداعيات تطويرها.

ولقد أظهر التحليل الإحصائي باستخدام اختبار (T-test) نتائج اختبار هذا الفرض كما هو موضح بالجدول رقم (٣).

جدول رقم (٣)

نتائج اختبار (T) لدلالة الفروق بين عينة الدراسة

حول طبيعة وأهداف الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وتداعيات تطويرها

المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T (ت)	مستوى المعنوية	الدلالة
طبيعة وأهداف الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وتداعيات تطويرها	٢،٨٣٢٩	٠،٢٥٣٧٣	١٥٦،٧١٢	٠،٠٠٠	معنوي عند مستوى ٠،٠١

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج اختبار (T-test).

يتبين من الجدول رقم (٣) أن قيمة (ت) لطبيعة وأهداف الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وتداعيات تطويرها بلغت (١٥٦،٧١٢) وذلك عند مستوى معنوية أقل من ٠،٠٠١، مما يعني أنه يوجد اختلاف معنوي بين وجهات نظر عينة الدراسة حول طبيعة وأهداف الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وتداعيات تطويرها، جاءت لصالح موافقتهم على وجود الكثير من المشكلات التي تعوق أداء نظم الرقابة الداخلية

في الوحدات الحكومية والتي تحول دون قيامها بدورها على نحو فعال، وبما يعكس تداعيات تطوير نظم الرقابة الداخلية الراهنة في الوحدات الحكومية بدرجة مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لها (٢،٨٣٢٩) بانحراف معياري (٠،٢٥٣٧٣)، وبناء عليه يتبين ثبوت عدم صحة الفرض.

الفرض الثاني: لا يوجد اختلاف معنوي/ ذو دلالة إحصائية بين عينة الدراسة حول طبيعة أداء أجهزة الرقابة العليا.

ولقد أظهر التحليل الإحصائي باستخدام اختبار (T-test) نتائج اختبار هذا الفرض كما هو موضح بالجدول رقم (٤).

#### جدول رقم (٤)

نتائج اختبار (T/ت) لدلالة الفروق بين عينة الدراسة

حول طبيعة أداء أجهزة الرقابة العليا

المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T (ت)	مستوى المعنوية	الدلالة
طبيعة أداء أجهزة الرقابة العليا	٢،٧٦٠٠	٠،٢٩٠٥٠	١٣٣،٣٥٢	٠،٠٠٠٠	معنوي عند مستوى ٠،٠١

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج اختبار (T-test).

يتبين من الجدول رقم (٤) أن قيمة (ت) لطبيعة أداء أجهزة الرقابة العليا بلغت (١٣٣،٣٥٢) وذلك عند مستوى معنوية أقل من ٠،٠٠١، مما يعني أنه يوجد اختلاف معنوي بين وجهات نظر عينة الدراسة حول طبيعة أداء أجهزة الرقابة العليا جاءت لصالح موافقتهم بدرجة مرتفعة على أن أجهزة الرقابة العليا تختص بالتحقق من صحة الوثائق والمستندات المتعلقة بكافة المصروفات الخاصة بالوحدات الحكومية والتحقق من أن جميع المدفوعات تدعمها وتؤيد صرفها مستندات صحيحة ومطابقتها بالأرقام المدرجة بالحسابات وتؤيدها مستندات صحيحة ومستوفاة، كما تعتمد أجهزة الرقابة العليا على التقارير التي تصدرها الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية بصورة دورية بما يستلزم تطوير نظم الرقابة بشكل مستمر لتواكب كافة المستجدات المرتبطة بها حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لها (٢،٧٦٠٠) بانحراف معياري (٠،٢٩٠٥٠)، وبناء عليه يتبين ثبوت عدم صحة الفرض.

الفرض الثالث: لا يوجد أثر معنوي/ ذو دلالة إحصائية لتطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على أداء الأجهزة الرقابية العليا.

ولقد أظهر التحليل الإحصائي باستخدام اختبار (Linear Regression) نتائج اختبار هذا الفرض كما هو موضح بالجدول رقم (٥).

جدول رقم (٥)

نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على أداء الأجهزة الرقابية العليا

المتغير المستقل	المتغير التابع	F (Sig)	T (Sig)	$\beta$	Adjusted R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup>
تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على	أداء الأجهزة الرقابية العليا	١٩٨,٤٤٤ (٠,٠٠٠)	١٤,٠٠٨ (٠,٠٠٠)	٠,٧١٠	٠,٥٠٢	٠,٥٠٤

المصدر: إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي لاختبار (Linear Regression).

- بلغت قيمة (F) ١٩٨,٤٤٤ مما يعني ثبوت معنوية نموذج الانحدار عند مستوى معنوية ٠,٠٠١.
- بلغت قيمة (T) ١٤,٠٠٨٧ لمعاملات انحدار تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على أداء الأجهزة الرقابية العليا، مما يعني ثبات المعنوية الجزئية لها وذلك عند مستوى معنوية ٠,٠٠١.
- بلغت قيمة ( $\beta$ ) ٠,٧١٠، وهو ما يعني وجود تأثير معنوي/ ذو دلالة إحصائية لتطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على أداء الأجهزة الرقابية العليا بمعامل انحدار ٠,٧١٠، وذلك عند مستوى معنوية ٠,٠٠١.
- بلغت قيمة (R<sup>2</sup>) المعدلة ٠,٥٤٥، مما يدل على أن تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية يفسر ما نسبته ٥٠,٤% من التغيرات التي تحدث في أداء الأجهزة الرقابية العليا.

وبناء على النتائج السابقة يتضح رفض الفرض، وهذا يعني أنه "يوجد أثر معنوي/ ذو دلالة إحصائية لتطوير نظم الرقابة لتحسين أداء الأجهزة الرقابية العليا على أداء الوحدات الحكومية"، ويتضح بذلك أن تطوير نظم الرقابة الداخلية بالوحدات

الحكومية الليبية يسهم في تحسين أداء الأجهزة الرقابية العليا من خلال إعطاء صورة واضحة ودقيقة عن كفاءة وفعالية تلك الوحدات في التقارير التي تصدرها وبما يساهم بدوره في نجاح العملية الرقابية في نهاية المطاف.

### النتائج والتوصيات:

#### من خلال الدراسة السابقة توصل الباحث الى النتائج التالية:

- ١- تزداد أهمية الرقابة الداخلية نتيجة لكبر حجم الوحدات الحكومية وتعقد عملياتها وصعوبة الاتصال بين المستويات الإدارية، فعند وجود هيكل تنظيمي سليم للوحدات الحكومية يحث على زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية.
- ٢- إن بعض الدوائر الحكومية قد أنشأت وحدة الرقابة الداخلية فيها عند وضع الهياكل التنظيمية بشكلها السليم، إلا إن هذه الوحدات لا تمارس احتياجاتها على أرض الواقع، إضافة إلى إن بعض هذه الدوائر لم تعمل على ربط وحدات الرقابة الداخلية بالإدارة العليا أو إن هذه الوحدات لا تعمل بكفاءة وفاعلية.
- ٣- من الأمور الصعبة في الوحدات الحكومية تقييم امانة ونزاهة الإدارة العليا، وذلك بسبب الطبيعة السياسية التي تميز عمل الإدارة العليا خاصة التغيرات المستمرة في الإدارة العليا للوحدات الحكومية، فأحياناً تستلم الإدارة العليا مهامها لمدة قصيرة جداً، مما يدفعها لتحقيق مكاسب شخصية قبل انتهاء مدتها من تعيينات وندب وترقيات وغيرها من تجاوزات، بدلاً من أن تعطي أولوية للأصلاح الداخلي في الوحدات.
- ٤- وجود بعض التحديات التي تؤثر على أداء الأجهزة الرقابية العليا ومن ضمن هذه التحديات وجود ضعف في أنظمة الرقابة الداخلية فهذه يؤدي الي زيادة الممارسات الخاطئة نتيجة:

  - قلة البرامج التدريبية والتأهيلية وعدم الاهتمام بالتعليم المستمر في الجهات الحكومية.
  - ضعف التخطيط الاستراتيجي الفعال لأداء اعمال الرقابة والمتابعة لتنفيذ الخطط وتصحيح الانحرافات.
  - غياب الأسس العلمية في اعداد الموازنة التقديرية للاحتياجات المالية في معظم المؤسسات.

- ٥- عدم تطبيق التعليمات والتوجيهات المركزية ومخالفة بعض القوانين والتشريعات يؤدي إلى إحداث خلل يمكن في هذه الوحدات الحكومية نتيجةً ان النظام المحاسبي الحكومي المعمول به حالياً هو خليط بين النظام المحاسبي المركزي والا مركزي مما يفقد الفاعلية المطلوبة.

- ٦- غياب القسم الفعال لتدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية والقائم منها لا يتوافر له الاستقلال الكافي، يعتبر هذه القسم من اهم اقسام الوحدات الحكومية.
- ٧- وجود ضعف في جهة احتواء التقارير المالية باعتبار هذه التقارير تعد أحد العناصر المهمة في النظام المحاسبي، والاساس الذي يعتمد عليه متخذي القرارات فهي ليست هدفاً في حد ذاتها بل وسيلة لخدمة مستخدميها، سواء كانت سلطة تنفيذية او تشريعية.
- ٨- وجود معوقات تحول دون تطبيق المعايير المالية العالمية عند القيام بمهامها نتيجة لظروف السياسية والاقتصادية في ليبيا فهي تعتبر عائقاً وتدني وجود الدعم والتشجيع الكافي لتطبيق هذه المعايير لعدم الادراك بأهمية الالتزام بتطبيق هذه المعايير.

### ثانياً: توصيات الدراسة:

- ١- ضرورة تطوير الرقابة في مجال الخدمات الحكومية لتشمل الرقابة المالية والمحاسبية ورقابة الاقتصادية(الكفاءة) في الحصول على الموارد واستخدامها بطريقة اقتصادية والتأكد من مدى تحقيق البرامج الحكومية لأهدافها بأقل التكاليف مع تحديد أسباب الاسراف والضياع إن وجدت والمساءلة عنها تمثياً مع التطورات العالمية في هذا المجال.
- ٢- ضرورة العمل على إعادة بناء البنية الأساسية للرقابة الداخلية وفقاً للمعايير الحديثة والاهتمام بالمراجعين الداخليين باعتبارهم من أهم أجزاء الرقابة الداخلية، وذلك بإقامة دورات تدريبية في مجال أعمالهم وباطلاعهم على أحدث معايير المراجعة الداخلية لكي يستطيع تحديد نقاط الضعف التي تعاني منها الرقابة الداخلية.
- ٣- ضرورة انشاء قسم لتدقيق الداخلي في جميع الوحدات الحكومية في ليبيا حيث لا يزال هناك وحدات لا يوجد فيها قسم لتدقيق، وضرورة فصل المسؤوليات وواجبات إدارة قسم التدقيق عن قسم الحسابات، حيث لا زال هناك وحدات حكومية يقوم مدير الحسابات فيها بمسؤولية الحسابات والتدقيق معاً.
- ٤- العمل على تحديث وتفعيل التشريعات الرقابية لتواكب التقدم المستمر في المجالات المالية والادارية والاقتصادية ومعالجة القصور فيها بما يحقق حسن استخدام المال العام والمحافظة عليه من الاختلاس والتلاعب.
- ٥- علي وحدات الرقابة الداخلية التعامل مع الاجهزة الرقابية العليا والتعاون معها لما لهذا التعاون من فوائد على المؤسسات العامة ليساعدها في الحد من التلاعب.

٦- ضرورة نشر التقارير المالية عل مواقعها الالكترونية حتى يتسنى للجمهور الحصول عليها،

٧- اجراء بحوث ودراسات ميدانية حول استخدام وتطبيق معايير الرقابية المالية العليا بشكل مفصل، كما يجب ان تتطرق هذه الدراسات الي تفصيل هذه المعايير للتعرف على مواطن الضعف والقوة في استخدام هذه المعايير من حيث الطبيعة المحلية.

### المراجع

وليد إبراهيم محمد أمين "دراسة تحليلية لدور أجهزة الرقابة العليا في تطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي بالوحدات الحكومية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية- جامعة قناة السويس، مجلد ٩، العدد ٢، (٢٠١٨).

1) Ahmad Almakhadmeh, "**The Effectiveness of Internal Control Systems in Enhancing the Level of Job Performance as Perceived by the Staff of Jordan Social Security Corporation.**", European Journal of Business and Management, Vol.6, No.38. (2014) Available Online at [www.iiste.org](http://www.iiste.org)

2)Douglas, Ringa Raudla & Kulli Taro & James W. "**The Impact of Performance Audit on Public Organizations: The Case of Estonia**" Springer Science + Business Midea 73 (2015).

3)Jeppesen.et.al, Kim. K. "**The Strategic of Supreme Audit Institutions: The Case of four Nordic Countries**", Financial Accountability & Management, VOL 5, No 4, (2017).

4) Pany, Kurk, & Whittington, Ray, , "**Principles of Auditing and Other, Assurance Services**" Publisher: London: Mcgrow-Hill,. (2016),

- 
- 5)Parasd, Awahesh. "**Environmental Performance Auditing in Australia, Canada and India**" International Journal of Government Auditing Spring, (2017).
- 6)Kumuthinidevi., "**A Study on Effectiveness of the Internal Control in the Private Banks of Trinco (alee**", international control of scientific and research publication, vol 6, no 6, (2016).