

إطار مقترح لتطوير دور ديوان المحاسبة الليبي للحد
من الفساد المالي
"دراسة تطبيقية"

محمد عبد الله محمد محمود
مراجع بالخدمات المالية - طبرق

أ.د/ شيرين شوقي الملاح
أستاذة المحاسبة والمراجعة المساعد
بالكلية
كلية الأعمال - جامعة بنها

أ.د/ طارق عبد العظيم أحمد
أستاذة المحاسبة والمراجعة وعميد الكلية الأسبق
كلية الأعمال - جامعة بنها

إطار مقترح لتطوير دور ديوان المحاسبة الليبي للحد من الفساد المالي "دراسة تطبيقية"

محمد عبد الله محمد محمود

مراجع بالخدمات المالية - طبرق

أ.د/ شيرين شوقي الملاح

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بالكلية
كلية الأعمال - جامعة بنها

أ.د/ طارق عبد العظيم أحمد

أستاذ المحاسبة والمراجعة وعميد الكلية
الأسبق

كلية الأعمال - جامعة بنها

المستخلص :

هدف البحث إلى وضع إطار مقترح لتطوير عمل جهاز ديوان المحاسبة الليبي لمواجهة الفساد، كما هدف البحث إلى بيان أثر كل من الحوكمة، الرقابة الداخلية، التحول الرقمي وإدارة المخاطر على الحد من الفساد، وتوصلت الدراسة من خلال تحليل تقارير ديوان المحاسبة وميزانيات المصارف والشركات النفطية إلى عدة نتائج أهمها وجود أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتطوير دور ديوان المحاسبة الليبي على الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية، وكذلك يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتطبيق حوكمة الشركات على الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية، بالإضافة إلى أنه يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتفعيل الرقابة الداخلية على الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية، ويوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتفعيل إدارة المخاطر على الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية، ويوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتفعيل التحول الرقمي على الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية.

الكلمات المفتاحية : ديوان المحاسبة - الأجهزة العليا للرقابة - الفساد.

A proposed Framework for Developing the Role of the Libyan Audit Bureau to Reduce Financial Corruption "An Empirical Study"

Prof. Dr.

Tariq Abdel Azim Ahmed

Professor of Accounting and Auditing
and former Dean of the College Faculty
of Business - Benha University

Prof. Dr.

Sherine Shawqi Al-Mallah

Assistant Professor of Accounting and
Auditing at the College Faculty of Business
- Benha University

Mohamed Abdullah

Mohamed Mahmoud

Financial Services
References - Tobruk

Abstract :

The research aimed to develop a proposed framework to develop the work of the Libyan Audit Bureau to confront corruption. The research also aimed to demonstrate the impact of governance, internal control, digital transformation and risk management on reducing corruption. The study concluded, through analyzing the reports of the Audit Bureau and the budgets of banks and oil companies, to Several results, the most important of which is the presence of a statistically significant negative effect of developing the role of the Libyan Audit Bureau on financial corruption in Libyan companies and banks, and there is also a statistically significant negative effect of applying corporate governance on financial corruption in Libyan companies and banks, in addition to that there is a statistically significant negative effect of activating Internal control over financial corruption in Libyan companies and banks. There is a statistically significant negative effect of activating risk management on financial corruption in Libyan companies and banks, and there is a statistically significant negative effect of activating digital transformation on financial corruption in Libyan companies and banks.

Keywords: Audit Bureau - Supreme Audit Institutions - Corruption.

١/ الإطار العام للبحث:

١/١ مقدمة ومشكلة البحث :

يعد الفساد من الظواهر الخطيرة، وذلك لما يترتب عليه من آثار سلبية على المجتمعات والدول في كافة أنحاء العالم، غير أنه يعتبر أكثر انتشاراً في الدول النامية، وذلك لنقشي جرائم الفساد فيها، وعلى وجه الخصوص جرائم الفساد المالي التي تعد أكثر الجرائم خطورة على الاقتصاد الوطني^(١). ونظراً لتفاقم حالة الفساد المالي والإداري في الدول كان لابد من استحداث هيئات رقابية يقع على عاتقها مسؤولية الوقاية من جرائم الفساد والكشف عنها، وتراقب عمل الجهات التنفيذية، بالإضافة إلى جهاز ديوان المحاسبة الذي يراقب إيرادات السلطة التنفيذية ونفقاتها، حيث تستمد هذه الأجهزة الرقابية مشروعيتها من قوة القانون الذي منحها صلاحيات واسعة في مكافحة الفساد، وتساهم في خلق قدر من النزاهة والشفافية والعدالة، من خلال تطبيق المساءلة، واتخاذ الإجراءات القانونية ضد المخالفين^(٢).

وانطلاقاً من حرص ليبيا كغيرها من دول العالم الأعضاء في منظمة الإنتوساي على تطوير العمل الرقابي لجهاز الرقابة العليا (ديوان المحاسبة) فقد توالى إصدار القوانين الخاصة بإعادة تنظيم ديوان المحاسبة، التي كان آخرها القانون رقم (١٩) لسنة ٢٠١٣ مستفيدة من المعايير التي تصدرها منظمة الإنتوساي، وذلك لمتابعة الفساد المالي والإداري، وإعداد التقارير عن ذلك إلى الجهات التشريعية من خلال متابعة الهيئات والمؤسسات الحكومية^(٣).

وقد أفادت مؤشرات إدارة الموارد الصادرة سنة ٢٠١٣م من معهد (Revenue watch) بأن ليبيا هي إحدى الدول التي فشلت في إدارة الموارد الخاصة بها، بسبب قصور الرؤية وعدم وجود سياسات حكومية فعالة، إضافة إلى غياب إطار قانوني ورقابي لعملية استخراج الموارد من الدولة، كما أن مؤشر منظمة الشفافية الدولية لسنة ٢٠١٦ المتعلق بتقييم أداء ديوان المحاسبة الليبي من حيث قدرته على امتلاك الموارد المالية والتمتع بالاستقلالية وحوكمة الداخلية ودورة داخل نظام النزاهة الليبي قد أظهر مستوى لم يتجاوز ٣٨%^(٤).

(١) عبوب، إهام، دور مجلس المحاسبة في مكافحة جرائم الفساد المالي، جامعة أم البواقي، ٢٠١٦ ٢٠١٧ ص ١.

(٢) عداي، نور شدهان، دور الأجهزة الرقابية في الحد من الفساد دراسة في التشريعات العراقية، وزارة المالية،

٢٠١٣ ص ٣.

(٣) طه، ريم عقاب، دور أجهزة الرقابة المالية العليا في مكافحة الفساد في الوحدات الحكومية، مؤتمر منظمات متميزة في بيئة متجددة الاردن، ٢٠١١، ص ٤٧٠.

(٤) ميرة، عبد الحفيظ، إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة الليبي كهيئة رقابية على مؤسسات القطاع العام،

كلية الاقتصاد جامعة الزاوية، المجلد ١-العدد ٣-يونيو ٢٠١٩، ص ٥ ٦.

وعليه فإن من الواضح أن ديوان المحاسبة الليبي يعاني من قصور في تطبيق المعايير الدولية وضعف في الأساليب الرقابية المتبعة، ويتطلب الأمر تطوير أدائه ضمن إطار المعايير الدولية، لحماية الأنفاق العام والحد من الفساد المالي.

وعليه يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في الإجابة عن السؤال التالي:

س : كيف يمكن تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي للحد من الفساد المالي؟

كما ستقوم الدراسة بالإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية :

- ١- هل يقوم ديوان المحاسبة بتطبيق معايير منظمة الإنتوساي؟
- ٢- هل يحد تطبيق مؤسسات الدولة لقواعد الحوكمة والتحول الرقمي من الفساد؟
- ٣- هل يحد تطبيق مؤسسات الدولة للرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من الفساد؟
- ٤- هل يمتلك ديوان المحاسبة المقومات اللازمة لمكافحة الفساد بما يتوافق ومعايير الإنتوساي؟

٢/١ أهداف البحث :

يهدف هذا البحث إلى وضع مقترح لتطوير عمل جهاز ديوان المحاسبة الليبي لمواجهة الفساد. كما تسعى إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية :

- ١- تبيان الإطار العام لمعايير الإنتوساي.
- ٢- تبيان أهمية الحوكمة والتحول الرقمي في الحد من الفساد.
- ٣- تبيان أهمية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في الحد من الفساد.
- ٤- إلقاء الضوء على أهم المقومات والمتطلبات اللازمة لقيام أجهزة الرقابة العليا بدور فاعل في حماية الأموال العامة، والتعرف على مدى توفر تلك المقومات والمتطلبات بالنسبة لديوان المحاسبة الليبي.

٣/١ فروض البحث:

- الفرضية الرئيسية الأولى : لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي والحد من الفساد. ويتجزأ من هذه الفرضية أربع فرضيات هي:

- ١- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مبادئ الحوكمة والحد من الفساد المالي.
- ٢- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية والحد من الفساد المالي.
- ٣- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين إدارة المخاطر والحد من الفساد المالي.
- ٤- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التحول الرقمي والحد من الفساد المالي.

٤/١ أهمية البحث:

١- يستمد هذا البحث أهميته من أهمية التصدي لظاهرة الفساد الإداري والمالي وتقليل آثاره الضارة على المجتمع والاقتصاد الوطني.

٢- ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في ليبيا.

٣- تميزها عن سابقتها بأنها أول دراسة تطبيقية في هذا الموضوع بليبيا.

٤- زيادة المعرفة بموضوع جرائم الفساد المالي والإداري وعمل ديوان المحاسبة في التصدي لها.

٥/١ نطاق وحدود البحث:

يتطرق البحث إلى أشكال الفساد وإجراءات الرقابة التي يقوم بها ديوان المحاسبة ومعايير الإبتوساي، بما يخدم متطلبات الدراسة في مجال مكافحة الفساد في القطاع الحكومي فقط بالتطبيق على المصارف والشركات النفطية في المنطقة الشرقية.

والتقرير السنوي الصادر عن ديوان المحاسبة حيث سيتم دراسة تقارير ديوان المحاسبة الليبي للسنوات من ٢٠١٧ إلى ٢٠٢٠ وكذلك الميزانيات الفعلية والموازنات التخطيطية للمصارف والشركات النفطية .

٢/ الدراسات السابقة :

فيما له علاقة بموضوع البحث تمت بعض الدراسات و فيما يلي الجدول رقم (١) يوضح أهم

نتائجها:

البحث	هدف البحث	نتائج البحث
دراسة (سعاد و ربيعة)، (٢٠١٨) ^(١) بعنوان: (البيئة الحاضنة للفساد المالي في ليبيا وآثاره)	هدفت الدراسة إلى تحديد مظاهر وأسباب الفساد المالي ولفت الانتباه إلى جميع الجهات المسؤولة إلى خطر الفساد المالي.	وقد توصل إلى نتائج أهمها أن الفساد المالي يؤدي إلى آثار اقتصادية خطيرة لها انعكاسات سلبية على الدولة، ويعمل الفساد على خفض معدلات الاستثمار المحلي والأجنبي، وتعد ليبيا من أكثر الدول فسادا، ويعزى ذلك إلى غياب سيادة القانون، وإهدار المال العام، وتعد ليبيا من بين الدول العربية الأكثر فسادا، حيث احتل مؤشر مدرجات الفساد ما بين (١٣-٢٢) نقطة من أصل ١٠٠ نقطة.

(١) عريقيب، سعاد، المبسوط، ربيعة، البيئة الحاضنة للفساد، مجلة كلية الدراسات العليا بالجامعة الأسمرية، عد ١

ابريل- ٢٠١٨، ص ص ٥٨ ١٠٤.

نتائج البحث	هدف البحث	البحث
<p>طبيعة عمل الأجهزة العليا للرقابة التحقق من الحسابات العامة وتقييم التنظيم وضمان الامتثال لمعايير النزاهة المالية بوضع يمكنها من المساهمة في مكافحة الفساد، في حين أن قاعدة الأدلة ضعيفة نسبياً، إلا أن الدراسات الحديثة توضح أنه عندما يكون يجري التدقيق بشكل احترافي ومستقل عن التأثيرات الخارجية، يمكن أن يخفض مستوى الفساد لأن الموظفين العموميين أقل قدرة على إخفاء التحريفات والمخالفات المالية.</p>	<p>هدفت الدراسة إلى الدور الذي تقوم به أجهزة الرقابة العليا في مكافحة الفساد.</p>	<p>دراسة (Marie,2018) (أبعنوان : (دور أجهزة الرقابة العليا في مكافحة الفساد).</p>
<p>يمكن تفعيل دور ديوان المحاسبة كهيئة رقابية على مؤسسات القطاع العام بما نسبته ٧٢% وبوسط حسابي قدره ٣,٥٩٨ وهي نسب جيدة ترقى لمستوى التفعيل المقبول لهذا البحث، وذلك نظراً لما يلي : يمكن لديوان المحاسبة ممارسة الاستقلالية المحددة قانوناً، يمكن لديوان المحاسبة امتلاك رؤية إستراتيجية متكاملة، وتعزيز تطبيق سلطة القانون، وترسيخ العدالة والمساواة.</p>	<p>هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة الليبي كهيئة رقابية على مؤسسات القطاع العام.</p>	<p>دراسة (ميرة، ٢٠١٩) (أبعنوان : (إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة الليبي كهيئة رقابية على مؤسسات القطاع العام).</p>

(J) Marie, Chene, The roleof Supreme audit institution in fightingcorruption, **U4 Anti-corruption Helpdesk**, 2018, p p 3-13.

(٢) ميرة، عبد الحفيظ، مرجع سابق ذكره، ص ص ٦ ٢٨.

نتائج الدراسة	هدف الدراسة	الدراسة
لم يفرد قانون ٩ لسنة ٢٠١٣ مواد واضحة لسلوكيات وأخلاق المهنة بشكل تفصيلي. وعدم تحصل مراجعي الديوان على دورات وورش لمتابعة التطورات الحاصلة في مجال عاملهم ورفع كفاءتهم، صعوبة تحقق مراجعي ديوان المحاسبة من أن استخدام الأصول والاستثمارات والمرافق العامة يتم بكفاءة وفعالية، كما لم تشر نصوص قانون رقم ١٩ لسنة ٢٠١٣ إلى كل من الابتكار أو مخاطر الرقابة أو رقابة الجودة، ولم يتطرق إلى مخاطر المراجعة.	تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى تطوير دور الأساليب الرقابية على الأداء بصفة عامة وقطاع الصحة بصفة خاصة.	دراسة (شكـمـاك والنـاغـي، ٢٠١٩) (أبعنوان: تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي في الرقابة على أداء القطاع الحكومي في إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة على وزارة الصحة).
ووجد أنه من بين جميع الأدوات التي تم النظر فيها، فإن عمليات تدقيق الأداء تقدم أكبر مساهمة محتملة في أعمال مكافحة الفساد، ويمكن استخدام تدقيق الأداء عند تطبيقه على الإطار المؤسسي والقانوني لمكافحة الفساد، وبالتالي المساعدة في تحديد نقاط الضعف النظامية.	هدفت هذه الدراسة إلى البحث في أدوات التدقيق المختلفة الموجودة تحت تصرف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والتي يمكن أن تساعد في السيطرة على الفساد.	دراسة (Andy, 2020) (أبعنوان : مؤسـسات الرقابة العـليا استراتيجيات مكافحة الفساد).

(١) الشكـمـاك، أميرة على، الناغي محمود السيد، تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي في الرقابة على أداء القطاع الحكومي في إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة على وزارة الصحة، الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس-كلية التجارة، مجله ٢٣، عدد ١١ أبريل، ٢٠١٩، ص ص ٢٦٢ - ٢٩٠.

(Andy, McDevitt, Supreme audit institution anti-Corruption strategies, **Transparency International**, 28 August 2020, p p 3-12.

نتائج الدراسة	هدف الدراسة	الدراسة
وتشير النتائج إلى أن الكشف عن المخالفات وتصحيح الرقابة له أثر إيجابي على مستوى الفساد، بينما المخالفات ورأي المراجعة ليس لها تأثير على مستوى الفساد	هدفت الدراسة إلى فحص التأثير لكشف المخالفات وإبداء الرأي الرقابي وتصحيح الرقابة على مستوى الفساد في حكومات المقاطعات في اندونيسيا	دراسة (Anggreni, Yahanes, 2021) بعنوان : (دور الرقابة الحكومية في ضبط مستوى الفساد في اندونيسيا).
وتبين أنه يوجد اختلاف معنوي لدور آليات الحوكمة في مكافحة الغش والفساد، كما يوجد اختلاف معنوي لمحددات فعالية دور كل من مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية، ومراقب الحسابات كأحد آليات الحوكمة في مكافحة الغش والفساد.	هدفت هذه الدراسة بصفة رئيسية إلى تقديم إطار مقترح لآليات الحوكمة لمكافحة الغش والفساد، وتحليل فعالية دور آليات الحوكمة في مكافحة الغش والفساد	دراسة (الحضيبة، ٢٠٢٢) بعنوان : (إطار محاسبي مقترح لدعم آليات حوكمة الشركات الكويتية في مواجهة الغش والفساد).
ومن أهم النتائج التي توصل إليها البحث هي أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستراتيجيات مكافحة الفساد الإداري، وزيادة فعالية أداء الموظفين في المؤسسات الحكومية، كما اتضح من نتائج البحث أن أكثر أنواع الفساد انتشارا هو الاختلاس من المال العام وأن أكبر الأسباب للفساد هو ضعف الرقابة، كما تبين أن أكثر العناصر المكافحة للفساد هي القيام بزيارات تفتيشية مفاجئة من كبار المسؤولين.	هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إستراتيجيات مكافحة الفساد الإداري والمالي ودورها في زيادة فعالية أداء الموظفين في المصارف الليبية العاملة في مدينة إجدابيا.	دراسة (محمد، اشويقي، ٢٠٢٢) بعنوان : (إستراتيجيات مكافحة الفساد الإداري والمالي ودورها في زيادة فعالية أداء الموظفين في المؤسسات الحكومية).

(1)Anggreni Dian, Yahanes Mario, The role of government auditing in controlling the level of corruption in Indonesia, **Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia**, vol.25 No 1, June 2021, p p 56-63

(٢) الحضيبة، نورة سالم، إطار محاسبي مقترح لدعم آليات حوكمة الشركات الكويتية في مواجهة الغش والفساد، رسالة ماجستير، جامعة بنها، ٢٠٢٢، ص ١١٩٥.

(٣) محمد، على ادريس، اشويقي، حسن صالح، استراتيجيات مكافحة الفساد الإداري والمالي ودورها في زيادة فعالية أداء الموظفين في المؤسسات الحكومية، **مجلة البيان العلمية**، عد ١٥١ جامعة سرت، يناير ٢٠٢٢، ص ٧٠٥٤.

الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
دراسة (Khudhair, Auther, 2022) بعنوان: (دور المراجعة الخارجية في التقليل من مستوى الفساد الإداري والمالي في أجهزة الدولة تحت الحوكمة).	هدفت الدراسة إلى تحديد دور المراجعة الحكومية الخارجية في مكافحة الفساد في ضوء الحوكمة.	وتوصلت الدراسة إلى عدة مشاكل أهمها هو قلة التكامل والتخطيط المشترك وضعف التنسيق وتبادل المعلومات بين مؤسسات القطاع العام، التي لها تأثير سلبي على أداء الجهات الحكومية في مواجهة الفساد المالي والإداري.
دراسة (البدرى، اسميو، ٢٠٢٣) بعنوان: جودة المراجعة ودورها في مكافحة الفساد .	هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على جودة مهنة المراجعة ودورها في مكافحة الفساد من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بجامعة بنغازي والمراجعين بديوان المحاسبة بمدينة بنغازي.	وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة ودورها كإستراتيجية في مكافحة الفساد من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بجامعة بنغازي والمراجعين بديوان المحاسبة بمدينة بنغازي حيث كانت مرتفعة المستوى.
دراسة (اليميني، على عبدالمنعم، ٢٠٢٣) بعنوان: الرقابة المالية على المال العام في مصر والإمارات العربية المتحدة في ظل اتفاقات التجارة الدولية.	هدفت الدراسة الى التعرف على وسائل الرقابة المالية التي تباشرها أجهزة الدولة الحكومية على نظم المشتريات الحكومية ونفقاتها داخل أبواب الموازنة العامة للدولة والتعرف على اثارها المالية والإقتصادية والقانونية الناجمة عن ممارسة عمليات المشتريات الحكومية بالوسائل التقليدية والإلكترونية.	توصلت الدراسة الى انه يركز واقع الرقابة المالية الداخلية في مصر بجانب الرقابة الذاتية والرقابة الرئاسية على رقابة الهيئة العامة للخدمات الحكومية و رقابة وزارة المالية، أما الرقابة المالية الخارجية على الأموال العامة فتعتبر رقابة الجهاز المكزي للمحاسبات الأكثر فعالية، وبالنسبة لأجهزة الرقابة المالية في دولة الإمارات فيوجد بها ديوان المحاسبة على المستوى الإتحادي وتتعدد الأجهزة الرقابية تبعاً لكل إمارة على المستوى المحلي، منح المشرع الإماراتي لديوان المحاسبة اختصاصات رقابية ذات صفة مالية تقليدية، وكذلك الرقابة الإلكترونية من خلال استخدام الأنظمة الإلكترونية في

(J) Khudhair, D.Z., Raji, A.A, The Role of External Auditing in Reducing

Administrative and Financial Corruption in state Agencies Under Governance, Ramah Journal for Research and Studies, Vol. 65, 2022, 431-456

(٢) البدرى، هدى مسعود، اسميو، إسماعيل المهدي، جودة المراجعة ودورها في مكافحة ظاهرة الفساد من وجهة نظر

أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بجامعة بنغازي والمراجعين بديوان المحاسبة بمدينة بنغازي، المؤتمر العلمي

الثاني حول بيئة الأعمال في ليبيا، ٢٥ ٢٦ فبراير ٢٠٢٣، ص ٢٠١٣٥٢، ص ١٠٣ ١٠٩.

(٣) اليميني، على عبدالمنعم، الرقابة المالية على المال العام في مصر والإمارات العربية المتحدة في ظل اتفاقات التجارة

الدولية، مجلة البحوث القانونية والإقتصادية، عدد ٥٧، مجل ١، جامعة المنوفية كلية الحقوق، ٢٠٢٣، ص ص

٢٦٦ ١٥٣.

الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
		اداء مهام الرقابة.

٣/ الإطار النظري للبحث :

١/٣ ماهية وطبيعة الفساد المالي وصورة :

الفساد من الآفات الخطيرة التي تصيب الدول وتتغلغل في المجتمعات حيث يقوم أصحاب النفوذ والنفوس الضعيفة باستغلال ضعف الجهات القانونية والرقابية للقيام بالفساد لتحقيق مكاسب مادية ومعنوية عن طريق تنفيذ أعمال غير قانونية والتي ينتج عنها آثار سيئة على المجتمع حيث يعيق الفساد مشاريع التنمية للدول ويتسبب في ضياع مواردها.

إن ظاهرة الفساد ذات جذور عميقة تأخذ أبعاداً واسعة، وتتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وإن الحديث عن الفساد لا يخص مجتمع بعينه أو دولة بذاتها، بل هو ظاهرة عالمية تشكو منها كل الدول، لما له من خطر على الأمن الاجتماعي والنمو الاقتصادي، ومن هنا حازت هذه الظاهرة اهتمام كل المجتمعات والدول، وتعالق النداءات إلى إدانتها والحد من انتشاره، ووضع الإجراءات الملائمة لذلك (١).

وقد اختلفت التعاريف حول الفساد باختلاف الباحثين والتخصصات، ولكي نتعرف على مفهوم الفساد لابد أن نبين تعريف الفساد لغتياً واصطلاحاً، وتطرقنا في هذا المبحث إلى مفهوم وأنواع الفساد.

١/١/٣ تعريف الفساد:

الفساد في اللغة: وردت في اللغة عدة معانٍ للفظ الفساد، ومن أهم هذه المعاني: أن الفساد خلاف المصلحة، وأفسده أبارهُ، أي جعله يفسد، وأفسد المال إفساداً، أخذه بغير حق، استفسد ضد استصلح، وتفاسد القوم تدابروا، وقطعوا الأرحام (٢).

وجاء في مختار الصحاح: "فسد الشيء يفسد بالضم- فسداً فهو فاسد، وفسد فساداً فهو فاسد، والمفسدة ضد المصلحة" (٣).

تعريف الفساد اصطلاحاً:

من وجهة نظر علماء القانون " الانحراف في الالتزام بالقواعد القانونية" كما أن هناك إجماعاً

- (١) الغانمي، نزار عبدالأمير، الخزرجي، حمد جاسم، الفساد المالي والإداري ودوره في تحجيم الاقتصاد العراقي بعد الإحتلال الأمريكي عام ٢٠٠٣، مركز الدراسات الإستراتيجية - جامعة كربلاء، ٢٠١٧ ص ٧٩.
- (٢) الامارة، بشار محيسن، دور السلطة التشريعية في مكافحة الفساد الوظيفي، رسالة ماجستير، جامعة النهرين، العراق، ٢٠١٢ ٢ ١.
- (٣) القضاة، آدم نوح، نحو نظرية إسلامية لمكافحة الفساد الإداري، أكاديمية نايف العربية للعلوم الامنية، البحوث المؤتمر العربي الدولي لمكافحة الفساد، الرياض، ٢٠٠٣ ٨ ٤ ٣.

على أن الفساد له اثر مدمرٌ على القانون وعلى القضاء عندما يطاله ويشمله بمؤثراته المهلكة (١).
منظمة الشفافية الدولية : هو إساءة استخدام السلطة الموكلة لتحقيق مكاسب خاصة لنفسه أو
جماعته (٢).

٢/١/٣ أنواع الفساد :

ومن خلال النظر في تعريف الفساد وصوره نجد انه يصنف إلى عدة تصنيفات ومسميات
وذلك حسب المجال، حيث يمكن تقسيم الفساد الى الأنواع التالية :

١. الفساد السياسي:

يحدث الفساد السياسي في المستويات العليا من النظام السياسي عندما يكون السياسيون
ومسؤولو الدولة الذين يحق لهم صنع القرار ويطبّقون القوانين باسم الشعب هم أنفسهم فاسدين، ويحدث
الفساد السياسي عندما يستخدم صناع القرار السياسي السلطة التي يمتلكونها للحفاظ على قوتهم ومكانتهم
وثروتهم، وعندما تكون القوانين والأنظمة معدة بشكل منظم من قبل الحكام لتتناسب مع مصالحهم (٣).

٢. الفساد الإداري:

يتعلق الفساد الإداري بمظاهر الانحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية، وهو تلك
المخالفات التي تصدر عن الموظف أثناء تأديته لوظيفته الرسمية ضمن منظومة التشريعات والقوانين
والضوابط ومنظومة القيم الفردية التي لا ترتقي للإصلاح وتطوير التشريعات والقوانين التي تسعى
للاستفادة من الثغرات، بدل العمل على مراجعتها وتحديثها باستمرار، وتتمثل مظاهر الفساد الإداري في
احترام أوقات ومواعيد العمل، والامتناع عن أداء العمل أو التراخي والتكاسل وعدم تحمل المسؤولية،
وإفشاء أسرار الوظيفة، والخروج عن العمل الجماعي (٤).

٣. الفساد القضائي:

وهو الانحراف الذي يصيب الهيئات القضائية، ما يؤدي إلى ضياع حقوق الناس وانتشار
الظلم، والذي يتمثل في قبول الهدايا والرشاوى، وشهادة الزور، والفساد القضائي يعد من أخطر

(١) باديس بوسعيد، مأسسة مكافحة الفساد في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة مولود معمري، ٢٠١٥ ٢٩.

(٢) Kartner, Jennifer Joan, Changing Patterns of Corruption in Poland and Hungary 1990-2010, PhD thesis, Arizona state University, May 2018 p12

(٣) Inge Amundsen, Political corruption An introduction to the issues, WP, 1999, PP.3-4.

(٤) عطاوه، سمية، درويش، هشام، دور التضييق على حرية الإعلام والتعبير في تفشي ظاهرة الفساد في تونس، مجلة

الدراسات الإعلامية، المانيا، عدد ٨، اغسطس ٢٠١٩، ص ص ٣٠٤ ٣٠٥.

ما يهلك الحكومات والشعوب، لأن القضاء هو السلطة التي يعول عليها الناس لإعادة حقوقهم المنهوبة.^(١)

٤. الفساد المالي:

ويتمثل بمجمل الانحرافات المالية، ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها، ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية، كديوان المحاسبة المختص بمراقبة المال والهيئات والمؤسسات الحكومية، ويمكن ملاحظة مظاهر الفساد المالي في الرشاوى والاختلاس والتهرب الضريبي والمحاباة والوساطة في التعيينات الوظيفية^(٢).

٣/١/٣ أسباب الفساد:

يمكن ذكر مجموعة من الأسباب التي قد تشكل بيئة للفساد، التي تختلف أهميتها من مجتمع لآخر، فقد تزداد الفرص لنمو الفساد في المراحل الانتقالية والفترات التي تمر بتحويلات سياسية واقتصادية واجتماعية، وخصوصا في ظل ضعف البناء المؤسسي والإطار القانوني الذي يوفر بيئة مناسبة للفسادين^(٣).

وبشكل عام يمكن إجمال هذه الأسباب فيما يلي:

٢ الأسباب الاقتصادية :

إن الجانب الاقتصادي أحد عوامل الفساد الأكثر صلة في المجتمعات الفقيرة والغنية، فالفقر وانخفاض رواتب الموظفين في القطاع العام، حيث انخفاض مستوى المعيشة من أكبر المسببات للفساد المالي، مما يشكل بيئة خصبة لقيام البعض من أصحاب النفوس الضعيفة في البحث عن مصادر مالية أخرى حتى ولو بطرق غير شرعية^(٤).

٣ الأسباب السياسية :

وتعد هذه الأسباب هي الأخطر، حيث تؤدي إلى تشكيل كتلتا لتحقيق مصالح أقلية على حساب المصلحة العامة، حيث يتم اختزال القرارات من خلال الانتماءات السياسية بما يحقق مصالح فئات معينة، وضعف النظام السياسي، وعدم الفصل بين السلطات أي غياب دولة المؤسسات السياسية

(١) برحيجي أمينة، الرقابة الإدارية ودورها في مكافحة الفساد في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، ٢٠١٥، ص ١٧.

(٢) الوائلي، ياسر خالد، الفساد الإداري.. مفهومه ومظاهره وأسبابه، مجلة النبأ، عدد ٨٠، ٢٠٠٦.

<https://annabaa.org/nbhome/nba80/010.htm>

(٣) باديس بوسعيد، مرجع سبق ذكره، ص ٣٢ ٣٣.

(٤) العسود، شدى عدنان، أثر صفقات المدقق الداخلي في الحد من الفساد المالي من وجهة نظر ديوان المحاسبة الاردني، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الاردن، ٢٠٢٠، ص ٣٥ ٣٦.

والقانونية والدستورية، كما أن تغيير الأنظمة السياسية يخلق جواً من عدم الاستقرار السياسي مما يهيئ الجو للفساد).^١

٤) الغانمي، نزار عبد الأمير، الخزرجي، حمد جاسم، مرجع سبق ذكره، ص ١١.

٤ الأسباب الإدارية :

إن ضعف الإدارة وسوء التنظيم، وتعقيد الإجراءات الإدارية، وطول فترة إنجاز المعاملات في الجهاز الإداري، وعدم المساعلة والمحاسبة للمسؤولين وضعف الرقابة الإدارية، وشغل المناصب القيادية في الجهاز الإداري لفترات زمنية طويلة وفقا للولاءات والمحسوبية، وعدم الأخذ بمعايير الكفاءة ونظرية الرجل المناسب في المكان المناسب، واستحواذ من في قمة الهرم الإداري على السلطات والصلاحيات^(١).

٢/٤ ماهية وطبيعة عمل أجهزة الرقابة العليا :

ديوان المحاسبة هو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة للدولة، والمخول بممارسة الرقابة المالية والمحاسبية على المال العام في الجهات الخاصة لرقابته عن طريق قيام موظفي الديوان بالمراجعة والتفتيش على هذه الجهات، وهو يتولى الكشف عن الغش والفساد المالي والرقابة على أموال الدولة، والتحقق من سلامة ومشروعية دورة هذه الأموال^(٢).

٢/٢ تنظيم ديوان المحاسبة

تشكيل الديوان: تتضمن المادة الرابعة من القانون رقم (١٩) لسنة ٢٠١٣م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة (يشكل ديوان المحاسبة من رئيس ووكيل أو أكثر، وعدد كاف من الأعضاء والموظفين، ويكون تعيين الرئيس والوكيل لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد لمرة واحدة)، نصت المادة الخامسة (يرأس الديوان شخصية مشهود لها بالكفاءة والنزاهة، ويعين ويعفى من منصبه وتقبل استقالته بقرار من السلطة التشريعية، ويعامل من حيث المرتب والمزايا معاملة الوزير).

ونصت المادة الثامنة من القانون على أن يعين الوكيل بقرار من السلطة التشريعية بالدولة، ويعامل من حيث المرتب والمزايا معاملة وكيل الوزارة، ولا يجوز توقيع عقوبة تأديبية عليه، أو إعفائه من وظيفته أو نقله إلا بقرار من السلطة التشريعية للدولة بناء على عرض رئيس الديوان، وتحدد اللائحة التنفيذية للقانون اختصاصات الوكيل^(٣).

٣/٢ الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة وأنواعها

تطرقنا في هذا المبحث إلى مفهوم الرقابة وأهميتها فقد ينظر للرقابة باعتبارها الإشراف الدائم من قبل الديوان على الجهات الخاضعة لرقابته بقصد معرفة كيفية تنفيذ الأعمال والتأكد من أن الموارد

(١) معايرة، محمود محمد، الفساد الإداري وعلاجه في الشريعة الإسلامية، دار الثقافة، عمان، ٢٠١١، ص ١١٧.

(٢) بن غربية، سالم محمد وبالخير، أحمد فرج، محاسبة الأموال العامة والمحاسبة القومية، مركز البحوث الاقتصادية، بنغازي - ليبيا، سة ٢٠٠١، ص ٢٤٤ ٢٦٥.

(٣) قانون ديوان المحاسبة الليبي رقم (١٩) لسنة ٢٠١٣.

المتاحة المادية والبشرية داخل هذه الجهات تستخدم استخداماً فعالاً وفقاً للخطط الموضوعية، ولقد واكب الديوان التطورات التي حدثت على العمل الرقابي على القطاع العام إلى أن أصبح يتبع إجراءات مراجعة لكل نوع من أنواع الرقابة التي يمارسها (١)

كما إن تنوع الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة يرجع إلى الزاوية التي ينظر بها لهذه الرقابة، وهذا التنوع لا يعني استقلالية كل نوع منها عن الآخر.

أنواع الرقابة :

يمارس ديوان المحاسبة ثلاثة أنواع من الرقابة، وتتمثل فيما يلي:

١. **الرقابة المالية:** يقصد بها مراجعة كافة الجوانب للأنشطة التي تقوم الوحدة التنظيمية الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة للوقوف على مدى صحة وتمثيل البيانات المالية وضرورتها وملائمتها للنشاط، وفقاً للمبادئ المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي بالوحدة محل الرقابة. (٢)
٢. **الرقابة القانونية:** ويتم في هذا النوع من الرقابة مطابقة العمل ذا الآثار المالية للقانون، أو بمعنى أدق مطابقته لمختلف القواعد القانونية التي تحكمه شكلاً وموضوعاً، ويندرج تحت هذا النوع من الرقابة صلاحيات الديوان في توجيه النظر في أي نقص يجده في التشريع المالي أو الإداري وله تعلق بالأمور المالية، والتثبت من أن القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالأمور المالية والحسابات معمول بها بدقة (٣).
٣. **رقابة تقييم الأداء:** يقصد بها التحقق من أن الجهة الخاضعة للرقابة تستخدم مواردها عند قيامها بمسؤولياتها، قد تمت وفقاً لمعايير الاقتصاد والكفاية والفاعلية، من خلال التحقق ما إذا كانت الموارد قد استخدمت لغايات تحقيق الهدف، وما إذا كانت المهام قد نفذت بشكل تام وفعال، وما إذا كان التصرف في المال العام قد تم بأحسن الوسائل وأفضل الطرق، وإن المال العام قد سلم من الضياع والاختلاس (٤).

٥/ مدخل تحليلي لتطوير دور ديوان المحاسبة الليبي :

لقد تطورت المراجعة الحكومية، فهي لم تعد مقتصرة على المحاسبة المالية، فقد توسع دورها لتصبح وسيلة لزيادة الشفافية وتفعيل المساءلة، وتقييم كفاءة وفعالية البرامج الحكومية، ويتوقف نجاح

(١) الكعبي، محمود خالد، مدى ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد، رسالة ماجستير، جامعة

الشرق الأوسط، ٢٠١٣، ٢٤

(٢) كامل، إمام، دور وإختصاصات الجهاز المركزي للمحاسبات مصر، مجلة المحاسبة والاقتصاد، جامعة الأزهر، ع

٦٣٤، سنة ٢٠١٠ ص ١٠.

(٣) الكعبي، محمود خالد، مرجع سابق ذكرة، ص ٣٦

(٤) عبدالمجيد، شيرين شير، رقابة ديوان المحاسبة على المال العام في دولة الإمارات العربية المتحدة، رسالة ماجستير،

جامعة الإمارات العربية المتحدة، سنة ٢٠١٨ ص ٦٧ ٦٨

أجهزة الرقابة العليا في أداء دورها وتحقيق أهدافها على توفر العديد من المقومات الأساسية، وعلى ضوء استكمال عناصر الرقابة والمراجعة الحكومية، يمكن اقتراح تطوير التشريعات المتعلقة بديوان المحاسبة، وتطوير معايير التدقيق الحكومي المطبقة لديه من خلال التالي :

أولاً : المعايير التنظيمية:

١- معيار الاستقلال والحياد:

يقترح الباحث أنه يجب وضع نص قانوني يوضح المدة القصوى لتقديم المراجع الخارجي خدمات استشارية لنفس الشركة لعدد من السنوات المتتالية، كما لا يمكن إعادة تكليفه مرة أخرى إلا بعد عدد من السنوات، وذلك حفاظاً على استقلاله .

٢- معيار التأهيل العلمي والعملية للمراجع :

ويرى الباحث انه الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات الخارجي لمواكبة العمل ولتحسين الكفاءة هناك عدة مقومات تتلاءم مع المتغيرات الحديثة لمهنة المراجعة وهي كالتالي :

- المؤهل الجامعي المتخصص :
- قضاء فترة من التدريب والممارسة العملية كشرط لمزاولة المهنة .
- التعليم والتدريب المهني المستمر .

ليصبح مراجع الحسابات على درجة من الكفاءة المهنية وقدرة على تطوير مهاراته وزيادة المعرفة العلمية والعملية لديه لابد من تبني برنامج للتعليم والتدريب المهني المستمر لمواكبة الأحداث والتغيرات البيئية المحيطة بمهنة مراجعة الحسابات .^(١)

٣- معيار بذل العناية المهنية المناسبة لأداء الفحص وإعداد التقرير:

إن الهدف من وضع معيار بذل العناية المهنية المناسبة لأعضاء ديوان المحاسبة؛ يتمثل في وضع دليل لإرشادات وإجراءات المراجعة لكل مراقبة حسابات تختص بإحدى هيئات القطاع العام وما ينبعها من شركات، فلا شك أن هذا الدليل بما يتضمنه من توجيهات مهنية سوف يكون المعيار الفصل في تحديد أي إخلال وقياس الإهمال المهني بشكل واضح، ولقد حدد القانون رقم (١٩) لسنة ٢٠١٣م ولائحته التنفيذية أنواع الرقابة التي يقوم بها ديوان المحاسبة وهي رقابة الأداء، والرقابة الوقائية، وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والأنظمة الإلكترونية، وتقييم السياسات الاقتصادية، والحوكمة .

٤- معيار التأهيل السلوكي:

نصت المادة (٣٦) من القانون رقم (١٩) لسنة ٢٠١٣م على التالي: "تخضع أعمال أعضاء الديوان وموظفيه الفنيين للتفتيش الداخلي وفقاً لمعايير وقواعد السلوك المهني التي تحدد بقرار من رئيس

(١) الباشا، مصطفى، تمام، عمر سعد، هاشم، محمد صالح، مدخل تطوير التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات لمواكبة بيئة الحوسبة السحابية، مجلة الدراسات والأبحاث البيئية، ج ٩، ٢٠١٩.

الديوان"، وقد أورد المعيار الدولي (٣٠) أخلاقيات المهنة، وهي "مجموعة مبادئ توجيهية كتابية تصدرها منظمة ما إلى عمالها ومديريها لمساعدتهم على القيام بأعمالهم وفقاً لقيمها الأولية ومعاييرها الأخلاقية"، ويقتضي المعيار ٣٠ أن تحيط إدارة الديوان موظفيها علماً بالقوانين والالتزامات بها عند أداء أعمالهم (١).

٥- معيار تغيير المراجع في شركات القطاع العام:

فهذا المعيار يضع الضوابط العملية التي تحكم عملية تغيير المراجع، وهناك العديد من المكاتب المهنية الخاصة التي تمارس عملها في مراجعة شركات القطاع العام، جنباً إلى جنب مع مراجعي ديوان المحاسبة (٢).

ثانياً: معايير العمل الميداني :

لعل من الأسباب التي أدت إلى ضعف أداء المراجعين بديوان المحاسبة الليبي عدم تبني القانون رقم (١٩) لسنة ٢٠١٣م لأيّ معايير تتعلق بالعمل الميداني ومزاولة مهنة المراجعة، لذا يقترح الباحث تطبيق معايير العمل الميداني التالية:

١- معيار التخطيط:

يقوم مدير إدارة الحسابات لهيئة القطاع العام وموظفيه بوضع برنامج المراجعة السنوي لشركات القطاع العام الداخلة في نطاق الهيئة، ويراعى عند وضع برنامج المراجعة معيار الأهمية النسبية، ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يحفظ العمل بدرجة كافية، حيث يساعد التخطيط السليم على التأكد من الإجراءات أو الاختبارات المهمة قد جرت على الوجه المطلوب، كما يساعد التخطيط على الاستعمال الكفؤ للمساعدين (٣).

٢- معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية :

كما ذكرنا سابقاً قد نصت المادة (١٩) من اللائحة التنفيذية الملحقه بالقانون على التالي: "يتولى ديوان المحاسبة فحص وتقييم ضوابط أنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من كفاءتها وفعاليتها، وتقييم أداء أدواتها".

٣- معيار أدلة وقرائن الإثبات:

(١) البغدادي، عثمان، تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لقواعد السلوك المهني المعيار (٣٠) أخلاقيات المهنة، مجلة الرقابة المالية، ٥، سنة ٢٠٢٠.

(٢) نفس المرجع السابق ذكره، ص ٤٤

(٣) عبده، طارق عبدالعظيم، الهيكل المقترح للمعايير التي تحكم أداء الجهاز المركزي للمحاسبات في مجال مراجعة هيئات القطاع العام وشركاته، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية مجلد ٢، العدد ١، جامعة المنوفية كلية

التجارة، يناير ١٩٩٠، ص ٤٧٤٦

ينطلب المعيار الدولي ISA300 أدلة الإثبات من المراجع ضرورة الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتكون أساساً معقولاً يبني عليه رأيه المهني، وتعني الكفاءة قياس كمية الأدلة بحي تكون تكلفة الحصول على هذه الأدلة تتناسب مع الفائدة المتوقعة منها، بينما تعني الملائمة قياس نوعية أدلة المراجعة وأن يكون الدليل مناسباً وفعالاً وبالتالي تحديد مدى الاعتماد عليها في تأكيدات معينة (١).

٤- معيار الكفاءة:

وتعني الاستخدام الجيد للموارد المتاحة للمشروع، بهدف تحقيق أكبر قدر من الإنتاج، وبأقل تكلفة ممكنة، أو أنها تحقق العلاقة النموذجية بين المدخلات والمخرجات، ويتفق الباحث مع الكاتب طارق عبد العظيم بضرورة أن يتضمن هذا المعيار المبادئ والقواعد التي تحكم الكفاءة الجزئية، والكفاءة الكلية، والكفاءة الهندسية في شركات القطاع العام، حيث يتم تحديد أهداف كمية وقيمة تحقق العلاقة المثلى بين المدخلات والمخرجات (٢).

٥- معيار الفعالية:

تعني تحقيق الهدف الأمثل والنجاح، وتحقيق الأهداف من خلال الاستغلال الأمثل والمتوازن للموارد المتاحة في البيئة الخارجية، أو نسبة التطابق بين النتائج الفعلية والأهداف المخططة (٣).

٨- معيار استخدام الحاسب الإلكتروني والتحول الرقمي:

يتعلق التطور الرقمي بتبني التغيير وتسريعه، وتوفير فرص الكفاءة والنمو، من خلال فهم الروابط بين التكنولوجيا والأفراد، فيمكن للأفكار الصغيرة أن تنمو بشكل كبير في فترة زمنية قصيرة جداً، فإذا كان مفهوم التحول الرقمي حديثاً، فذلك لأنه يحل تدريجياً محل مفهوم الرقمية وقد استخدم هذا الأخير منذ عام ٢٠٠٤ ويرتبط منذ فترة طويلة بمصطلح (الرقمنة) الذي يشير إلى أحدث الثورات التكنولوجية ويتجاوز مصطلح التحول الرقمي هذا، حيث يرتبط ارتباطاً كاملاً بحجم المؤسسة مع الأخذ في الاعتبار كل من الابتكارات التكنولوجية وكذلك الأبعاد الإستراتيجية والإنسانية (٤).

ثالثاً: معايير إعداد التقرير

يعد تقرير المراجعة من أهم واجبات مراجع الحسابات، حيث يقوم بإعداد تقرير بعد الانتهاء من عملية المراجعة، يتضمن رأيه حول المهام المكلف بها، سواء كانت هذه التقارير عامة ومنشورة تعدها القوائم المالية أو تقارير الميزانية، وعن طريق هذه التقرير يستطيع المراجع أن يعبر عن رأيه

(١) مازون، محمد أمين، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة

ماجستير، جامعة الجزائر ٣، سنة ٢٠١٠، ص ٢٧.

(٢) عبده، طارق عبد العظيم، مرجع سابق ذكره، ص ٥٢٥١

(٣) زواتني، عبدالعزيز، الموارد البشرية بين الكفاءة والفعالية، مركز الكتاب الأكاديمي، ٢٠٢٠.

(٤) تخرين، وليد، بوخرص، أحمد أمين، واقع آفاق التحول الرقمي لدى المصارف الإسلامية، مجلة مالك بن نبي

للبحوث والدراسات، ع ١- ٤، ٢٠٢٢، ص ١٥٣.

الفني المحايد عن نتيجة أعمال شركات القطاع العام التي كلف بمراجعتها وتحتوى معايير إعداد التقرير على أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة هي:

١- معيار إعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ وقواعد المحاسبة المتعارف عليها:

ينطلب هذا المعيار من المراجع أن يشير في تقريره إذا ما كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن عملية المراجعة مقبولة قبولاً عاماً على أنها تمثل الإطار الذي يحكم على جودة القوائم المالية .

٢- معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

ينطلب هذا المعيار ضرورة أن يوضح معيار المراجعة ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق، ويهدف هذا الثبات إلى: (١)

- التأكد من أن المقدرة المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق التغيرات المحاسبية.

- إذا حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري؛ فينبغي أن ينص عليها مراجع الحسابات في تقريره فيما يخص رأيه في الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى.

٣- معيار التحقق من مدى الإفصاح الكامل في القوائم المالية:

يشير هذا المعيار إلى أن التقرير يجب أن يتضمن التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية، والتي ينبغي أن تشمل على بيانات معلومات، ومدى كفاية البيانات، والدقة في ترتيبها وتبويبها والعرض السليم (٢).

٤- معيار إفصاح مراجع الديوان عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة:

ويقضي هذا المعيار بأنه ينبغي أن يتضمن تقرير الميزانية رأي المراجع الخارجي فيما يتعلق بمدى صدق ووضوح القوائم المالية في إظهار نتيجة أعمال الشركة والمركز المالي لها، وذلك كوحدة واحدة وليس بالنسبة للبيانات الواردة بها تفصيلاً، وليس بالضرورة الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي لا يرغب مراجع الحسابات إعطاء موافقته التامة عليها لا يلزم رفضها نهائياً، ولكن يكفي ذكر التحفظات (٣).

رابعاً : معيار الحوكمة الرشيدة:

(١) لطفي، أمين السيد، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار

الجامعة، الإسكندرية، ٢٠٠٥، ص ٦٨.

(٢) مسعودي عمر، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق، رسالة ماجستير،

جامعة أحمد دراية، الجزائر، ٢٠١٨، ص ٤٢.

(٣) أبو شعفة، محمد عمارة، تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي في مراجعة الأداء في الشركات الليبية، رسالة ماجستير،

جامعة المنصورة، ٢٠١٨، ص ٦٨.

تعرف الحوكمة في القطاع العام على أنها مجموعة التشريعات والإجراءات والهيكل التنظيمية، والسياسات والضوابط التي تشكل الأسلوب التي تؤثر وتشكل الطريقة التي توجه وتدار فيها الدائرة الحكومية لتحقيق أهدافها بأسلوب مهني وأخلاقي بكل نزاهة وشفافية وفق آليات للمتابعة والتقييم ونظام صارم للمساءلة لضمان كفاءة وفعالية الأداء من جانب، وتوفير الخدمات الحكومية بعدالة من جانب آخر^(١).

أبعاد الحوكمة :

١. **وجود إطار تنظيمي وقانوني فعال :** يؤكد على إطار حوكمة يعمل على رفع مستوى الشفافية أن يتوافق مع القانون ويحدد تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المسؤولة عن الرقابة، بحيث يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، وكفاءة الأسواق، ويجب أن تكون القوانين والتشريعات المنظمة لحوكمة الشركات متوافقة مع القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ.
٢. **مسؤولية مجلس الإدارة :** يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل المعلومات، وبالاعتماد على النوايا الحسنة، وسلامة القواعد المطبقة، كذلك يجب أن يعمل المجلس لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين والوصول للمعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ويتبع مجلس الإدارة معايير أخلاقية عالية ويضع في اعتباره مصالح الأطراف ذوي العلاقة (٢).
٣. **حماية حقوق المساهمين :** ينبغي على إطار حوكمة الشركات توفير حماية المساهمين وتسهيل ممارسة حقوقهم، والوظائف الرئيسة لأصحاب حقوق الملكية، وبصفة عامة هناك مجموعة من القواعد التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين الأساسية التي تتمثل بالأساليب الآمنة لتسجيل الملكية، والمشاركة العادلة في الأرباح، والحصول على المعلومات الكافية عن القرارات المتعلقة بأي تغييرات^(٣).
٤. **المعاملة المتساوية للمساهمين :** ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يتم ضمان معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمين الأقلية والمساهمين الأجانب وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عند انتهاك حقوقهم .
٥. **الإفصاح والشفافية :** يجب القيام بالإفصاح السليم والصحيح عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات، حيث يعتبر وجود

(١) دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام وزارة تطوير القطاع العام، المملكة الأردنية، ٢٠١٤.

(٢) الجحلب، درويش مصطفى، الجماص، عبيدة محمد، أثر تطبيق مبادئ الحوكمة في تحقيق الإستدامة المالية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والإقتصادية، ٨-١٩ ٢٠٢٣.

(٣) دياب، رنا مصطفى، واقع تطبيق معايير الحوكمة المؤسسية في المصارف الإسلامية في فلسطين، رسالة ماجستير، أكاديمية الإدارة والسياسة، ٢٠١٤، ص ٤٨.

نظام إفصاح قوى وتشجيع الشفافية الحقيقية أحد الملامح المحورية لتحقيق الإشراف على عمل الشركات (١).

خامساً : معيار تدقيق مكافحة الفساد:

لقد قامت مجموعة عمل الإنتوساي لمكافحة الفساد بإعداد معيار دليل تدقيق مكافحة الفساد رقم (٥٧٠٠) الذي تم اعتماده من قبل المنظمة في يوليو ٢٠١٦م لمساعدة مراجعي ديوان المحاسبة في إعداد وتنفيذ عمليات مراجعة إجراءات وسياسات مكافحة الفساد في الهيئات الحكومية الخاضعة لرقابتها، بحيث يستطيع المراجع استخدامها كأدوات مراجعة.

دور الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد:

إن أحد الجوانب المهمة في دور الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد، هو العمل على تقوية المؤسسات العامة، التي تمثل عناصر نظام النزاهة العامة، وينبغي أن يكون عمل الجهاز الرقابي في مكافحة الفساد ذو أوجه متعددة، حيث يتضمن ذلك على سبيل المثال:

- ١- تضمين قضايا الفساد والمخالفات في عمل المراجعة الروتيني الذي يؤديه ديوان المحاسبة: يجب أن يحلل ديوان المحاسبة ظواهر الفساد (حدوثها، وأسبابها، مجالاتها، وآلياتها) خلال كل مراجعة .
- ٢- التأكيد على الوعي العام بالفساد: من خلال الإفصاح العام عن نتائج تدقيقها دورياً وفي الوقت المناسب بما يساعد في تعزيز المساءلة.
- ٣- تحسين طرق ووسائل مكافحة الفساد وباقي أنواع المخالفات: إن كفاءة وفاعلية ديوان المحاسبة العالي في مجال كشف المخالفات؛ ناتج عن الاستراتيجيات التي يتبناها، لذلك يجب على ديوان المحاسبة العمل على تحسين آلياته بانتظام .
- ٤- توفير وسيلة للمخبرين للإبلاغ عن حالات المخالفة: وينبغي وجود آليات للإبلاغ عن المعلومات حول المخالفات المحتملة والمشبوهة، وتمتلك العديد من الأجهزة الرقابية نظاماً لجمع الشكاوى.
- ٥- التعاون مع المؤسسات الأخرى في مكافحة الفساد: في إطار جهود مكافحة الفساد يجب على الأجهزة العليا للرقابة تشجيع المنظمات العامة لوضع إجراءات فعالة ومناسبة لعملية الاختيار قبل التوظيف.

الدراسة التطبيقية

وفى ضوء ما سبق واستكمالاً للفائدة المرجوة من البحث يرى الباحثين ضرورة التأكيد من صحة ما تم التوصل إليه من خلال الدراسة النظرية بالإضافة لاختبار فروض البحث وذلك من خلال الاتجاه للواقع العملي وإجراء دراسة تطبيقية على قطاعي المصارف والشركات النفطية في ليبيا.

١/١/٣ هدف الدراسة التطبيقية :

(١) بن عيسى، ريم، دراسة تحليلية لأثر آليات حوكمة الشركات على الأداء المصرفي، رسالة دكتوراة، جامعة قاصدي مرباح، ٢٠١٨، ص ٥٨

يتمثل الهدف العام للدراسة التطبيقية في قياس أثر تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي على الحد من الفساد، وذلك بالتطبيق على عينة من المصارف والشركات النفطية الليبية خلال سلسلة زمنية من عام ٢٠١٧ حتى عام ٢٠٢٠، ولتحقيق ذلك الهدف قام الباحث بقياس مدى التزام المصارف وشركات النفط الليبية بتطبيق حوكمة الشركات وتفعيل دور الرقابة الداخلية وكذلك مدى تفعيل إدارة المخاطر بالإضافة إلى مدى تطبيق آليات التحول الرقمي، وقياس انعكاسات ذلك على الفساد المالي في المصارف وشركات النفط في ليبيا.

٢/١/٣ فروض الدراسة :

في ضوء الإطار النظري للبحث واستناداً إلى الأهداف التي يسعى البحث لتحقيقها، يمكن للباحث صياغة الفرض الرئيسي للدراسة على النحو التالي:

▪ الفرض الرئيسي: يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتطوير دور ديوان المحاسبة الليبي على الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية.

ويتجزأ من هذا الفرض أربع فروض هي:

١- يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتطبيق حوكمة الشركات على الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية.

٢- يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتفعيل الرقابة الداخلية على الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية.

٣- يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتفعيل إدارة المخاطر على الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية.

٤- يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتفعيل التحول الرقمي على الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية.

٣/١/٣ مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في قطاعي المصارف والشركات النفطية في ليبيا، وقد قام الباحث باختيار عينة من تلك المصارف والشركات وفقاً لمدى توافر البيانات المالية لهذه المصارف والشركات بطريقة متسلسلة حيث يوجد صعوبة في الوصول للقوائم المالية للمصارف والشركات الأخرى بسبب الظروف الاقتصادية التي تمر بها دولة ليبيا، وقد أسفر تطبيق المعيار السابق عن اختيار المصارف والشركات الموضحة فيما يلي:

الفرع الأول: القطاع المصرفي:

يتكون مجتمع الدراسة من المصارف التجارية العامة والخاصة في ليبيا، وتم أخذ عينة من المصارف العامة والخاصة تمثلت في ثلاث مصارف عامة وهي مصرف الجمهورية ومصرف

الصحاري ومصرف الوحدة، ومصرف خاص واحد وهو مصرف التجارة والتنمية ويوضح الجدول التالي المصارف التي تضمنتها العينة ونبذة مختصرة عن كل مصرف (١):

الفرع الثاني: القطاع النفطي:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات النفطية العامة في دولة ليبيا، وقد اقتصر البحث على شركتين نفطية وهما شركة سرت وشركة الخليج العربي، وذلك نظرا لصعوبة الوصول إلى باقي الشركات النفطية في ظل الوضع الأمني المتردي، وهي المبينة بالجدول التالي (٢):

٤/٢/٣ تحليل نتائج اختبار فروض الدراسة :

الفرض الرئيسي: يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتطوير دور ديوان المحاسبة الليبي علي الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية، ويتجزأ من هذا الفرض أربع فروض هي:

- يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتطبيق حوكمة الشركات على الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية.
- يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتفعيل الرقابة الداخلية على الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية.
- يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتفعيل إدارة المخاطر على الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية.
- يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتفعيل التحول الرقمي على الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية.

وسيتم اختبار مدى صحة الفروض من خلال اختبار الارتباط والانحدار وذلك كما يلي:

١/٤/٢/٣ تحليل مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة :

لاختبار العلاقة الأحادية ما بين المتغير التابع (الفساد المالي) والمتغيرات المستقلة والتي تتمثل في تطبيق حوكمة الشركات، تفعيل دور الرقابة الداخلية، تفعيل إدارة المخاطر، تفعيل التحول الرقمي،

(١) يراجع في ذلك :

- <https://www.jbank.ly/>
- <https://www.wahdabank.com.ly/>
- <https://saharabank.ly/>
- <https://bcd.ly/>

(٢) يراجع في ذلك :

- <https://www.agoco.ly/index.php/ar/>
- <https://www.sirteoil.com.ly/>

وكذلك مع المتغيرات الرقابية، تم إجراء تحليل (Correlation Analysis)، ويوضح الجدول التالي معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة، وذلك كما يلي:

جدول رقم (١) مصفوفة الارتباط بين متغيرات البحث

المتغير	الفساد	تطبيق حوكمة الشركات	تفعيل دور الرقابة الداخلية	تفعيل إدارة المخاطر	تفعيل التحول الرقمي	حجم المصرف أو الشركة	ربحية المصرف أو الشركة	جودة المراجعة الخارجية	
الفساد	١								
تطبيق حوكمة الشركات	-٠,٦٣٥**	١							
تفعيل دور الرقابة الداخلية	-٠,٦٦٤**	٠,٣٣٢	١						
تفعيل إدارة المخاطر	-٠,٤٠٦*	٠,٠٧٥	٠,٢٧٠	١					
تفعيل التحول الرقمي	-٠,٦٠٨**	٠,٧٢٠**	٠,٥٠٦	٠,١٣٧	١				
حجم المصرف أو الشركة	٠,٤٠٤	-٠,٣٢٥	-٠,١٣٧	٠,١٣٤	-٠,٢٦٧	١			
ربحية المصرف أو الشركة	-٠,١٣٨	-٠,٠٠٢	٠,٠٩٣	-٠,٠٧٣	-٠,٠٥١	٠,٦٦٦-	١		
جودة المراجعة الخارجية	٠,٤٤١*	-٠,٣٣٢	-٠,٣٥٠	-٠,١٣٥	-٠,٣١٨	٠,٣٧٣	٠,٠٣٦	١	
(*) الارتباط معنوي عند مستوى معنوية (٠,٠٥)					(**) الارتباط معنوي عند مستوى معنوية (٠,٠١)				

يتضح للباحث وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠٥) بين الفساد المالي وكل من تطبيق حوكمة الشركات، وتفعيل دور الرقابة الداخلية وتفعيل إدارة المخاطر وتفعيل التحول الرقمي، حيث أن معامل الارتباط سالب ومستوي المعنوية (sig) أقل من (٠,٠٥)، وهذا يعني أنه كلما التزمت المصارف والشركات الليبية بتطبيق حوكمة الشركات، وتفعيل دور الرقابة الداخلية وتفعيل إدارة المخاطر وتطبيق آليات التحول الرقمي كلما أدى ذلك إلى انخفاض الفساد المالي.

وفي ضوء ما سبق يخلص الباحث إلى وجود علاقة سلبية بين كل من تطبيق حوكمة الشركات، وتفعيل دور الرقابة الداخلية وتفعيل إدارة المخاطر وتفعيل التحول الرقمي وبين الفساد، مما يدعم صحة الفرض الرئيسي للبحث وفروضه الفرعية.

٢/٤/٢/٣ تحليل الانحدار :

أولاً: تحليل الانحدار وصياغة المعادلة الكمية للفرض الفرعي الأول:

لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات والمتغيرات الرقابية (حجم الشركة، وربحية الشركة، وجودة المراجعة الخارجية) على الفساد المالي، استخدم الباحث طريقة المربعات الصغرى لتقدير معاملات نموذج الانحدار، ويعرض الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار المتعدد، وذلك كما يلي :

جدول رقم (٢) نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الفرعي الأول

المتغيرات المستقلة	معامل الانحدار (B)	قيمة T	مستوى المعنوية	الدلالة
ثابت معادلة الانحدار	Constant	١٨,٨٤٦	٠,٣٠٣	—
تطبيق حوكمة الشركات	GQ	-١٥,١٣٢	٠,٠١٠	دال إحصائياً
حجم المصرف أو الشركة	FSIZE	٠,٢٠٩	٠,٢٩٢	غير دال
ربحية المصرف أو الشركة	ROA	-٦٣,٩٧٠	٠,٧١٠	غير دال
جودة المراجعة الخارجية	AQ	١,٨٤٧	٠,٢٣٨	غير دال

معامل التحديد $R^2 = 0.487$	القيمة التفسيرية للنموذج
قيمة $F = 4.512$	قيمة F لنموذج الانحدار
ANOVA = 0.010 مستوى المعنوية لتحليل	المعنوية الكلية للنموذج

يتضح للباحث من الجدول السابق النتائج الآتية:

▪ المعنوية الكلية لنموذج الانحدار المستخدم يمكن التعرف عليها من خلال تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار، حيث بلغت مستوى المعنوية لهذا الاختبار (0.010)، مما يدل على معنوية النموذج المستخدم في الدراسة وصلاحيته لتحقيق هدف الدراسة عند مستوي معنوية (0.05).

▪ بلغت قيمة معامل التحديد (0.487)، وهو ما يعكس أن القيمة التفسيرية للنموذج مقبولة، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة التي تم إدخالها في النموذج وهي تطبيق حوكمة الشركات والمتغيرات الرقابية تفسر 48.7% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (الفساد المالي) وباقي التغيرات ترجع لأسباب ومتغيرات أخرى.

▪ يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لتطبيق حوكمة الشركات على الفساد المالي، حيث كانت إشارة معامل الانحدار (β) سالبة، ومستوي المعنوية (sig) أقل من (0.05).

وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة نموذج الانحدار لتأثير تطبيق حوكمة الشركات على الفساد في وجود المتغيرات الرقابية كما يلي:

معادلة رقم (1) : النموذج الأول - الفرض الفرعي الأول

$$R = 18.846 - 15.132(GQ) + 0.209(FSIZE) - 63.97 (ROA) + 1.847(AQ)$$

وبعد تناول الباحث لنتائج التحليل الإحصائي لمتغيرات الفرض الفرعي الأول يخلص إلى ثبوت صحة الفرض بوجود أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتطبيق حوكمة الشركات على الفساد المالي للشركات والمصارف الليبية.

ثانياً: تحليل الانحدار وصياغة المعادلة الكمية للفرض الفرعي الثاني:

لقياس أثر تفعيل دور الرقابة الداخلية والمتغيرات الرقابية (حجم الشركة، وربحية الشركة، وجودة المراجعة الخارجية) على الفساد المالي، استخدم الباحث طريقة المربعات الصغرى لتقدير معاملات نموذج الانحدار، ويعرض الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار المتعدد، وذلك كما يلي :

جدول رقم (3) نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الفرعي الثاني

المتغيرات المستقلة	معامل الانحدار (B)	قيمة T	مستوى المعنوية	الدلالة
ثابت معادلة الانحدار	Constant	6.603-	0.472-	—
تفعيل دور الرقابة الداخلية	IC	9.338-	3.729-	دال إحصائياً
حجم المصرف أو الشركة	FSIZE	1.140	1.840	غير دال
ربحية المصرف أو الشركة	ROA	141.697	0.935	غير دال
جودة المراجعة الخارجية	AQ	0.456	0.311	غير دال

معامل التحديد $R^2 = 0.075$	القيمة التفسيرية للنموذج
قيمة $F = 6.428$	قيمة F لنموذج الانحدار
ANOVA = 0.002 مستوى المعنوية لتحليل	المعنوية الكلية للنموذج

يتضح للباحث من الجدول السابق النتائج الآتية:

▪ المعنوية الكلية لنموذج الانحدار المستخدم يمكن التعرف عليها من خلال تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار، حيث بلغت مستوى المعنوية لهذا الاختبار (0.002)، مما يدل على معنوية النموذج المستخدم في الدراسة وصلاحيته لتحقيق هدف الدراسة عند مستوي معنوية (0.01).

▪ بلغت قيمة معامل التحديد (0.075)، وهو ما يعكس أن القيمة التفسيرية للنموذج مقبولة، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة التي تم إدخالها في النموذج وهي تفعيل دور الرقابة الداخلية والمتغيرات الرقابية تفسر (57.5%) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (الفساد المالي) وباقي التغيرات ترجع لأسباب ومتغيرات أخرى.

▪ يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.01) لتفعيل دور الرقابة الداخلية على الفساد المالي، حيث كانت إشارة معامل الانحدار (β) سالبة، ومستوي المعنوية (sig) أقل من (0.01).

وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة نموذج الانحدار لتأثير تفعيل دور الرقابة الداخلية على الفساد في وجود المتغيرات الرقابية كما يلي:

معادلة رقم (٢) : النموذج الثاني - الفرض الفرعي الثاني

$$R = -6.603 - 9.338(IC) + 1.140(FSIZE) + 141.697 (ROA) + 1.847(AQ)$$

وبعد تناول الباحث لنتائج التحليل الإحصائي لمتغيرات الفرض الفرعي الثاني يخلص إلى ثبوت صحة الفرض بوجود أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتفعيل دور الرقابة الداخلية على الفساد المالي للشركات والمصارف الليبية.

ثالثاً: تحليل الانحدار وصياغة المعادلة الكمية للفرض الفرعي الثالث:

لقياس أثر تفعيل إدارة المخاطر والمتغيرات الرقابية (حجم الشركة، وربحية الشركة، وجودة المراجعة الخارجية) على الفساد المالي، يعرض الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار المتعدد، وذلك كما يلي :

جدول رقم (٤) نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الفرعي الثالث

المتغيرات المستقلة	معامل الانحدار (B)	قيمة T	مستوى المعنوية	الدلالة
ثابت معادلة الانحدار	Constant	11.184-	0.692-	—
تفعيل إدارة المخاطر	RISKS	4.539-	2.441-	دال إحصائياً
حجم المصرف أو الشركة	FSIZE	1.272	1.755	غير دال
ربحية المصرف أو الشركة	ROA	101.459	0.586	غير دال
جودة المراجعة الخارجية	AQ	1.506	0.933	غير دال

معامل التحديد $R^2 = 0.440$	القيمة التفسيرية للنموذج
قيمة $F = 3.728$	قيمة F لنموذج الانحدار
ANOVA = 0.021 مستوى المعنوية لتحليل	المعنوية الكلية للنموذج

يتضح للباحث من الجدول السابق النتائج الآتية:

- المعنوية الكلية لنموذج الانحدار المستخدم يمكن التعرف عليها من خلال تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار، حيث بلغت مستوى المعنوية لهذا الاختبار (0.021)، مما يدل على معنوية النموذج المستخدم في الدراسة وصلاحيته لتحقيق هدف الدراسة عند مستوي معنوية (0.05).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.440)، وهو ما يعكس أن القيمة التفسيرية للنموذج مقبولة، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة التي تم إدخالها في النموذج وهي تفعيل إدارة المخاطر والمتغيرات الرقابية تفسر 44% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (الفساد المالي) وباقي التغيرات ترجع لأسباب ومتغيرات أخرى.
- يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لتفعيل إدارة المخاطر على الفساد المالي، حيث كانت إشارة معامل الانحدار (β) سالبة، ومستوي المعنوية (sig) أقل من (0.05). وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة نموذج الانحدار لتأثير تفعيل إدارة المخاطر على الفساد المالي في وجود المتغيرات الرقابية كما يلي:

معادلة رقم (3) : النموذج الثالث - الفرض الفرعي الثالث

$$R = -11.184 - 4.539(RISKS) + 1.272(FSIZE) + 101.459(ROA) + 1.506(AQ)$$

وبعد تناول الباحث لنتائج التحليل الإحصائي لمتغيرات الفرض الفرعي الثالث يخلص إلى ثبوت صحة الفرض بوجود أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتفعيل إدارة المخاطر على الفساد المالي للشركات والمصارف الليبية.

رابعاً: تحليل الانحدار وصياغة المعادلة الكمية للفرض الفرعي الرابع:

لقياس أثر تفعيل التحول الرقمي والمتغيرات الرقابية (حجم الشركة، وربحية الشركة، وجودة المراجعة الخارجية) على الفساد، يعرض الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار المتعدد، وذلك كما يلي:

جدول رقم (5) نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الفرعي الرابع

الدلالة	مستوى المعنوية	قيمة T	معامل الانحدار (B)	المتغيرات المستقلة	
—	0.441	0.786	13.589	Constant	ثابت معادلة الانحدار
دال إحصائياً	0.013	-2.749	-9.059	DT	تفعيل التحول الرقمي
غير دال	0.679	0.421	0.302	FSIZE	حجم المصرف أو الشركة
غير دال	0.710	-0.377	-64.830	ROA	ربحية المصرف أو الشركة
غير دال	0.241	1.211	1.861	AQ	جودة المراجعة الخارجية
معامل التحديد $R^2 = 0.474$				القيمة التفسيرية للنموذج	

قيمة F لنموذج الانحدار	قيمة F = ٤,٢٧٣
المعنوية الكلية للنموذج	مستوى المعنوية لتحليل ANOVA = ٠,٠٠١٢

يتضح للباحث من الجدول السابق النتائج الآتية:

- المعنوية الكلية لنموذج الانحدار المستخدم يمكن التعرف عليها من خلال تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار، حيث بلغت مستوى المعنوية لهذا الاختبار (٠,٠٠١٢)، مما يدل على معنوية النموذج المستخدم في الدراسة وصلاحيته لتحقيق هدف الدراسة عند مستوي معنوية (٠,٠٠٥).
- بلغت قيمة معامل التحديد (٠,٤٧٤)، وهو ما يعكس أن القيمة التفسيرية للنموذج مقبولة، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة التي تم إدخالها في النموذج وهي تفعيل التحول الرقمي والمتغيرات الرقابية تفسر 47.4% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (الفساد المالي) وباقي التغيرات ترجع لأسباب ومتغيرات أخرى.
- يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٠,٠٠٥) لتفعيل التحول الرقمي على الفساد المالي، حيث كانت إشارة معامل الانحدار (β) سالبة، ومستوي المعنوية (sig) أقل من (٠,٠٠٥). وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة نموذج الانحدار لتأثير تفعيل التحول الرقمي على الفساد في وجود المتغيرات الرقابية كما يلي:

معادلة رقم (٤) : النموذج الرابع - الفرض الفرعي الرابع

$$R = 13.589 - 9.059(DT) + 0.302(FSIZE) - 64.830 (ROA) + 1.861(AQ)$$

وبعد تناول الباحث لنتائج التحليل الإحصائي لمتغيرات الفرض الفرعي الرابع يخلص إلى ثبوت صحة الفرض بوجود أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتفعيل التحول الرقمي على الفساد المالي للشركات والمصارف الليبية. وفي ضوء ثبوت صحة الفروض الفرعية للدراسة يخلص الباحث إلى ثبوت صحة الفرض الرئيسي والذي ينص على "يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتطوير دور ديوان المحاسبة الليبي علي الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية".

النتائج والتوصيات

توصل الباحث إلى النتائج التالية :

- يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتطوير دور ديوان المحاسبة الليبي علي الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية.
- يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتطبيق حوكمة الشركات علي الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية.

- يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتفعيل الرقابة الداخلية على الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية.
- يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتفعيل إدارة المخاطر على الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية.
- يوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لتفعيل التحول الرقمي على الفساد المالي في الشركات والمصارف الليبية.

التوصيات :

- تطبيق الإطار المقترح للبحث من قبل الشركات النفطية والمصارف الليبية وديوان المحاسبة.
- الاهتمام والتركيز على قيام المصارف والشركات النفطية باتباع قواعد الحوكمة، إدارة المخاطر وامتلاك نظام رقابة داخلية قوي وتوجيه عملياتها إلى التكنولوجيا الرقمية.
- الاهتمام بقيام موظفي ديوان المحاسبة باستخدام التكنولوجيا الحديثة و مواكبتهم التقدم التقني للجهات التي يراقبها والتطورات التي تحدث في مجال المراجعة.
- تضمين قانون الجهاز قواعد تفصيلية تحكم السلوك المهني لمراجعي ديوان المحاسبة.

قائمة المراجع

الكتب:

- زواتي، عبد العزيز، الموارد البشرية بين الكفاءة والفعالية، مركز الكتاب الأكاديمي، ٢٠٢٠.
- عبده، طارق عبد العظيم، دراسات وبحوث في المراجعة المتقدمة والرقابة الداخلية الحديثة، ١٩٩٠.
- لطفي، أمين السيد، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعة، الإسكندرية، ٢٠٠٥.
- معابرة، محمود محمد، الفساد الإداري وعلاجه في الشريعة الإسلامية، دار الثقافة، عمان، ٢٠١١.

الدوريات:

- الباشا، مصطفى، تام، عمر سعد، هاشم، محمد صالح، مدخل تطوير التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات لمواكبة بيئة الحوسبة السحابية، مجلة الدراسات والأبحاث البيئية، مج ٩، ٢٠١٩.
- البغدادي، عثمان، تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لقواعد السلوك المهني المعيار (٣٠) أخلاقيات المهنة، مجلة الرقابة المالية، ع ٥، سنة ٢٠٢٠.
- الجذلب، درويش مصطفى، الجماص، عبدة محمد، اثر تطبيق مبادئ الحوكمة في تحقيق الاستدامة المالية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية، م ٨-١٩ع-١٩٩، ٢٠٢٣.
- الشكماك، أميرة على، الناغي محمود السيد، تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي في الرقابة على أداء القطاع الحكومي في إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة على وزارة الصحة، الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس-كلية التجارة، مج ٢٣، ع ١٤، ابريل ٢٠١٩.
- الغانمي، نزار عبد الأمير، الخزرجي، حمد جاسم، الفساد المالي والإداري ودوره في تحجيم الاقتصاد العراقي بعد الإحتلال الأمريكي ٢٠٠٣، مركز الدراسات الإستراتيجية- جامعة كربلاء، ٢٠١٧.
- الفاخري، جمعة، أساليب العامل الرقابي ودراسة العوامل المؤثرة في تطويرها بديوان المحاسبة الليبي، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، جامعة المرقب، ع ٢، سنة ٢٠١٣.
- الفطيسي، عبد الغني أحمد، الفساد المالي وأوجه القصور في الرقابة على المال العام في ليبيا، المجلة الجامعة، عدد ١-مج ١-فبراير ٢٠١٤.

- المزيني، هناء عبد الله، نظام الرقابة الداخلية في المصارف الليبية وعلاقتها بالفساد المالي في الإعتمادات المستندية، مجلة التنمية البشرية والتعليم للأبحاث التخصصية، ع٢-٣، ٢٠١٧.
- الوائلي، ياسر خالد، الفساد الإداري.. مفهومة ومظاهرة وأسبابه، مجلة النبأ، عدد ٨٠، ٢٠٠٦
<https://annabaa.org/nbahome/nba80/010.htm>
- بوسعيد، سارة، تجربة الإمارات العربية المتحدة في مكافحة الفساد والوقاية منه، مجلة العلوم الإنسانية، ع٢، سنة ٢٠٢١.
- تخربين، وليد، بوخرص، أحمد أمين، واقع آفاق التحول الرقمي لدى المصارف الإسلامية، مجلة مالك بن نبي للبحوث والدراسات، ع١-٤، ٢٠٢٢.
- عريقيب، سعاد، المبسوط، ربيعة، البيئة الحاضنة للفساد، مجلة كلية الدراسات العليا بالجامعة الأسمرية، عدد ١-أبريل-٢٠١٨.
- عبده، طارق عبد العظيم، الهيكل المقترح للمعايير التي تحكم أداء الجهاز المركزي للمحاسبات في مجال مراجعة هيئات القطاع العام وشركاته، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، مج٢، ع١، جامعة المنوفية كلية التجارة، يناير ١٩٩٠.
- عطاوة، سميرة، ودرويش، هشام، دور التضييق على حرية الإعلام والتعبير في تفشي ظاهرة الفساد في تونس، مجلة الدراسات الإعلامية، ألمانيا، عدد ٨، أغسطس ٢٠١٩.
- كامل، إمام، دور واختصاصات الجهاز المركزي للمحاسبات مصر، مجلة المحاسبة والاقتصاد، جامعة الأزهر، ع٦٣٤، سنة ٢٠١٠.
- محمد، على إدريس، اشويقي، حسن صالح، استراتيجيات مكافحة الفساد الإداري والمالي ودورها في زيادة فعالية أداء الموظفين في المؤسسات الحكومية، مجلة البيان العلمية، ع١١، جامعة سرت، يناير ٢٠٢٢.
- ميرة، عبد الحفيظ، إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة الليبي كهيئة رقابية على مؤسسات القطاع العام، كلية الاقتصاد جامعة الزاوية، المجلد ١-العدد ٣-يونيو ٢٠١٩.
- اليمني، على عبدالمنعم، الرقابة المالية على المال العام في مصر والإمارات العربية المتحدة في ظل اتفاقات التجارة الدولية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، عدد ٥٧، مجلد ١، جامعة المنوفية كلية الحقوق، ٢٠٢٣.

الرسائل:

- الامارة، بشار محيسن، دور السلطة التشريعية في مكافحة الفساد الوظيفي، رسالة ماجستير، جامعة النهريين، العراق، ٢٠١٢.
- الحضيئة، نورة سالم، إطار محاسبي مقترح لدعم آليات حوكمة الشركات الكويتية في مواجهة الغش والفساد، رسالة ماجستير، جامعة بنها، ٢٠٢٢.

- الشكماك، أميرة على، تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي في الرقابة على أداء القطاع الحكومي في إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بالتطبيق على وزارة الصحة، رسالة ماجستير، جامعة المنصورة، ٢٠١٨.
- الكعبير، محمود خالد، مدى ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١٢-٢٠١٣.
- باديس بوسعيد، مؤسسة مكافحة الفساد في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة مولود معمري، ٢٠١٥.
- برحجي أمينة، الرقابة الإدارية ودورها في مكافحة الفساد في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، ٢٠١٥.
- بن عيسى، ريم، دراسة تحليلية لأثر آليات حوكمة الشركات على الأداء المصرفي، رسالة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح، ٢٠١٨-٢٠١٩.
- كريمة، قاسم، دور أجهزة الرقابة في الوقاية ومكافحة الفساد، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهدي، ٢٠١٤.
- دياب، رنا مصطفى، واقع تطبيق معايير الحوكمة المؤسسية في المصارف الإسلامية في فلسطين، رسالة ماجستير، أكاديمية الإدارة والسياسة، ٢٠١٤.
- مازون، محمد أمين، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر ٣، سنة ٢٠١٠/٢٠١١.
- عبد المجيد، شيرين شير، رقابة ديوان المحاسبة على المال العام في دولة الإمارات العربية المتحدة، رسالة ماجستير، جامعة الإمارات العربية المتحدة، سنة ٢٠١٨.

مؤتمرات:

- البدري، هدى مسعود، اسميو، إسماعيل المهدي، جودة المراجعة ودورها في مكافحة ظاهرة الفساد من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بجامعة بنغازي والمراجعين بديوان المحاسبة بمدينة بنغازي، المؤتمر العلمي الثاني حول بيئة الأعمال في ليبيا، ٢٥-٢٦، فبراير ٢٠٢٣.
- القضاء، آدم نوح، نحو نظرية إسلامية لمكافحة الفساد الإداري، أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، أبحاث المؤتمر العربي الدولي لمكافحة الفساد، الرياض، ٢٠٠٣.
- طه، ريم عقاب، دور أجهزة الرقابة المالية العليا في مكافحة الفساد في الوحدات الحكومية، مؤتمر منظمات متميزة في بيئة متجددة الأردن، ٢٠١١.

القوانين :

- اللائحة التنفيذية رقم (٢٧) لسنة ٢٠١٥ لقانون ديوان المحاسبة الليبي وتعديلاته.
- قانون ديوان المحاسبة الليبي رقم (١٩) لسنة ٢٠١٣.

الإنترنت:

- <https://bcd.ly/>
- <https://saharabank.ly/>
- <https://www.agoco.ly/index.php/ar/>
- <https://www.jbank.ly/>
- <https://www.sirteoil.com.ly/>
- <https://www.wahdabank.com.ly/>
- الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ٢٠٢٠ - ٢٠٢٥، لبنان، <https://www.undp.org/ar/>
- [.lebanon/projects/alastratyjywt-alwtnywt-lmkafht-alfsad](https://www.undp.org/ar/lebanon/projects/alastratyjywt-alwtnywt-lmkafht-alfsad)
- دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام، وزارة تطوير القطاع العام، المملكة الأردنية، <https://www.mol.gov.jo>

المراجع الأجنبية

- Andy, McDevitt, Supreme audit institution anti-Corruption strategies, Transparency International, 28 August 2020.
- Inge Amundsen, **political corruption An introduction to the issues**, WP 1999
- Kartner, Jennifer Joan, **Changing Patterns of Corruption in Poland and Hungary 1990-2010**, PhD thesis, Arizona state University, May 2018
- Khudhair, D.Z., Raji, A.A., The Role of External Auditing in Reducing Administrative and Financial Corruption in state Agencies Under Governance, **Ramah Journal for Research and Studies**, Vol. 65, 2022.
- Marie, Chene ,**The role of Supreme audit institution in fightingcorruption**, U4 Anti- corruption Helpdesk, 2018.