



## أثر تطبيق المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع الحكومي الليبي

دراسة ميدانية بالقطاع الحكومي الليبي

بحث مُستل من رسالة دكتوراه في المحاسبة

إعداد

د. ياسر محمد عبد العزيز سمره

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة دمياط

[yasser.samra69@gmail.com](mailto:yasser.samra69@gmail.com)

أ. عادل فرج سعد الصواني

باحث دكتوراه في المحاسبة

كلية التجارة - جامعة دمياط

[adelsawon1972@gmail.com](mailto:adelsawon1972@gmail.com)

د. السيد عبد النبي القرنشاوي

مدرس المحاسبة

كلية التجارة - جامعة دمياط

[el\\_sayed1974@yahoo.com](mailto:el_sayed1974@yahoo.com)

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة - جامعة دمياط

المجلد الرابع - العدد الأول - الجزء الثاني - يناير ٢٠٢٣

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

الصواني، عادل فرج سعد؛ سمره، ياسر محمد عبد العزيز؛ القرنشاوي، السيد عبد النبي (٢٠٢٣). أثر تطبيق المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع الحكومي الليبي: دراسة ميدانية بالقطاع الحكومي الليبي. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٤(١)، ٣٠٥-٣٥٤.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

## أثر تطبيق المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع الحكومي الليبي

### دراسة ميدانية بالقطاع الحكومي الليبي

أ. عادل فرج سعد الصواني؛ د. ياسر محمد سمره؛ د. السيد عبد النبي القرنشاوي

#### ملخص الدراسة

تهدف الدراسة إلى توضيح أثر تفعيل دور المراجعة الداخلية بالقطاعات الحكومية للحد من الفساد المالي والإداري في ليبيا، من خلال الدراسات السابقة والنشرات والتقارير التي أعدتها المنظمات المهنية التي تناولت عناصر تفعيل المراجعة الداخلية متمثلة في الإطار المهني لممارسة أعمال التدقيق الدوري الصادر عن معهد المراجعين، وتقارير ومعايير منظمة الانتوساي .

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم قائمة استبيان تم توزيعها على ٢٧٠ مفردة مكونة من ثلاثة فئات هي المراقبين الماليين بوزارة المالية، المراجعين الداخليين بالوزارات الليبية، موظفي ديوان المحاسبة تم استرجاع عدد ٢٢٨ استبانة بنسبة ٨٤٪.

وخلصت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لتطبيق التفعيل لوظيفة المراجعة الداخلية للحد من الفساد في القطاع الحكومي الليبي حيث يؤدي تطبيق التفعيل الي (استقلالية المراجع الداخلي، اتساع نطاق عمل المراجعة الداخلية، زيادة الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، زيادة التنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي، دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين)، وهو ما يؤدي الي الحد من الفساد.

وأوصت الدراسة بضرورة توفر متطلبات لتطبيق التفعيل من الإدارات العليا في القطاع الحكومي الليبي، متطلبات من ادارات المراجعة الداخلية، وأخرى من الدولة الليبية.

#### ١-١: مقدمة:

الفساد ظاهرة عالمية أصابت المجتمعات منذ القدم وحتى وقتنا الحاضر، ولقد أكدت هوجت لإبيل (Transparency International Organization 2013) رئيسة منظمة الشفافية الدولية أن مؤشر مدركات الفساد لعام ٢٠١٣ وهو أحد أهم إصدارات منظمة الشفافية الدولية وأبرز المؤشرات العالمية لتقييم انتشار الفساد في القطاع العام أظهر تعرض جميع دول العالم لتهديدات الفساد على جميع المستويات الحكومية بداية من إصدار التراخيص المحلية حتى تنفيذ اللوائح والقوانين، وهو ما يؤكد على انتشار الفساد في كلاً من العالم النامي والمتقدم حيث يظهر الفساد في ألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية وإيطاليا ودول جنوب شرق آسيا وغيرها. وتكتسب قضية مكافحة الفساد في السنوات الأخيرة قدراً كبيراً من الأهمية والدعم وتتعاون بانتظام منظمات لها تقديرها واحترامها للتباحث بشأن مكافحته في مختلف بلدان العالم، ولذلك أصبحت قضية مكافحة الفساد ظاهرة عالمية ومن أهم القضايا المثارة، للأسباب التالية:

(International Federations of Accountants, Anti Money Laundering, 2004,p11).

علاقة الفساد بتمويل الإرهاب وتشجيع منظمات العنف، ارتفاع مستوى الفساد يجعل السياسات العامة عديمة الجدوى وبالتالي تحويل الاستثمار والأنشطة الاقتصادية بعيداً عن المسارات الإنتاجية، حاجة الدول النامية والمتقدمة على حد سواء إلى التنمية الاقتصادية، أن أغلب حكومات العالم قد وضعت قوانين لمطالبة المنظمات الحكومية بمكافحة الفساد، أن أغلب الحكومات التي وضعت القوانين ستطلب من المنظمات المختلفة وضع برامج وآليات لمتابعة الالتزام بهذه القوانين.

والملاحظ أن هناك اتجاه دولي متزايد نحو ضرورة الاهتمام بتحسين الإدارة في الأجهزة الحكومية، وذلك من منطلق أن الأجهزة الحكومية في مجموعها تشكل وحدة محاسبية كبيرة، وحجم إنفاقها العام كبير جداً، وتدار في بيئة صعبة، والمراجعة الداخلية باعتبارها آلية هامة من مجموعة الآليات المتاحة للإدارة تساعدها على الوفاء بمسئولياتها في هذه البيئة (Enofe, et al., 2013, p.167).

وعلى الرغم من التطورات المهنية والتقنية التي دعمت مهنة المراجعة على مستوى العالم خصوصاً الجهود المبذولة من مكتب المحاسب العام GAO، ومعهد المراجعين الداخليين IIA، المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا INTOSA والباحثين إلا أن مهنة المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي تواجه انتقادات من قبل الأفراد والمنظمات غير الحكومية، وفي مقدمتها الأمم المتحدة UN، ومنظمة التعاون الاقتصادي OECD، ومنظمة الشفافية الدولية TIO، وذلك بسبب ضعف دورها في مكافحة الفساد (جمعة، ٢٠١١، ص ٢٥٥).

وحتى تتمكن الأجهزة الحكومية من تحقيق الانضباط المالي والإداري ومكافحة الفساد كان لابد من الاستفادة من التطورات المهنية والتقنية التي دعمت أنشطة المراجعة الداخلية، وفي إطار تحديد المبادئ الأساسية التي ينبغي أن يكون عليها أداء وممارسة وظيفة المراجعة الداخلية ووضع أسس لتفعيل أداء وظيفة المراجعة الداخلية وتحسين العمليات التنظيمية بالوحدات الحكومية.

وقد تطور دور المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي من مجرد القيام بالأدوار التقليدية إلى أدوار جديدة تعتمد على إضافة قيمة للمنظمة، إذ تطور دورها بعيداً عن التركيز على مراجعة الالتزام إلى إضافة القيمة من خلال دورها التوكيدي والاستشاري المستقل، مع التركيز على تحسين الأداء والفعالية (جمعة، ٢٠١٢، ص ٧٥٥).

#### ٢-١: مشكلة الدراسة:

يعتبر الفساد أفة العصر ومعرقلة التنمية والحضارة ويُعد الفساد المالي من أخطر المشاكل التي يعاني منها الاقتصاد الليبي، كما تزداد فرص ممارسة الفساد في المراحل الانتقالية والفترات التي تشهد تحولات سياسية واقتصادية، مما يوفر بيئة مناسبة للفسادين مستغلين الضعف الرقابي على الوظائف العامة، بالإضافة إلى غياب دور التشريعات والأنظمة التي تكافح وتقرض العقوبات على مرتكبيه (نصيه، ٢٠١٥، ص ٢٣).

تعتبر ليبيا وفقاً لمنظمة الشفافية الدولية (TIO) من أكثر تسعة دول فساداً في العالم حيث منحتها المنظمة ١٧ نقطة فقط من أصل ١٠٠ نقطة في النزاهة والشفافية في مؤشر مدركات الفساد الصادر عنها للعام ٢٠٢١، وقد تدرجت ليبيا في سلم الفساد خلال الأعوام السابقة على النحو التالي:

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٤، ع ١٤، ج ٢، يناير ٢٠٢٣)

أ. عادل فرج الصواني؛ د. ياسر محمد سمره؛ د. السيد عبد النبي القرنشاوي

السنة	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩	٢٠٢٠	٢٠٢١
مستوى النزاهة من ١٠٠ نقطة	١٥	١٥	١٦	١٤	١٧	١٨	١٨	١٧	١٧

إن الحقيقية التي تعكسها هذه الأرقام تدل على ضخامة الفساد في المجتمع الليبي بكامل أطيافه وبقطاعيه العام والخاص، وتشمل المسئول والمواطن والموظف، والتاجر والطالب وغيرها.

كما أورد (التقرير العام لديوان المحاسبة الليبي، ٢٠١٧، ص ٧٥) ممارسات عن الفساد الحكومي، أرقاماً ومظاهر سلبية تدل على حجم الفساد الحكومي؛ حيث أنفقت الدولة الليبية خلال الأعوام من ٢٠١٢ حتى ٢٠١٧ أكثر من 276 مليار دينار لا يظهر لها أثر ملموس على الأرض، من أهم ممارسات وأشكال الفساد نذكر منها: - فساد الوساطة المحاباة والتسبب سبب رئيسي في إنفاق الدولة ٢١ مليار دينار سنوياً على المرتبات بوجود نحو ٨,١ مليون موظف عمومي بمعدل إنتاجية لا يتعدى ربع ساعة يومياً حسب بعض الدراسات.

- فساد التواطؤ والرشوة والإهمال سبب رئيسي في هدر أكثر من ٨٠ مليار دينار عن مشاريع تنموية من العام ٢٠١٢ حتى ٢٠١٨ دون تحقيق أي تنمية.

- عدم الكفاءة وتضارب المصالح المسببة بإنفاق مبالغ على الخدمات سنوياً دون تحقيق فعالية حيث يتم الانفاق على الخدمات.

- نحو ٥ مليار دينار على قطاع الكهرباء سنوياً ولا زالت الدولة تعاني من سوء الخدمة.

- أكثر من ٤ مليار دينار سنوياً على قطاع الصحة والأدوية ولا زال المواطن يبحث عن العلاج والدواء في المصحات الخاصة بالداخل والخارج.

- نحو ٦ مليار دينار سنوياً على الدعم السلعي ولا يزال المواطن المحتاج في عوز ومعاناة.

- أكثر من ٨ مليار سنوياً على التعليم ولا زالت العملية التعليمية تعاني من سوء الخدمة وتدني المخرجات.

- فساد التزوير وسوء الإدارة وعدم النزاهة ثم استغلالها في التهرب من سداد حقوق الدولة والتسبب في انخفاض موارد الجباية من أكثر من ٥ مليار دينار عام ٢٠١٢ إلى ١,٢٥ مليار دينار فقط في عام ٢٠١٧.

ويشير الوضع الحالي لإخفاقات وظيفية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية لوجود العديد من المعوقات تتمثل في نقص الدعم التشريعي، وفقدان الاستقلالية والموضوعية، وعدم وجود فريق كافي لإدارة وأداء المراجعة، وضعف إمكانيات وقدرات المؤهلين وفقد التعاون بينهم، انخفاض جودة التأهيل والتدريب المهني، وما زال نطاق المراجعة الداخلية غير مواكب للتطورات والمستجدات المهنية.

وعليه فقد تبين لنا من خلال الدراسة النظرية والاحصائية وجود فساد في ليبيا والتساؤل الذي يطرح نفسه هنا هو: هل هناك دور للمراجعة الداخلية في هذا الفساد من خلال انخفاض أدائها، وقد يرجع الي استقلالية أو نطاق عمل المراجعة الداخلية أو الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين أو التنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي أو دعم الإدارة العليا وهو غير موجود وغير مفعل حالياً وبالتالي نقر بأن لها دور كبير في وجود هذا الفساد؟

### ١-٣: الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات تناولت العناصر التي تساهم في تقييم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي فقد توصلت دراسة السهلي (٢٠١١) إلى أن هناك قصور في (الكفاءات العاملة في وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية السعودية من حيث العدد والتأهيل، وأكدت الدراسة على ضعف الاستقلالية في تلك الوحدات، وعدم وجود منهجية وأدلة للسياسات والإجراءات في وحدات المراجعة الحكومية السعودية، كما تبين عدم وجود تعاون بين تلك الوحدات والجهات الرقابية الأخرى) ونتيجة لذلك، فإن هذه الوحدات لم تستطع القيام بجميع المهام الموكلة لها في اللائحة الموحدة، وتوصلت دراسة الصاوي (٢٠١٢) إلى أن من أهم العوامل التي تحد من فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي المصري هي (الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، الاستقلال التنظيمي، جودة أعمال المراجعة الداخلية، ودعم الإدارة العليا، والدعم التشريعي لوظيفة المراجعة الداخلية)، باستقراء الوضع المهني لوظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية اتضح عدم وجود تنظيم مهني لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، باستقراء الوضع الحالي في الوحدات الحكومية المصرية، اتضح أن بعض الوحدات الحكومية لا يوجد لديها إدارة للمراجعة الداخلية أو في بعض الوحدات الأخرى تكون إدارة المراجعة تابعة للمدير المالي .

واكدت دراسة (Ahmed et. al., 2012) على وجود عدة عوامل تحد من فعالية المراجعة الداخلية في الوحدات العامة الماليزية وأهمها ما يلي (قلة عدد المراجعين الداخليين، افتقار المراجعين الداخليين إلى المعرفة والتدريب المناسب على منهجيات المراجعة الفعالة، وندرة التعاون بين المراجعين الداخليين، وعدم كفاية دعم الإدارة العليا، وتقاعس الإدارة العليا عن اتخاذ الإجراءات العلاجية الموصي بها)، واستهدفت دراسة (Abu-Azza, 2012): تقييم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة الليبية باستخدام نموذج يتألف من مجموعتين من العوامل المحتملة التأثير عليها، وهما: **المجموعة الأولى**: وتتكون من عوامل متعلقة بالمعايير الدولية المهنية لممارسة المراجعة الداخلية ISPPA وهي (استقلالية المراجع الداخلي، وكفاءة المراجع الداخلي، ونطاق عمل المراجعة الداخلية، وأداء عمل المراجعة الداخلية)، و**المجموعة الثانية**: وتتكون من عوامل خارجية، وهي (التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي، ودعم الإدارة العليا، والوعي بفوائد المراجعة الداخلية الفعالة)، وخلصت إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة الليبية غير فعالة نتيجة لأوجه القصور العديدة التي تعترى العوامل السابقة، وخلصت دراسة السيد (٢٠١٣) إلي تحديد اهم العناصر التي تزيد من تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية تتمثل في: (زيادة مستوى استقلال المراجع الداخلي، زيادة نطاق عمل المراجعة الداخلية، زيادة الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، رفع مستوى جودة أداء المراجعين الداخليين، التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي، الدعم المتواصل من قبل الإدارة العليا للمراجعين الداخليين).

واعتمدت دراسة (Macrae and Gils, 2014) على استقصاء آراء عينة قوامها ٢٨٢٤ من المراجعين الداخليين في القطاع العام من ١٠٧ دولة في قارة آسيا وأوروبا، ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن الاستقلالية التنظيمية تعتبر عامل مهم في فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام، كذلك دعم الإدارة العليا وإتباع معايير المراجعة، وتوصلت دراسة (Abuazza, 2015) إلى أن نطاق عمل المراجعين الداخليين في ليبيا يقتصر على الأدوار التقليدية مثل التحقق من السجلات المحاسبية، التفتيش على عمليات الدفع اليومي، استلام وفحص الوثائق، الامتثال للإجراءات واللوائح والقوانين التنظيمية، إن نطاق عملها لا يمتد إلى الأعمال الغير مالية ويرجع السبب في ذلك للعوامل التالية (قلة عدد الموظفين بمكاتب المراجعة الداخلية مقارنة بكبر حجم المؤسسة، صغر حجم مكاتب المراجعة الداخلية، الافتقار إلى الكفاءة والمعرفة والمهارات اللازمة للقيام بعمليات المراجعة الغير مالية، وأن معظم المراجعين يمتلكون الخبرة المحاسبية فقط، الدعم المحدود من قبل الإدارة العليا للمراجعين الداخليين) وأن مثل هذه الممارسات لا تضيف قيمة للمؤسسة، وتشير نتائج دراسة (Kouik et. al, 2015): إلى أن العوامل الرئيسية التي تؤثر على فعالية المراجعة الداخلية في بيئة الاعمال اليونانية هي (جودة المراجعة الداخلية، وكفاءة فريق المراجعة الداخلية، واستقلالية المراجعة الداخلية، ودعم الإدارة العليا)، كما كشفت النتائج أيضا أن استقلالية المراجعة الداخلية هي أساس فعالية المراجعة الداخلية، واستهدفت دراسة المنظمة الأسيوية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة "الإسوساي" ٢٠١٨: تقديم تقييم موضوعي للوضع القائم لوظيفة المراجعة الداخلية للقطاع العام في الدول الأعضاء بالمنظمة، وكذلك استعراض أفضل الممارسات لوظيفة المراجعة الداخلية للقطاع العام وخلصت الدراسة إلى أنه لتحسين فعالية المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية ذكرت عوامل مهمة يجب توفرها وهي:

- وجود تفويض قانوني بإنشاء وحدات المراجعة الداخلية الحكومية، الاستقلالية بمعنى أن يعمل المراجع الداخلي باستقلالية عن تأثير أي من المديرين التنفيذيين، وجود إطار عمل للممارسة المهنية لتوجيه المراجعين الداخليين في أدائهم للمهام الموكلة إليهم ويشمل الإطار على المعايير الإرشادية للمراجعة الداخلية، قواعد السلوك المهني، ميثاق المراجعة الداخلية، آلية التقارير، تقييم نظام المراجعة الداخلية، تطوير الموارد البشرية

وهناك دراسات تناولت تفعيل دور وظيفة المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع الحكومي فقد هدفت دراسة جمعة (٢٠١١) تطوير دور وظيفة المراجعة الداخلية للحد من الفساد، وكان من نتائجها أن لدى الإدارة الحكومية دور هام في مكافحة الفساد حيث يقع على عاتقها المسؤولية لمنع واكتشاف وتصحيح عمليات الفساد من خلال تصميم وتطوير وتنفيذ نظم التحكم المناسبة، وأن هناك علاقة عكسية بين الفساد وتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية فكما تم تصميم وتنفيذ عمليات المراجعة بكفاءة وفعالية كلما قل الفساد، وتوصلت دراسة (Liu and Lin, 2012) إلى أهمية الرقابة اللاحقة على تعزيز فعالية وظيفة المراجعة في الوحدات الحكومية ومحاولة تصحيحها وهذا لها تأثير جوهري على التقليل من ممارسات الفساد المالي في الوحدات الحكومية، وكلما زاد جهد وحدات المراجعة الداخلية الحكومية في الكشف وتعديل الانحرافات المالية كلما قلت احتمالات الفساد، توصلت دراسة النبيلي (٢٠١٤) إلى أن دور المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد باليمن لا يزال مهماً ويحتاج إلى تفعيل، فتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية يقلل من الفساد الحكومي والعكس صحيح، وأن ممارسات الفساد التي تتم في المؤسسات الحكومية تكون نتيجة لضعف نظام الرقابة الداخلية، كما أوضحت الدراسة أنه يوجد تأثير جوهري لدور وظيفة المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في الوحدات الحكومية اليمنية، استهدفت دراسة أبو جبل (٢٠١٩) تطوير دور المراجعة في الحد من الفساد المالي

وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال المصرية ، توصلت الدراسة إلى نتائج عدة أهمها: إن المراجعة ليست سوي آلية واحدة من آليات مواجهة الفساد والذي يستلزم مجموعة من اللوائح ضد الممارسات الفاسدة ، ان تتضمن معايير المراجعة الداخلية معياراً خاص بمراجعة الفساد و تطبيقاتها ، استهدفت دراسة محمد (٢٠٢٠) تحليل دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد بالوحدات التنظيمية العامة وفقاً لإصدارات معهد المراجعين الداخليين، واقترح حزمة من المتطلبات علي الأطراف ذات الصلة لتفعيل هذا الدور في بيئة الأعمال المصرية ، ثم الاعتماد قوائم الاستقصاء علي أعضاء ومديري إدارات المراجعة الداخلية بالوحدات التنظيمية الحكومية بجانب مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة والجهاز المركزي للمحاسبات، توصلت الدراسة الى أن هناك اتفاق بين ممارسي وظيفة المراجعة الداخلية علي أهمية دور وظيفة المراجعة الداخلية في الحد من الفساد من خلال تقييم كفاءة و فعالية برامج الحد من الفساد التي تضعها الإدارة العليا ، اوصت الدراسة بأن تعمل كل أجهزة الدولة المصرية في إطار عمل موحد علي ترسيخ قيم النزاهة و الشفافية والمساءلة بين كافة العاملين في الوحدات التنظيمية العام، دراسة Kanbir & Alemu (٢٠٢٢) استهدفت ا توضيح دور محددات فعالية المراجعة الداخلية في تحسين دور الحوكمة الرشيدة بالقطاع العام بولاية سيداما بأثيوبيا وحدد الباحثان ستة محددات لتحسين الحوكمة الرشيدة هي(الاستقلالية، جودة المراجعة، الكفاءة المهنية، دعم الادارة العليا، المعايير المهنية للمراجعة الداخلية، تكنولوجيا المعلومات والاتصالات)، ووزعت ١٢٨ قائمة استبيان علي خبراء بالمراجعة الداخلية من خلال ٤٩ مكتب داخل الولاية. وتوصلت الدراسة الي ان أفضل تفسير للحوكمة الرشيدة هو المتغيرات التوضيحية الستة المدرجة بالدراسة وهذا يعني وجود وظيفة مراجعة داخلية فعالة تعزز الحوكمة الرشيدة وأن المحددات الستة لها أثر ايجابي في زيادة تحسين الحوكمة الرشيدة

في ضوء الدراسات السابقة المعروضة فإنه لا توجد دراسة تناولت بُعد كيفية تطبيق التفعيل لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي للحد من الفساد المالي والإداري، وهو ما تهدف الدراسة الحالية لعمله فهي دراسة مُميزة عن باقي الدراسات لأنها تحاول توضيح أثر تطبيق التفعيل للمراجعة الداخلية وفقاً للأصول المهنية و المعايير المعتمدة لحل مشكلة الفساد المالي والإداري بما ينسجم مع البيئة الليبية ومتطلباتها، وخصوصاً أن ليبيا تمر حالياً بمراحل استثنائية وانتقالية وإجراءات قانونية لمكافحة الفساد المستشري في أغلب القطاعات الحكومية.

#### ٤-١ - أهمية الدراسة:

تنبثق أهمية الدراسة من: أهمية القضية التي تتناولها وهي قضية الفساد المنتشر في وحدات القطاع الحكومي الليبي، أهمية القطاع الذي تتناوله هذه الدراسة وهو القطاع الحكومي.

اعتقاد الباحث بأن هذه الدراسة تعد من الدراسات الضرورية في المجتمع الليبي والذي تقع علي عاتقه الدور الأكبر في محاربة الفساد من خلال زيادة كلا من مستوى الشفافية الحقيقي والمشاركة المجتمعية.

توجيه اهتمام الباحثين والمسؤولين والمهنيين في القطاع الحكومي الليبي اتجاه تفعيل دور المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في محاولة لتحسين أداء القطاع الحكومي.

#### ٥-١ - أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى توضيح أثر تطبيق التفعيل لوظيفة المراجعة الداخلية بالقطاعات الحكومية للحد من الفساد، وسيسند الباحث في اختيار ذلك علي دراسة وتحليل لأهم العناصر التي يمكن أن تزيد من تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي الليبي من خلال الدراسات السابقة ودراسة

النشرات والتقارير التي اعدتها المنظمات المهنية التي تناولت عناصر تفعيل المراجعة الداخلية متمثلة في الإطار المهني لممارسة اعمال التدقيق الدوري الصادر عن معهد المراجعين الداخليين الامريكي IIA ، ومنظمة الانتوساي و الاستفادة منها عند تطبيق التفعيل لوظيفة المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي الليبي على الحد من الفساد.

#### ٦-١- فرضية الدراسة:

لا يوجد أثر لتطبيق التفعيل لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي الليبي على الحد من الفساد الحكومي في ليبيا. ويتفرع منه الفروض الفرعية الآتية:

أ- لا يوجد أثر لتفعيل استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي على الحد من الفساد.

ب- لا يوجد أثر لتفعيل نطاق ومهام وانشطة مكاتب المراجعة الداخلية على الحد من الفساد.

ج- لا يوجد أثر لتفعيل الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين على الحد من الفساد.

د- لا يوجد أثر لتفعيل التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي على الحد من الفساد.

هـ- لا يوجد أثر لتفعيل دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين على الحد من الفساد.

#### ٧-١- محتويات الدراسة:

تناول هذا القسم الإطار العام للدراسة، وسنتناول في بقية الدراسة الموضوعات التالية:

القسم الثاني: الإطار النظري للدراسة، ويتناول دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد، مفهوم وقياس الفساد، عناصر تفعيل المراجعة الداخلية.

القسم الثالث: لدراسة الميدانية.

النتائج والتوصيات

## القسم الثاني

### دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد

#### ٢-١ - مفهوم الفساد:

الفساد سلوك يمارسه صاحب منصب أو وظيفة عامة أو ما في حكمها مستغلا به سلطته الممنوحة له بموجب موقعه الوظيفي الذي ينتخب أو يعين فيه شخص ويتمتع بموجبه بصلاحيات ممنوحة له في اتخاذ قرار في إدارة شأن عام لتحقيق مصلحة خاصة على حساب المصلحة العامة، وقد ساهمت العديد من المنظمات الدولية في وضع تعريف محدد للفساد يمكن من خلاله مساعدة الحكومات في تحديد الأفعال أو الممارسات المرتبطة به حتى تتمكن من مكافحته، وعلى الرغم من اختلاف التعريفات فيما بينها إلا أنها تشترك أغلبها في كونه إساءة استخدام السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاصة، وقد ربطت اتفاقية الأمم المتحدة تعريف الفساد بجملة من الأفعال التي توصف بالمخالفات أو الأعمال الفاسدة، حيث دعت الاتفاقية الدول الأعضاء على تجريدها في صورة تشريعات محلية.

وقد ساهمت العديد من المنظمات الدولية في وضع تعريف محدد للفساد يمكن من خلاله مساعدة الحكومات في تحديد الأفعال أو الممارسات المرتبطة به حتى تتمكن من الحد منه، وعلى الرغم من اختلاف التعريفات فيما بينها إلا أنها تشترك أغلبها في كونه إساءة استخدام السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاصة.

تعريف منظمة الشفافية الدولية بأنه: "سوء استخدام الصلاحيات الممنوحة للحصول على منافع شخصية.

ولكن التعريف العملي للفساد الذي تبنته مجموعة البنك الدولي أكثر ميلاً نحو القطاع العام يعرف بأنه: "سوء استخدام الأموال العامة أو المنصب من أجل مكاسب شخصية أو سياسية".

وعرفه برنامج الأمم المتحدة الإنمائي بأنه: "إساءة استخدام القوة الرسمية أو المنصب أو السلطة للمنفعة الخاصة، سواء عن طريق الرشوة، أو الابتزاز أو استغلال النفوذ أو المحسوبية أو الغش أو تقديم إكراميات لتفعيل الخدمات أو عن طريق الاختلاس.

ان المفهوم المحدد للفساد في الوحدات الحكومية بأنه سوء استخدام الوظيفة الحكومية لتحقيق مكسب أو منفعة لصالح شخص أو جماعة بطريقه تشكل مخالفة للقوانين والمعول بها في الوحدات الحكومية، وبشكل عام يمكن تحديد الصور والأشكال التي يظهر فيها الفساد وسنركز على الصور التالية:

**الفساد المالي:** وهو مخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم العمل المالي في الدولة ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة، وتتمثل أشكال الفساد المالي في الكسب غير المشروع والرشاوي والاختلاس والتهرب الضريبي وتبيد المال العام.

**الفساد الإداري:** عبارة عن مجموعة من الأعمال المخالفة للقوانين وأصول العمل الإداري وسلوكياته السليمة والهادفة إلي التأثير علي الإدارة العامة، أو قراراتها، بهدف الاستفادة المباشرة أو الانتفاع غير المباشر من الوظيفة، أو التراخي وعدم الانتماء والمسؤولية تجاه العمل العام، وتتمثل أشكال الفساد

الإداري في المحسوبة و المحاسبة و الوساطة، استغلال النفوذ الوظيفي، التهاون في القيام بواجبات الوظيفة .

## ٢-٢ - قياس الفساد في الوحدات الحكومية:

لن تكون لجهود مكافحة الفساد إمكانية لإحراز نجاح على أرض الواقع، ما لم تعتمد على دراسات تحليلية وتشخيصية لطواهره المختلفة وآليات مكافحة تستند إلى مفاهيم منضبطة ومحكمة، لتدعيم مصداقية نتائجها واستنتاجها، فالقياس هو الذي يمكن من التعرف على نوعية وحجم ظاهرة الفساد وشدتها ودرجة تغلغلها قطاعياً وهيكلية، ويمكن من التعرف على آثارها وتوابعها وانعكاساتها، ويوفر إمكانية متابعة تطورها ومقارنتها داخلياً وخارجياً، فبدون القياس النظامي لن يمكن الوصول إلى استنتاج موثوق فيه حول تشخيص الفساد وتحليل أسبابه، وبالتالي لا يمكن تقييم مدى نجاح وفعالية سياسات مكافحة والإصلاح (جابر، ٢٠١٧، ص ٦٦٢)، تصنف مقاييس الفساد إلى نوعين هما:

### أ- المقاييس المباشرة (الموضوعية):

هي مؤشرات تعبر عما تم اكتشافه فعلاً من الفساد، وليس ما حدث فعلاً، وهي لا تعتمد على انطباعات للأشخاص ولا على التقدير الذاتي، بل تعتمد على دراسات وتقارير ونتائج عمل المؤسسات والأجهزة ذات الارتباط بالفساد، بالإضافة إلى إحصاءات عمل أجهزة الرقابة أو المساءلة عن قضايا الفساد، وتوقف إمكانية القياس المباشر والموضوعي على إمكانية توافر البيانات والإحصاءات عن مقومات وممارسات الفساد بمختلف أنواعه وفي مختلف القطاعات، ومن بين المقاييس المباشرة ما يلي:

١- قيمة المدفوعات المقترنة بقضايا الفساد المالي، مؤشرات أجهزة النيابة الادعاء العام بشأنها.

٢- معدلات الإدانة القضائية ومضامين الأحكام القضائية.

٣- معدلات ومؤشرات تنفيذ الأحكام الخاصة بالفساد المالي والإداري بالإضافة إلى مصادر ثروات غير مشروعة مرتبطة بالفساد.

٤- مؤشرات عمل البرلمان فيما يتعلق بالتعديلات التشريعية ذات الارتباط بمكافحة الفساد كالأستجابات والأسئلة التي يطرحها أعضائه حول قضايا الفساد ومكافحته.

٥- مؤشرات موضوعية ذات دلالة من تقارير وسجلات عمل أجهزة الرقابة والمحاسبة والتفتيش الإداري وأجهزة الفساد ذاتها، من الوثائق المتعلقة بالموازنة العامة والحساب الختامي، وبالمشتريات والمشروعات الحكومية.

### ب - المقاييس غير المباشرة (الإدراكية) :

تمثل المقاييس غير المباشرة محاولات لرصد الانطباعات عن الفساد، أو عن ترددي وضع الحكومة، من خلال مقاييس للرأي، يهتم بها خبراء لتقييم درجة وحدة الفساد وأنماطه أغلبها على المستوى الكلي، تصدرها مؤسسات دولية مثل منظمة الشفافية الدولية، البنك الدولي، والمنندي الاقتصادي العالمي، وكذلك مؤسسة غالوب لقياس الرأي العام، من أهم المؤشرات ما يلي:

مؤشر مدركات الفساد، الذي تصدره منظمة الشفافية الدولية.

مؤشر دفع الرشوة، أيضاً تصدره منظمة الشفافية الدولية.

مؤشر الحاكمية أو الحكم الجيد، الذي يصدره البنك الدولي.

وعليه يرى الباحث بوجود مظاهر الفساد المالي والإداري في القطاع الحكومي في ليبيا وهي لا تحتاج إلى فرض لاختباره.

### ٢-٣- المراجعة الداخلية والحد من الفساد

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم عناصر هيكل الرقابة الداخلية، والتي تهدف لمنع الفساد المالي والإداري، ويعتبر الفساد سلوك غير اخلاقي تقوم به الإدارة بمفردها أو بالتواطؤ مع موظفين حكوميين من خلال تقديم هدايا أو رشاوي أو التلاعب في العمليات أو إساءة توجيه الاموال. وسنعرض أثر تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي الليبي على الحد من الفساد وهو الهدف الذي تسعى الدراسة لتحقيقه من خلال عرض عناصر تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية والمتمثلة في:

#### ٢-٣-١- عناصر تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي للحد من الفساد :

١- استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي .

٢- نطاق وأنشطة عمل المراجعة الداخلية .

٣- الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين .

٤- التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي و الخارجي .

٥- دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين .

#### ٢-٣-١-١- استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي:

أوجب معايير المراجعة الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية طبيعة وموصفات الاستقلالية التي يجب أن تتوفر ليتمكن المراجع الداخلي من انجاز أعماله باستقلالية، فقد بين (المعيار ١١٠٠ II A – الاستقلالية والموضوعية) بأنه يجب أن تكون أنشطة المراجعة الداخلية مستقلة، و يجب أيضاً أن يكون المراجعين الداخليين موضوعيين أثناء أداء أعمالهم، بين المعيار (١١١٠) بأنه ينبغي ألا يحدث أي تدخل من أي جهة لتحديد نطاق أداء عمل التدقيق أو تحدد نطاق توصيل نتائجه، كما بين المعيار (١١٢٠) الموضوعية الفردية بأنه يجب أن يتصف المراجعين الداخليين بالنزاهة وعدم التحيز وتقديم تنازلات على حساب العمل، وان يتجنبوا تضارب المصالح.

وقد أكدت معايير المراجعة الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية على أن استقلالية المراجع الداخلي تتطلب تبعيته لأعلى سلطة إدارية بالمنظمة لضمان أداء واجباته المهنية بحرية تامة وبعيداً عن أية ضغوط في تحديد نطاق المراجعة، وكذلك رفع تقرير المراجعة الداخلية لها، كما أن تحقيق الموضوعية يتطلب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.

ولضمان استقلالية المراجع الداخلي يجب أن يتم تعيين وعزل رئيس قسم المراجعة الداخلية والعاملين فيها بمعرفة أعلى سلطة إدارية بالمنظمة، وأن يكون لدى المراجعين الداخليين صلاحية الوصول غير المحدد إلى كافة المعلومات والسجلات والملفات والموظفين بالمنظمة، وكذلك عدم الاشتراك في أية أعمال تنفيذية (Alzeban & Sawan-2013, p 450).

واهتمت أيضاً المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا INTOSA حيث طالبت في معيارها رقم (١) "إعلان ليما" الصادر في عام ١٩٧٧ بضرورة "أن تتمتع خدمات المراجعة الداخلية بأوفر قسط ممكن من الاستقلالية الوظيفية والتنظيمية" (القسم ٣: الفقرة ٢) ، وأشارت في إرشادها للحوكمة معيار (GOV9140 INTOSA) المعنون باستقلالية المدقق الداخلي بالقطاع العام الصادر في عام ٢٠١٠ إلى أن "الاستقلالية والموضوعية تُعد من العناصر الهامة لنشاط المراجعة الداخلية الفعال في القطاع العام" (القسم ٩: الفقرة ١) وحدد مرتكزات وعناصر يجب توفرها والالتزام بها لتحقيق استقلالية المراجع الداخلي بالقطاع العام، وتشمل هذه العناصر: المكانة التنظيمية، طريقة التعيين المناسبة، العلاقات الإدارية، الأهلية، المتطلبات التشريعية. وعرف استقلالية المراجعين الداخليين الحكوميين بأنها التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط المراجع الداخلي أو الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية من تأدية مسؤوليات المراجعة بطريقة غير متحيزة، وتسمح الاستقلالية للمراجعين الداخليين تقديم أحكام نزيهة وغير متحيزة تعتبر جوهرية لأعمال المراجعة الداخلية.

أما بالنسبة للموضوعية في المراجعة الداخلية فإنها تعرف بأنها الموقف العقلي غير المتحيز الذي يسمح للمراجعين الداخليين بتنفيذ عمليات المراجعة بطريقة يكون لديهم إيمان صادق بنتائج عملهم، وان لا توجد تنازلات تخل بجودة المراجعة بأي شكل من الأشكال. (هيبه، ٢٠١٨، ص ٤٢).

وبالرجوع إلي واقع وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي الليبي فعند تنفيذ المراجعين الداخليين لمهام وظيفتهم بكفاءة يتطلب منهم التحقق من صحة المعاملات من حيث الصحة المحاسبية والتوافق مع التشريعات والسياسات واتخاذ إجراءات من شأنها منع الانحرافات المالية الفساد المالي ، الامر الذي قد يخلق تحديات تواجه المراجع الداخلي في القطاعات الحكومية الليبية ومواجهات في ممارسة انشطته بكفاءة و مهنية التي يحاول من خلالها تحقيق أهداف المراجعة الداخلية ، ويجعله عرضة لتدخل إدارات أو جهات أخرى في محاولة للتأثير على نتائج أعماله، وقد يصل الأمر إلى التهديدات في حالة تضارب المصالح ، بحيث يتم الانتقاص من استقلاليته في إعطاء رايه الفني المحايد في المهام و الأنشطة التي ينفذها.

ويقترح الباحث الالتزام بما جاء بالمعيار (GOV9140 INTOSA، القسم ٩: ص ٩-١٠) للمنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا INTOSA من خلال اتباع :

- ١- الأسلوب المناسب في تعيين المراجعين الداخليين الحكوميين:
- ٢- الموقع التنظيمي لمكاتب المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي .
- ٣- العلاقات الإدارية التي تربط المراجع الداخلي بالأنشطة الأخرى.
- ٤- أهلية المراجعين الداخليين .
- ٥- المتطلبات التشريعية .

٢-٣-١-١- الأسلوب المناسب في تعيين المراجعين الداخليين الحكوميين: إن القدرة علي تحقيق استقلالية و موضوعية نشاط المراجع الداخلي يتوقف علي التعيين المناسب المعيار ( GOV9140 INTOSA، القسم ٩: الفقرة ٢، ص ٨) بمعني تطوير بيئة أخلاقية من خلال التطورات المهنية وإدخال الشفافية في الممارسات اليومية يعزز ضرورة استناد عمليات التعيين وتقييم الاداء إلي استحقاقات موضوعية ، كما يمكن ضمان نزاهة إجراءات التعيين بنشر شروط التوظيف والوظائف الشاغرة مما يساعد علي تحقيق إدارة أخلاقية للموارد البشرية وهذا من شأنه أن يقضي علي الفساد الإداري فساد الوساطة و المحاباة و التسريب.

٢-٣-١-٢- الموقع التنظيمي لمكاتب المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي : هو الوضع الذي يكشف عن تبعية وظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي، بالشكل الذي يكشف عن مسار تقارير المراجعة الداخلية بالمؤسسة، وامكانية اتصال مدير المراجعة بالإدارة العليا وأطراف الحوكمة الأخرى ( الأبياري، ٢٠١٣)، وقد شدد معهد المراجعين الداخليين على ضرورة إعطاء وظيفة المراجعة الداخلية وضع مناسب في المؤسسة لتمكين الوظيفة من ممارسة الاستقلال التنظيمي والمراجعين الداخليين الأفراد من العمل بموضوعية، وهذا أمر ضروري لأن المراجعين الداخليين في وضع فريد كموظفين بالمؤسسة يتحملون مسؤولية تقييم ومتابعة القرارات التي اتخذت من قبل الإدارة وكذلك اسداء المشورة للإدارة عن كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية.

وبالتالي ليس من المستغرب أن يواجه المراجعين الداخليين تهديدات الضغط الاجتماعي والتآلف ناتجة عن علاقتهم بالإدارة (بلان، ٢٠١٥، ص ٤٥٦) ومن الناحية المثالية ينبغي أن تكون مكاتب المراجعة الداخلية منفصلة تقع خارج الرقابة، وهذا يعني أن مدير مكتب المراجعة الداخلية سيكون مسئول مباشر وهو يعد تقريره إلى أعلى مستوى في المؤسسة الذي يمكنه من اتخاذ اجراءات بشأن التوصيات الواردة في تقرير المراجعة الداخلية إلى الإدارة العليا.

وحسب نص المعيار رقم ١١١٠ الاستقلالية التنظيمية) الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي، ٢٠١١، ص ١٥). أن يكون منصب مدير المراجعة الداخلية التنفيذي تابعاً الي مستوى تنظيمي في المؤسسة بشكل يكفل اداء مسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية، وتتحقق تلك الاستقلالية التنظيمية تحقيقاً فعالاً حين يكون مدير المراجعة تابعاً من الناحية الوظيفية لمجلس الإدارة، و بالنظر الي النصوص القانونية الحاكمة و المنظمة لعمل مكاتب المراجعة الداخلية بالهيئات و الوزارات الليبية نصت في بعضها علي تبعية مكتب المراجعة الي مكتب الوزير مباشرة وفي بعضها الي مكتب أمين عام مجلس الوزراء وفي بعضها الاخر لم تحدد تبعيته .

يُستنتج مما تقدم بأن مكاتب المراجعة الداخلية بالهيئات والوزارات الليبية لم تتفق مع معايير المنظمات الدولية المهنية المعروضة انفاً، اذا لم توجد تبعية مكاتب المراجعة الداخلية من الناحية التنظيمية، وهذا من شأنه ان يحد من استقلالية و حيادية المراجع الداخلي .

ويري الباحث ان تبعية المدير التنفيذي لمكتب المراجعة الداخلية بالوزارات الليبية الي مكتب الوزير مباشرة في الوزارات، والي المسئول الاول في الهيئات والمؤسسات الحكومية يمثل أفضل الحلول لتعزيز استقلاليته. وتجنب المراجعين الداخليين لشبهات الفساد، لتهديدات الضغط الاجتماعي والتآلف ناتجة عن علاقتهم بالإدارة، امكانية العمل بطريقة متجردة و صحيحة و أمينة و يقوموا بالتبليغ مباشرة إلي مكتب الوزير مما يسمح لهم تقديم المقترحات التي تهدف إلي تصحيح جوانب الانحرافات المالية و الادارية.

٢-٣-١-٣- العلاقات الإدارية التي تربط المراجع الداخلي بالأنشطة الأخرى: وفقاً لمعايير معهد المراجعين الداخليين ، يجب أن يتبع الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية مستوي إداري في المؤسسة يسمح للمراجع الداخلي بأن يؤدي مسؤولياته بفعالية ، يجب أن يلجأ الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية إلي الإدارة التنفيذية للحصول علي المساعدة في مسائل تحديد التوجهات و الدعم و التدخلات الإدارية المعيار ( GOV9140 INTOSA ، القسم ٩: الفقرة ٣، ص ٩) لذلك فإن المواقف التي تتخذها الإدارات الحكومية الليبية تعكسها كافة جوانب تصرفاتها الإدارية، كما أن التزام واشتراك دعم المسؤولين الحكوميين والمشرعين في وضع الاتجاهات للإدارة العليا يعمل علي تعزيز المواقف الايجابية الداعمة للمراجعة الداخلية ، فإذا كانت الإدارات العليا بالقطاع الحكومي الليبي تعتقد بأهمية المراجعة الداخلية فسوف يشعر بذلك بقية موظفي الإدارات الحكومية وسوف يتجاوبون بوعي وإدراك مع فريق عمل المراجعة الداخلية ، والعكس بالعكس .

٢-٣-١-٤- أهلية المراجعين الداخليين: يفترض في الحكومة أن تتأكد من توافر وإيجاد الكوادر المؤهلة من المراجعين الداخليين في الوقت المناسب وبالكفاءة المنشودة.

٢-٣-١-٥- المتطلبات التشريعية: من المعروف انه من أجل الحصول على تطبيق مناسب يضمن تنظيم العمل الحكومي، فانه يجب ان يتم إيجاد قوانين وتشريعات تلزم بصحة آلية التنفيذ، وقد بين المعيار (GOV9140 INTOSA ، القسم ٩: الفقرة ٥، ص ٩) انه يساعد توفر المتطلبات التشريعية لتأسيس نشاط المراجعة الداخلية في حماية وتمويل استقلالية نشاط المراجعة الداخلية ، وكذلك توفر الحماية القانونية التي تحقق للمراجع الداخلي الحكومي الاستقلالية المطلوبة.

### ٢-٣-١-٢- نطاق عمل المراجعة الداخلية:

أدى المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية إلى التوسع في نطاق عمل وظيفة المراجعة الداخلية وزيادة المهام الملقاة على عاتق المراجع الداخلي، ولحظنا تطوير نطاق المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي بما يستوعب الكشف عن حالات الفساد المالي والإداري الحكومي وسوء استغلال السلطة فلم يعد نطاق عملها قاصراً على المراجعة المالية ومراجعة الامتثال، بل تعداها ليشمل المراجعة التشغيلية، ومراجعة الفعالية، وإدارة المخاطر، ومراجعة النظم، ومراجعة عمليات الحوكمة وهو ما يؤيده (المعيار رقم ٢١٠٠ IIA – طبيعة العمل).

وتشير دراسة (AbuAzza, 2015,P580) إلى أن نطاق عمل المراجعة الداخلية يعد مؤشراً هاماً لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية، وأن المراجعة الداخلية الفعالة هي التي توسع من نطاق عملها ولا تركز فقط على مراجعة العمليات المالية ومراجعة الامتثال، وتشير دراسة (السيد، ٢٠١٣، ص ٣٥٤) أن نطاق عمل وظيفة المراجعة الداخلية يشمل: مراجعة العمليات المالية ، مراجعة العمليات التشغيلية و تقييم الاداء، فحص و تقييم نظم الرقابة الداخلية ، التأكد من الالتزام بالأنظمة واللوائح والتعليمات والإجراءات التنظيمية ، التحقق من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية ،مراقبة سلوك العاملين ، تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة ، مراجعة العقود والاتفاقيات التي تكون الجهة الحكومية طرف فيها ، تقييم مستوى إنجاز الأهداف الموضوعية ، وتحليل أسباب الانحرافات إن وجدت ،تحديد المخاطر التي تتعرض لها الجهة الحكومية.

وأكدت دراسة (Abuazza,2015,P560) أن نطاق عمل مكاتب المراجعة الداخلية بالمؤسسات العامة الليبية مازال مقتصر على الدور التقليدي المتمثل في فحص صحة المعلومات المالية، والتأكد من الالتزام بالقوانين واللوائح، وسلامة الأصول، ولم تنتقل إلى الدور الحديث والذي يتضمن تحسين

وتقييم عمليات الرقابة، وإدارة المخاطر والحوكمة، وفحص فعالية استخدام وتنمية الموارد الاقتصادية بما يخدم إدارة الوحدات الحكومية ويدعم الإصلاحات الحكومية، ويرجع السبب إلى قلة عدد العاملين بإدارات المراجعة الداخلية مقارنة بغير حجم المؤسسة، وصغر حجم مكاتب المراجعة الداخلية، الافتقار إلى الكفاءة والمعرفة والمهارات اللازمة للقيام بإعمال المراجعة الداخلية الحديثة، بالإضافة إلى الدعم المحدود من الإدارة العليا للمراجعين الداخليين.

### ٢-٣-١-٣- الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين:

هناك ارتباط للكفاءة بشكل عام مع قدرة الشخص علي أداء الوظيفة المسندة له بالشكل الصحيح، حيث تعتمد علي مستواه العلمي وخبرة الشخص المهنية، ويؤدي تميز المراجعين بالكفاءة الي تحقيق فعالية أفضل لنشاط المراجعة الداخلية، تؤكد معايير المراجعة الدولية للممارسة المهنية للتحقق الداخلي على ضرورة توافر الكفاءة المهنية اللازمة في المراجع الداخلي أو فريق عمل المراجعة الداخلية الذين سيتولون مهمة مراجعة معينة المعيار (١٢١٠ IIA المهارة)، وتقاس الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين من خلال:

المؤهلات العلمية التي حصل عليها المراجع الداخلي، والشهادات المهنية التي حصل عليها المراجع الداخلي، الخبرة العملية للمراجع الداخلي في مجال المراجعة الداخلية، التطوير المهني المستمر للمراجع الداخلي، المعرفة بطبيعة عمل الجهة الحكومية، القدرة علي الاحتفاظ بعلاقات جيدة مع العاملين من خارج مكتب المراجعة الداخلية، و بالمقابل فإن ما تواجهه مكاتب المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي من تدني الكفاءات المهنية للمراجعين الداخليين من شأنه أن يحد من تقديم خدمات فعالة للإدارة وبالتالي حدوث انحرافات عن الاهداف المرسومة وتفشي الفساد المالي و الاداري .

### ٢-٣-١-٤- التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي:

تقتضي مصلحة المنظمة الحكومية تطوير وتنسيق العلاقة في كافة مجالات العمل من خلال التعاون والتنسيق بينهم، وذلك لتغطية الأعمال اللازمة وتلافي ازدواجية الجهود وهو ما أشار إليه (المعيار رقم ٢٠٥٠ IIA – التنسيق)، ويمكن للمنظمة الحكومية أن تقوم بزيادة التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من خلال التنسيق والتعاون الاتصال بشأن تخطيط / استراتيجيات الرقابة (مثل اجتماعات التخطيط المشتركة)، اجتماعات منتظمة بين الأجهزة العليا للرقابة والمراجعين الداخليين، الترتيبات لتبادل المعلومات، توصيل تقارير الرقابة لكل منهما، تنظيم برامج تدريب ودورات مشتركة، تطوير المنهجيات، منح حق الوصول إلي مستندات الرقابة GOV9150 (INTOSA، القسم 7: الفقرة 1، ص 10) ذلك لان لهم هدف جماعي يتمثل في تعزيز الحوكمة الجيدة من خلال نظامية استخدام الموارد العامة وملكيته وتشجيع الإدارة العامة التي تحقق الكفاءة و الفعالية والاقتصاد (GOV9150 INTOSA، القسم 1: الفقرة ٤، ص ١).

وذكر المعيار (GOV9150 INTOSA، القسم 9: الفقرة ١، ص ١١) جوانب التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة والمراجعين الداخليين في تقييم العناصر التالية الخاصة بالمؤسسة الخاضعة للرقابة (إطار الرقابة الداخلية، امتثال البيانات المالية للقوانين و الأنظمة، مؤشرات الأداء و دراسات الأداء، الحوكمة العامة، إدارة المخاطر، تطوير اجراءات الرقابة، التحقيق في ادعاءات الفساد).

ويستفاد أيضاً من التعاون بقيام الجهاز الأعلى للرقابة المالية عند استخدام عمل المراجع الداخلي بتقييم كلاً من: (استقلالية نشاط المراجع الداخلي، الموضوعية والكفاءة الفنية والمهنية للمراجع الداخلي، ما إذا كانت أعمال المراجعة قد نُفذت بعناية مهنية الاستنتاجات مبنية على أهداف المراجعة ونطاق عملية المراجعة ومنهجية مراجعة مقبولة ودليل مراجعة كاف، تأثير أية معوقات أو قيود مفروضة علي

وظيفة المراجعة الداخلية من قبل أي جهة أو فرد) (GOV9150 INTOSA ، القسم ١٠: الفقرة ٣، ص ١٢).

ويرى الباحث أن التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي تؤدي إلى تدفق المنافع في كلا الاتجاهين حيث يستفيد المراجع الخارجي من فهمه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم وتوقيت الإجراءات الواجب اتخاذها وتزداد ثقته في دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ويستفيد المراجع الداخلي من الاحتكاك بالمراجع الخارجي وبالتالي زيادة فعاليته وخبرته ومعرفته وإمكانية تطوير أساليب المراجعة والاستفادة من تلافيف الانحرافات التي يكتشفها المراجع الخارجي في نظام الرقابة، وكذلك القضاء على مشكلة تفاوت الكفاءة من خلال إنشاء بنك معلومات مشترك ، وهذا من شأنه أن يحد من الفساد .

### ٢-٣-١-٥- دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين.

نصت معايير المراجعة الدولية للممارسة المهنية على العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة العليا في أكثر من موضع فعلى سبيل المثال، نص المعيار (رقم ١٠٠٠ IIA – الغرض والسلطة والمسئولية) على أن تكون الموافقة النهائية على ميثاق المراجعة الداخلية الذي يحدد أغراض وسلطات ومسئوليات نطاق نشاط المراجعة الداخلية من مسؤولية الإدارة العليا، ونص المعيار (رقم ٢٠٢٠ IIA – التبليغ والموافقة) على أن يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بتبليغ الإدارة العليا بخطط نشاط المراجعة الداخلية والاحتياجات من الموارد، بما في ذلك أي تغييرات مرحلية هامة فيها، وذلك لمراجعتها والموافقة عليها، كما نص المعيار (رقم ٢٠٦٠ IIA – إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة) على أن يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا عن غرض وسلطة ومسئولية وأداء نشاط المراجعة الداخلية وفقاً للخطة الموضوعة له.

واهتمت العديد من الدراسات العلمية السابقة بدعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية ، وأشارت إحداهما إلى أن دعم الإدارة العليا يعد عاملاً حاسماً وقد يكون العامل الوحيد الأكثر أهمية في تعزيز فعالية وظيفة المراجعة الداخلية (Abuazza,2012,p75) ، وأشارت الثانية إلى أن زيادة مستوى دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين ، من خلال كفاية عددهم ، و زيادة الموارد المالية المخصصة لهم ، تأمين وصولهم إلى مختلف الإدارات و الأقسام ، يؤدي إلى زيادة مستوي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي ( السيد ، ٢٠١٣ ، ص ٣٦٩ ) ، وأشارت الثالثة إلى أنه إذا لم تنلق وظيفة المراجعة الداخلية الدعم الكافي من قبل الإدارة العليا فأن الكثير من أعمالها يعد ضياعاً للوقت دون جدوي، وخلصت إلى وجود عدة مشاكل نتيجة لعدم كفاية الدعم المقدم من الإدارة العليا ، منها عدم كفاية الموارد البشرية و المادية اللازمة لأداء مهام وظيفة المراجعة الداخلية بفعالية ، و التقاعس في اتخاذ الإجراءات العلاجية الموصى بها (Alzeban and Sawan,2013,P451).

ويرى الباحث أن ضعف تفهم الإدارة العليا لدور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد، غياب دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين، نزع السلطة منهم، عدم اعطائهم صلاحيات تفتيش غير محدودة خاصة علي المديرين بالإدارة العليا أو المديرين ذو المكانة السياسية، عدم تنفيذ توصيات المراجعة ، عدم تخصيص موازنة مالية كافية يعتبر من أكثر معوقات تفعيل دور وظيفة المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي.

#### 4-2- دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد والتقرير عنه:

تسببت الأزمات والمخاطر التي واجهت المؤسسات والشركات العالمية مثل ما حدث مؤخراً من توجيه أصابع الاتهام إلي مكاتب المراجعة الشهيرة التي ثبت تورطها في فساد العديد من الشركات العالمية مثل ما حدث في اغسطس ٢٠١٩ من توجيه اتهام لمكتب K P M G لاشتراكه في وقائع فساد لواحدة من اكبر الشركات الامريكية و هي شركة General Electric متجاوزة بذلك فساد شركة Enron في عام ٢٠٠١ و مكتب Arthur Anderson للمراجعة ، حيث أشار تقرير (gefraud,2019) والذي كشف وقائع الفساد بالشركة إلي أن الجميع قد صمت حفاظا علي وظائفهم وان المراجعة الداخلية ومكتب المراجعة ولجنة المراجعة ومكتب KPMG للمراجعة لم يفصحوا جميعا في تقاريرهم عن أي مخاطر قد تتعرض لها الشركة في المستقبل ( محمد ؛ ٢٠٢٠، ص ١٢).

والجدير بالذكر ان المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية قد اعطى دوراً محورياً ومتميزاً للمراجع الداخلي في مكافحة الفساد مقارنة بالمراجع الخارجي خاصة إن بعض الآراء (Ivakhnenkov,S,2017,p51) تجد معايير المراجعة الدولية لا تنطوي علي توصيف محدد لمسئوليات المراجع الخارجي تجاه هذه المهمة ، وهو ما يؤكد تميز دور المراجع الداخلي في الحد من الفساد، حيث أوجبت معايير المراجعة الداخلية للممارسة المهنية بالمعيار (الاطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي A2/1210، ٢٠١١، ص١٧) يجب أن يتمتع المراجعين الداخليين بالمعرفة الوافية ليس فقط لتقييم مخاطر الاحتيال ولكن الطريقة التي تُدير بها المنظمة هذا الخطر وعلي الرغم من هذا، فإن المعيار لا يفرض أن يكون المراجعين الداخليين لديهم نفس خبرة الشخص الذي تكون مسؤوليته الرئيسية اكتشاف الفساد والتحقيق فيه.

- ويتطلب المعيار (الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي IIA/2060، ٢٠١١، ص٢٧) من الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية إبلاغ الإدارة العليا بصفة دورية على الاحتمالات الهامة للتعرض للمخاطر والقضايا المتعلقة بالرقابة والحوكمة ومخاطر الاحتيال.

- كما يتطلب المعيار (الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي A2/2120، ٢٠١١، ص٣٠) من المراجعين الداخليين ممارسة تمارين الرعاية المهنية من خلال تقييم احتمال حدوث الاحتيال وكيف تقوم المنظمة بإدارة مخاطر الاحتيال.

- يفرض المعيار(الاطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي A1/2410، ٢٠١١، ص٣٧) أن يقدم المراجعين الداخليين الاستنتاجات المتعلقة بالاحتيال التنظيمي مع الأخذ في الاعتبار التوقعات للإدارة العليا ومجلس الإدارة وأصحاب المصالح، كما يجب أن يكون مدعوماً بمعلومات كافية ووثيقة الصلة وموثوق بها، بالإضافة إلى ذلك فإن مدونة قواعد السلوك المهني للمراجعين الداخليين تنظم وتحدد قواعد السلوك المهني التي تؤكد علي مجموعة من المبادئ التي يجب أتباعها من قبل (IIA 2011, P5) المراجعين الداخليين في إطار مفهوم نزاهة المراجع الداخلي بعملة بأمانة ومسئولية واجتهاد، وبالتالي يجب أن يكون المراجع الداخلي قادراً على إجراء الإفصاح كما هو متوقع بموجب القانون والمهنية.

حيث تشير هذه المعايير إلي أنه يتعين علي المراجعين الداخليين تقديم التأكيد والمشورة لإدارة الوحدة التنظيمية حول مدي كفاءة وفعالية برامج مكافحة الفساد التي وضعتها الإدارة العليا بهدف حمايتها من كافة ممارسات الفساد، حيث يقوم المراجعين الداخليين بتحديد مخاطر الفساد المحتملة التي قد تتعرض لها الوحدة وتقييم كفاءة وفعالية خطط الادارة العليا المتبعة في مكافحة الفساد ، وفي حالة عدم توافر

هذه البرامج فإنه يتوجب علي المراجعين الداخليين تحديد الثغرات أو اشارات الإنذار المبكر التي تنذر باحتمال وقوع الفساد ، كما يقوم المراجعين الداخليين بتقديم تقرير مفصل للأدرة العليا عن نتائج عملية التقييم متضمناً التوصيات اللازمة لتقليل الظروف التي تسمح بحدوث الفساد ، علي أن تتولي الادارة العليا اتخاذ التدابير اللازمة وفقاً لتوصيات تقرير المراجعة الداخلية بجانب التحقيق في الوقائع المكتشفة ، ومن ثم يمكن القول إن دور المراجعة الداخلية ينصب علي التقليل من احتمالات تحقق الظروف التي تسمح بوقوع الفساد داخل الوحدات التنظيمية (محمد ، ٢٠٢٠، ص ٨).

وتشير دراسة (أبو جبل ، ٢٠٢٠، ص ٢٥) أنه يجب علي المراجع الداخلي أن يعمل ضمن إطار الرقابة الداخلية المتكامل و السليم و الذي تم وضعه من قبل مجلس الادارة لكي يكون فعالاً. و قد اوصي معهد المراجعين الداخليين IIA بأن يقوم المراجعين الداخليين بأخذ نهجين مختلفين لكنهما متكاملين و هما ، دمج تقييم مكافحة الرشوة و مكافحة الفساد في جميع عمليات المراجعة حسب الاقتضاء ، و القيام بمراجعة كل مكون من برامج مكافحة الرشوة و مكافحة الفساد . يتمثل الدور المحوري للمراجعة الداخلية في تقويم كفاءة و فعالية هيكل الرقابة الداخلية ، و زيادة جودة و شفافية التقارير المالية و أثر ذلك علي الحد من عمليات الفساد ، بهدف استعادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية و استمرار المؤسسة في تنفيذ اهدافها.

وعليه لا يمكن للمراجعين الداخليين تحديد حجم أو مقدار الفساد ، ولا يمكنهم القيام بالتقرير عن الحدوث الفعلي للفساد. إلا أنهم يمكنهم الإشارة فقط الي وجود فرص للفساد مثل هذا التقرير يمكن أن يصبح أساساً لاتخاذ اجراءات تصحيحية من جانب الحكومة لحجب الفساد في المستقبل أو لتدنيّة فرص حدوث الفساد، كما يمكن ان تلعب وظيفة المراجعة الداخلية دورين مختلفين في مكافحة الفساد : حيث قد تمنع أو تكشف الفساد هذين الدورين مترابطين و متداخلين جزئياً. فادا كشف المراجعين عن الفساد، يعتبر بمثابة ردع وبالتالي يعتبر منع المزيد من الفساد . و اذا قام المراجعين بمنع الفساد فسوف يكون هناك فساداً أقل للكشف عنه ، وقد اوضحت المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا INTOSA (معيار ٥٧٠٠) أنه من الأفضل بكثير منع الفساد عن الكشف عنه.

### القسم الثالث

#### الدراسة الميدانية

#### ٣-١- مجتمع وعينة الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة ، حدد الباحث مجتمع الدراسة في المهتمين بقضايا تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية ومحاربة الفساد الحكومي وهم ثلاثة فئات هم المراجعين الداخليين في الوزارات الليبية ، وموظفي ديوان المحاسبة ، المراقبين الماليين بوزارة المالية ، ذلك لان أنشطة المراجعة الداخلية وتقاريرها يعتمد عليها المراقب المالي والمراجع الخارجي في اداء اعمالهم وعليه فأن تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية وقيامها بعملها بشكل فعال من شأنه مساعدة الطرفين في تأدية عملهما، اضافة الى ان التشريعات الليبية حددت هذه الفئات الثلاثة للمصادقة علي الصرف من ارصدة الوزارات والجهات الحكومية بالتالي هم معنيين بالحد من الفساد حال تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية.

وفي ضوء ذلك قام الباحث باختيار عينة عشوائية ممثلة لمجتمع الدراسة وذلك باستخدام اسلوب العينة العشوائية الطبقية غير التناسبية، فقد تم توزيع عدد (٢٧٠) استبانة ، بمعدل ٩٠ استبانة لكل فئة وهم المراجعين الداخليين في الوزارات الليبية ،موظفي ديوان المحاسبة ، المراقبين الماليين بوزارة المالية، وذلك للأسباب التالية:

١- صعوبة استقصاء جميع مفردات مجتمع المراقبين الماليين بوزارة المالية على مستوي جميع المراقبين الماليين في الدولة الليبية.

٢- ان عدد المراجعين الداخليين في جميع الوزارات صغير.

٣- تميز افراد العينة المختارة بالكفاءة المهنية والمهارة العلمية.

استرد منها عدد(٢٢٨) قائمة و تم استبعاد عدد (١٠) استبيانات لعدم اكتمال بياناتها والجدول التالي يوضح خصائص العينة الممثلة لمجتمع الدراسة الميدانية وعدد الاستثمارات الموزعة والمعادة ونسبة الردود

#### عدد الاستبانات الموزعة والواردة والمستبعدة والصحيحة

عينة الدراسة		الاستثمارات الموزعة		الاستثمارات الواردة		الاستثمارات المستبعدة		الاستثمارات الصحيحة	
عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
٩٠		٧٥	%٨٣	٤	%٤	٧٢	%٨٠		
المراجعين الداخليين بالوزارات الحكومية									
٩٠		٧٩	%٨٨	٣	%٣	٧٦	%٨٤		
المراقبين الماليين									
٩٠		٧٤	%٨٢	٣	%٣	٧٠	%٧٨		
موظفي ديوان المحاسبة									
٢٧٠		٢٢٨	%٨٤	١٠	%٣,٧	٢١٨	%٨١		
الاجمالي									

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م، ٤، ١٤، ج، ٢، يناير ٢٠٢٣)  
أ. عادل فرج الصواني؛ د. ياسر محمد سمره؛ د. السيد عبد النبي القرنشاوي

يتضح من بيانات الجدول السابق أن إجمالي عدد الاستبانات الصالحة (٢١٨) استبانة بنسبة (٨١٪) من إجمالي الاستبانات وعددها (٢٧٠) استبانة، وفي معدلة التفصيلي حيث بلغ (٨٠٪) للمراجعين الداخليين، كما بلغ (٨٤٪) للمراقبين الماليين، ومعدل (٧٨٪) لموظفي ديوان المحاسبة، وهي معدلات مرتفعة، وعلى ذلك يرى الباحث أن معدل الاستمارات الصحيحة في مجملها يمثل معدل جيد، بحيث يمكن الاعتماد على النتائج التي تم الحصول عليها.

٢-٣- خصائص عينة الدراسة:

تتمتع عينة الدراسة بعدة خصائص، توضح مدى فهم عينة الدراسة لمتغيرات الدراسة واسئلة الاستبانة، وتؤكد على اهمية الاعتماد عليها في اختبار فروض الدراسة وتحليل وتفسير النتائج.

١. المؤهل العلمي:

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	المجموع	النسبة
دكتوراه	٤	١,٨٣٪
ماجستير	١٤	٦,٤٢٪
بكالوريوس	١٤٨	٦٧,٨٩٪
دبلوم عالي	٤٣	١٩,٧٢٪
اخرى	٩	٤,١٣٪
الاجمالي	٢١٨	١٠٠٪

يتضح من الجدول السابق أن أغلب عينة الدراسة من الحاصلين على البكالوريوس بنسبة (٦٧,٨٩٪) ثم دبلوم عالي بنسبة (١٩,٧٨٪) ثم الحاصلين على الماجستير بنسبة (٦,٤٢٪) ثم الحاصلين على مؤهلات اخرى بنسبة (٤,٤٣٪) ثم الحاصلين على الدكتوراه بنسبة (١,٨٣٪).

٢- سنوات الخبرة:

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	المجموع	النسبة
٢٠ سنة وأكثر	٢٠	٩,١٧٪
١٥ سنة وأقل من ٢٠	٦٠	٢٧,٥٢٪
١٠ سنوات وأقل من ١٥	٦٢	٢٨,٤٤٪
٥ سنوات وأقل من ١٠	٥٨	٢٦,٦٢٪
أقل من ٥ سنوات	١٨	٨,٢٥٪
الاجمالي	٢١٨	١٠٠٪

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م، ٤، ١٤، ج، ٢، يناير ٢٠٢٣)  
أ. عادل فرج الصواني؛ د. ياسر محمد سمره؛ د. السيد عبد النبي القرنشاوي

يتضح من الجدول السابق أن أغلب عينة الدراسة لديهم خبرة تتراوح بين (١٠ سنوات وأقل من ١٥) بنسبة (٢٨,٤٤٪) من إجمالي عينة الدراسة، ثم الذين خبرتهم ما بين (١٥ سنة وأقل من ٢٠ سنة) بنسبة (٢٧,٥٢٪) من إجمالي عينة الدراسة والملاحظ انهما اكبر عينتين حيث بلغ عددهم ١٢٢ موظف، مما يزيد من أهمية عينة الدراسة وذلك لخبرتهم في مجال المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي الليبي، ثم الذين تتروح خبرتهم بين (٥ سنوات وأقل من ١٠ سنوات) بنسبة (٢٦,٦٢٪) من إجمالي عينة الدراسة ، ثم من ٢٠ سنة وأكثر بنسبة (٩,١٧٪) من إجمالي العينة، ثم (اقل من ٥ سنوات) بنسبة (٨,٢٥٪) من إجمالي العينة .

### ٣- المستوى الوظيفي الحالي:

#### توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي الحالي

النسبة	المجموع	المستوى الوظيفي الحالي
٥,٩٦٪	١٣	إدارات عليا
١٢,٣٩٪	٢٧	مدير إدارة
٣٤,٨٦٪	٧٦	مراقب مالي
٣٢,١١٪	٧٠	موظف بالإدارة
١٤,٦٨٪	٣٢	اخرى
١٠٠٪	٢١٨	الاجمالي

يتضح من الجدول السابق أن أغلب عينة الدراسة من موظفي وزارة المالية مراقب مالي بنسبة (٣٤,٨٦٪) بلغ عددهم ٧٦ مراقب مالي ، ثم موظف بالإدارة وهي تجمع ما بين المراجعين الداخليين بالوزارات الحكومية وموظفي ديوان المحاسبة بنسبة (٣٢,١١٪) وعددهم ٧٠ موظف، ثم المراجعين الداخليين بالهيئات والمركز الحكومية بنسبة (١٤,٦٨٪) وعددهم ٣٢ موظف، ثم مدراء الإدارات وهي تجمع بين مدراء إدارات المراجعة الداخلية بالوزارات الحكومية ومدراء بعض الإدارات بديوان المحاسبة بنسبة (١٢,٣٩٪) عددهم ٢٧ مدير ادارة ، ثم الإدارات العليا وهي تجمع بين وكلاء بعض الوزارات وبعض الامناء بديوان مجلس الوزراء بنسبة (٥,٩٥٪) وبلغ عددهم ١٣ شخص ،والذين لهم خبرة في مجال المراجعة الداخلي

### ٤. التخصص:

#### توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص

النسبة	المجموع	التخصص
٥٦,٤٢٪	١٢٣	محاسبة
٣٢,١١٪	٧٠	إدارة
٢,٧٥٪	٦	اقتصاد
٥,٩٦٪	١٣	تمويل ومصارف
٢,٧٥٪	٦	اخرى
١٠٠٪	٢١٨	الاجمالي

يتضح من الجدول (٦/٥) أن أغلب عينة الدراسة من تخصص المحاسبة بنسبة (٥٦,٤٢٪) والبالغ عددهم ١٢٣ موظف، ثم تخصص الإدارة بنسبة (٣٢,١١٪) والبالغ عددهم ٧٦ موظف، ثم تخصص التمويل والمصارف بنسبة (٥,٩٦٪) وبلغ عددهم ١٣ موظف، ثم تخصص اقتصاد بنسبة (٢,٧٥٪) والبالغ عددهم ٦ موظفين، وبعض التخصصات الأخرى بنسبة (٢,٧٥٪) والبالغ عددهم ٦ موظفين.

### ٣-٣- اختبار صدق وثبات الاستبانة :

يهدف التأكد من صحة ملائمة أداة جمع البيانات تم اعداد قائمة الاستبيان وفقاً لإجراءات وعلى مراحل خلال إعداد الدراسة النظرية للدراسة . فقد تم اعداد قائمة الاستبيان بعد الاطلاع وتحليل الدراسات والابحاث السابقة التي اعتمدت على متغيرات الدراسة ، والاطلاع على الكتب والمراجع العربية والاجنبية كما تم دراسة العديد من أدوات جمع البيانات في الدراسات السابقة للاستفادة منها في إعداد قائمة الاستبيان ، وبعد اعداد قائمة الاستبيان بشكل مبدئي ثم عرضها على أساتذة المحاسبة في ليبيا للاستفادة من ملاحظاتهم ، ثم عرض قائمة الاستبيان بعد التعديل على السادة المشرفين الذين تكرموا بمراجعة قائمة الاستبيان وابداء آرائهم وملاحظاتهم .

تم اجراء اختبار الصدق وثبات قائمة الاستبيان باستخدام كورنباخ الفا والتي تتراوح قيمته بين الصفر والواحد الصحيح ويركز على درجة الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبانة وتعد القيمة المقبولة احصائيا لمعامل الفا كورنباخ التي تساوي (٦٠٪) فاكثرا اما اذا كانت اقل من ذلك فتعد ضعيفة واذا كانت اكثر من (٩٠٪) تعد ممتازة ، وبلغت قيمة ألفا الكلية ٨٩٪ لجميع أسئلة الاستبانة ، وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات الداخلي والاتساق والاستقرار ، ويمكن الاعتماد عليها (الثقة).

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م، ٤، ١٤، ج، ٢، يناير ٢٠٢٣)  
أ. عادل فرج الصواني؛ د. ياسر محمد سمره؛ د. السيد عبد النبي القرنشاوي

٣-٤- تحليل النتائج:

ظهرت نتائج اسئلة الاستبيان المتعلقة بأثر تطبيق التفعيل للمراجعة الداخلية في القطاع الحكومي الليبي على النحو التالي:

٣-٤-١- أثر تفعيل استقلالية المراجع الداخلي في القطاع الحكومي الليبي

رمز المتغير	المراجعين الداخليين			المراقبين الماليين			ديوان المحاسبة			اجمالي العينة	
	المتوسط	الانحراف	ترتيب	المتوسط	الانحراف	الترتيب	المتوسط	الانحراف	الترتيب	المتوسط	الانحراف
X1.1	٤,٩٦	٠,٢٠	الأول	٤,٩٦	٠,٢٠	الثاني	٤,٨٦	٠,٣٥	الثامن	٤,٩٣	٠,٢٦
X1.2	٤,٩٦	٠,٢٠	الأول مكرر	٥,٠٠	٠,٠٠	الأول	٤,٨٩	٠,٣٢	السابع	٤,٩٥	٠,٢٢
X1.3	٤,٩٣	٠,٢٦	الثالث	٤,٩٦	٠,٢٠	الثاني مكرر	٤,٨١	٠,٣٩	العاشر	٤,٩٠	٠,٣٠
X1.4	٤,٩٦	٠,٢٠	الأول مكرر	٤,٩٥	٠,٢٢	الثالث	٤,٨٤	٠,٣٧	التاسع	٤,٩٢	٠,٢٨
X1.5	٤,٩٤	٠,٢٣	الثاني	٤,٩٣	٠,٢٥	الرابع	٤,٩٠	٠,٣٠	السادس	٤,٩٣	٠,٢٦
X1.6	٤,٩٦	٠,٢٠	الأول مكرر	٤,٩٥	٠,٢٢	الثالث مكرر	٤,٩١	٠,٢٨	الخامس	٤,٩٤	٠,٢٤
X1.7	٤,٩٣	٠,٢٦	الثالث مكرر	٤,٨٤	٠,٣٧	السابع	٤,٩٤	٠,٢٣	الرابع	٤,٩٠	٠,٣٠
X1.8	٤,٩٦	٠,٢٠	الأول مكرر	٤,٨٧	٠,٣٤	السادس	٤,٩٤	٠,٢٣	الرابع مكرر	٤,٩٢	٠,٢٧
X1.9	٤,٨٨	٠,٣٣	الخامس	٤,٩٢	٠,٢٧	الخامس	٤,٩٩	٠,١٢	الأول	٤,٩٣	٠,٢٦
X1.10	٤,٩٣	٠,٢٦	الثالث مكرر	٤,٩٢	٠,٢٧	الخامس مكرر	٤,٩٤	٠,٢٣	الرابع مكرر	٤,٩٣	٠,٢٥
X1.11	٤,٩٢	٠,٢٨	الرابع	٤,٩٦	٠,٢٠	الثاني مكرر	٤,٩٦	٠,٢٠	الثالث	٤,٩٥	٠,٢٣
X1.12	٤,٨٣	٠,٣٨	السادس	٤,٩٢	٠,٢٧	الخامس مكرر	٤,٩٧	٠,١٧	الثاني	٤,٩١	٠,٢٩
X1	٤,٩٢	١,١٣	-	٤,٩١	٠,٧٢	-	٤,٩١	١,١٠	-	٤,٩٢	٠,٩٩

يتضح من الجدول السابق أن المجموعات الثلاثة المراجعين الداخليين والمراقبين الماليين وموظفي ديوان المحاسبة لديهم اتفاق على وجود أثر لتطبيق التفعيل لاستقلالية المراجع الداخلي في القطاع الحكومي الليبي، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموعات الثلاثة (٤,٩٢)، (٤,٩١)، (٤,٩١) علي التوالي، كما بلغ المتوسط الحسابي لأجمالي العينة (٤,٩٢) أي بمستوى أهمية نسبته يبلغ حوالي (٤,٩٨٪)، كما أن الانحراف المعياري لجميع المتغيرات أقل من الواحد الصحيح، مما يعني عدم وجود تشتت في إجابات مفردات العينة، كما أن هناك اختلاف بسيط على ترتيب أهم العبارات المؤثرة على استقلالية المراجع الداخلي للحد من الفساد سواء على مستوى كل مجموعة أو على مستوى اجمالي العينة حيث جاء ترتيب اهم تلك العناصر المؤثرة على تطبيق التفعيل لاستقلالية المراجع الداخلي طبقاً للمتوسط الحسابي كما يلي.

١- عناصر تتعلق بوجود متطلبات تشريعية توفر الحماية للمراجعين الداخليين تمكنهم من تنفيذ مهامهم باستقلالية، وتعين المراجعين بمواصفات وظيفية مكتملة لنظام الرقابة الداخلية (X1.11)(X1.1) وهذا يؤكد علي أهمية وضرورة وجود تعليمات توفر الحماية للمراجعين الداخليين يتم المصادقة عليها ضمن منظومة التشريعات التي تغطي نشاط المراجعة الداخلية في الوزارات الليبية لأنه في حالة عدم وجود

التشريعات سيفتح المجال أمام الإدارات الأخرى للتدخل في أعمال المراجعة الداخلية وهذا سيؤدي إلي الانتقاص من قدرة المراجعين الداخليين للقيام بأعمالهم بشكل مثالي، وهذا يتفق مع ما قام به الباحث في الدراسة التحليلية في الفصل الثالث المبحث الثاني التي اكدت علي وجود قصور بالمتطلبات التشريعية المنظمة لعمل المراجعين الداخليين بالقطاع الحكومي الليبي والذي من شأنه ان يحد من استقلالية عمل المراجعين الداخليين، ويتفق كذلك مع المعيار (INTOSAI GOV 9140) الذي ينص علي أن توفر المتطلبات التشريعية لتأسيس نشاط المراجعة الداخلية يساعد في حماية و تمويل استقلالية المراجع الداخلي ، وكذلك توفر الحماية القانونية التي تضمن ان تحقق للمراجع الداخلي الحكومي الاستقلالية المطلوبة.

٢- عناصر تتعلق بوجود علاقات ادارية بين ادارة المراجعة الداخلية و الإدارات الأخرى في القطاع الحكومي الليبي (X1.6) ويرى الباحث ان وجود التنسيق والعلاقات مع الإدارات العليا للحصول علي التوجيه والدعم في قضايا التدخلات الإدارية التي تواجهها عملية المراجعة الداخلية يقلل من تضارب الأدوار بحيث يصبح هناك نظام اتصالات وعلاقات ادارية منتظمة يؤدي الي تفعيل الاستقلالية للمراجع الداخلي.

٣- عناصر تتعلق بوجود لوائح واضحة تنظم عملية تعين المراجع الداخلي، امتلاك ادارة المراجعة الداخلية للسلطات والصلاحيات التنظيمية التي تمكنها من الوصول الي كافة السجلات والمعلومات لتنفيذ عملية المراجعة، تناسب مؤهلات المراجعين الداخليين الفنية مع طبيعة المهام المسندة اليهم (X1.1) (X1.5) (X1.9) (X1.10) ويرجع ذلك الي أن تعين المراجعين الداخليين يجب ان تتضمن ما يوفر التأهيل و الخبرة الملائمة لأداء اعمالهم ، وكذلك فأن وجود لوائح وتعليمات واضحة تنظم عملية تعيين المراجعين الداخليين تجعل المراجعين الداخليين يقومون بأعمالهم دون الخوف من العزل وإدخال الشفافية في الممارسات اليومية وهو ما يتفق مع دراسة (Abuazza,2012,p66) ، دراسة ( خلاط ، مصلي ، ٢٠١٤، ص ١٥٦ ) أن استقلالية المراجع الداخلي أهم عنصر لتفعيل وظيفة المراجعة الداخلية.

٤- في المرتبة الاخيرة عناصر توفر قنوات اتصال مباشرة بين مدير ادارة المراجعة الداخلية والفريق المسؤول عن الحوكمة (X1.7) ويتفق ذلك مع ما اكده الباحث على أن واقع الحوكمة في مؤسسات الدولة الحكومية والشركات العامة الليبية ما تزال قاصرة على مواكبة المبادئ والمتطلبات الدولية، كما أن تطبيقاتها لا تتم بصورة منسجمة مع المعايير الدالة على حسن الإدارة وهو ما يتفق مع دراسة (المصراي ، ٢٠٢٠، ص ٦٢) ، دراسة (قمبر، ٢٠١٦، ص ٧٨٧).

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٤، ع ١٤، ج ٢، يناير ٢٠٢٣)

أ. عادل فرج الصواني؛ د. ياسر محمد سمرة؛ د. السيد عبد النبي القرنشاوي

وظهرت نتائج اسئلة الاستبيان المتعلقة بأثر تفعيل نطاق ومهام وانشطة مكاتب المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي الليبي كما يلي:

٣-٤-٢- أثر تفعيل نطاق ومهام وانشطة مكاتب المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي الليبي

رمز المتغير	المراجعين الداخليين			المراقبين الماليين			ديوان المحاسبة			اجمالي العينة	
	المتوسط	الانحراف	ترتيب	المتوسط	الانحراف	الترتيب	المتوسط	الانحراف	الترتيب	المتوسط	الانحراف
X2.13	٤,٣٢	٠,٤٧	الأول	٤,١٧	٠,٤٤	الأول	٣,٩٦	٠,٤٠	الرابع	٤,١٥	٠,٤٦
X2.14	٤,١٠	٠,٣٠	الرابع	٤,١٣	٠,٣٤	الثاني	٤,٠٣	٠,٣٨	الأول	٤,٠٩	٠,٣٤
X2.15	٤,١٨	٠,٣٩	الثاني	٤,١١	٠,٣١	الثالث	٤,٠١	٠,٣٢	الثاني	٤,١٠	٠,٣٤
X2.16	٤,١٠	٠,٣٠	مكرر	٤,٠٩	٠,٢٩	الرابع	٤,٠١	٠,٣٢	الثاني مكرر	٤,٠٧	٠,٣٠
X2.17	٤,١١	٠,٣٢	الثالث	٤,١١	٠,٣١	مكرر	٤,٠٠	٠,٣٤	الثالث	٤,٠٧	٠,٣٢
X2	٤,١٦	٠,٩٠	-	٤,١٢	٠,٨٧	-	٤,٠٠	٠,٨١	-	٤,٤١	٠,٩٢

يتضح من تحليل الجدول السابق أن المجموعات الثلاثة المراجعين الداخليين والمراقبين الماليين وموظفي ديوان المحاسبة لديهم اتفاق على وجود أثر لتطبيق التفعيل لنطاق ومهام وانشطة مكاتب المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموعات الثلاثة علي التوالي (٤,١٦)، (٤,١٢)، (٤)، كما بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي العينة (٤,٤١) أي بمستوى أهمية نسبته يبلغ حوالي (٤,٨٨٪)، كما أن الانحراف المعياري لجميع المتغيرات أقل من الواحد صحيح مما يعني عدم وجود تشتت في إجابات مفردات العينة، كما أن هناك اختلاف بسيط على ترتيب العناصر التي تزيد من تفعيل النطاق والمهام سواء على مستوى كل مجموعة أو على مستوى إجمالي العينة حيث جاء المتغير (X2.13) وهو "مراجعة العقود و الاتفاقيات المبرمة التي تكون الوزارة طرفاً فيها" في الترتيب الأول لتلك العناصر التي تزيد من تفعيل نطاق المراجعة الداخلية بمتوسط إجمالي قدره (٤,١٥)، في حين جاء المتغير (X2.16) وهو "تقييم مستوى إنجاز الأهداف الموضوعه، وتحليل أسباب الانحرافات إن وجدت" و المتغير (X2.17) وهو "تحديد المخاطر التي تتعرض لها الوزارة" في الترتيب الاخير لتلك العناصر التي تزيد من تفعيل نطاق المراجعة الداخلية بمتوسط إجمالي قدره (٤,٠٧)، ويرى الباحث أن دور ادارة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر يكون في حدود محدودة، أي يجب على المراجع الداخلي عدم معالجة أي نوع من المخاطر نيابة عن الإدارة حيث أن معالجة المخاطر تقع ضمن مسؤولية الإدارة نفسها .

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م، ٤، ١٤، ج ٢، يناير ٢٠٢٣)

أ. عادل فرج الصواني؛ د. ياسر محمد سمره؛ د. السيد عبد النبي القرنشاوي

٤-٣- أثر تفعيل الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين في القطاع الحكومي

رمز المتغير	المراجعين الداخليين			المراقبين الماليين			ديوان المحاسبة			اجمالي العينة	
	المتوسط	الانحراف	ترتيب	المتوسط	الانحراف	الترتيب	المتوسط	الانحراف	الترتيب	المتوسط	الانحراف
X3.18	٤,٠٧	٠,٢٦	الأول	٤,١٢	٠,٣٦	الأول	٣,٩٦	٠,٢٠	الأول	٤,٠٥	٠,٢٩
X3.19	٤,٠٧	٠,٢٦	مكرر	٤,٠٥	٠,٢٢	مكرر	٣,٩٤	٠,٢٣	الثاني مكرر	٤,٠٢	٠,٢٤
X3.20	٤,٠٦	٠,٢٣	الثاني	٤,٠٥	٠,٢٢	مكرر	٣,٩٣	٠,٢٦	الثاني مكرر	٤,٠١	٠,٢٤
X3.21	٤,٠٦	٠,٢٣	مكرر	٤,٠٥	٠,٢٢	مكرر	٣,٩٣	٠,٢٦	الثاني مكرر	٤,٠١	٠,٢٤
X3,22	٤,٠٧	٠,٢٦	مكرر	٤,٠٥	٠,٢٢	مكرر	٣,٩١	٠,٢٨	الثالث	٤,٠١	٠,٢٦
X3	٤,٠٠	٠,٥٥	-	٤,٠٠	٠,٥٥	-	٣,٩٣	٠,٥٣	-	٤,٠٢	٠,٦٢

يتضح من تحليل الجدول السابق أن المجموعات الثلاثة المراجعين الداخليين والمراقبين الماليين وموظفي ديوان المحاسبة لديهم اتفاق على وجود أثر لتطبيق التفعيل للكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين في القطاع الحكومي الليبي، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموعات الثلاثة على التوالي (٤,٠٠)، (٤,٠٠)، (٣,٩٣) كما بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي العينة (٤,٠٢) أي بمستوى أهمية نسبية يبلغ حوالي (٤,٨٠٪)، كما أن هناك اتفاق على ترتيب أهم العناصر التي تزيد من تفعيل الكفاءة للمراجعين الداخليين طبقاً للمتوسط الحسابي كما يلي.

١- تزيد المؤهلات العلمية والشهادات المهنية التي يحصل عليها المراجع الداخلي من كفاءته المهنية (X3.18)، وهو ما يتفق مع معايير المراجعة الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي على ضرورة توافر الكفاءة المهنية اللازمة في المراجع الداخلي أو فريق عمل المراجعة الداخلية الذين سيتولون مهمة مراجعة معينة المعيار (١٢١٠ IIA المهارة).

٢- توفر الخبرة العملية في مجال المراجعة الداخلية و معرفة المراجع الداخلي بطبيعة عمل الجهة الحكومية (X3.19).

٣- وجود خطة تتبناها ادارة المراجعة الداخلية لتطوير كفاءة المراجعين الداخليين، تفاعل المراجع الداخلي مع العاملين من خارج ادارة المراجعة (X3.21).

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م، ٤، ١٤، ج ٢، يناير ٢٠٢٣)  
أ. عادل فرج الصواني؛ د. ياسر محمد سمره؛ د. السيد عبد النبي القرنشاوي

٣-٤-٤- أثر تفعيل التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي في القطاع الحكومي الليبي

رمز المتغير	المراجعين الداخليين			المراقبين الماليين			ديوان المحاسبة			اجمالي العينة	
	المتوسط	الانحراف	ترتيب	المتوسط	الانحراف	الترتيب	المتوسط	الانحراف	الترتيب	المتوسط	الانحراف
X4.23	٤,٠٧	٠,٢٦	الرابع	٤,١٢	٠,٣٦	الثالث	٣,٩١	٠,٢٨	الأول	٤,٠٤	٠,٣٢
X4.24	٤,١٠	٠,٣٠	الثاني	٤,١٣	٠,٣٤	الثاني	٣,٩١	٠,٢٨	الأول مكرر	٤,٠٥	٠,٣٢
X4.25	٤,٠٨	٠,٢٨	الثالث	٤,٠٩	٠,٢٩	الرابع	٣,٩٠	٠,٣٠	الثاني	٤,٠٣	٠,٣٠
X4.26	٤,١٠	٠,٣٠	الثاني مكرر	٤,٠٩	٠,٢٩	الرابع مكرر	٣,٩١	٠,٢٨	الأول مكرر	٤,٠٤	٠,٣٠
X4,27	٤,١٤	٠,٣٥	الأول	٤,١٤	٠,٣٥	الأول	٣,٨٩	٠,٣٢	الثالث	٤,٠٦	٠,٣٦
X4	٤,٠٩	٠,٦٣	-	٤,١٢	٠,٩٧	-	٣,٩١	٠,٦٣	-	٤,٠٤	٠,٩٠

يتضح من الجدول السابق أن المجموعات الثلاثة المراجعين الداخليين والمراقبين الماليين وموظفي ديوان المحاسبة لديهم اتفاق على وجود أثر لتطبيق التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي في القطاع الحكومي الليبي، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموعات الثلاثة على التوالي (٤,٠٩)، (٤,١٢)، (٣,٩١)، كما بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي العينة (٤,٠٤) أي بمستوى أهمية نسبية يبلغ حوالي (٨٠,٨٪)، كما أن الانحراف المعياري لجميع المتغيرات أقل من الواحد صحيح مما يعني عدم وجود تشتت في إجابات مفردات العينة، كما أن هناك اختلاف بسيط على ترتيب أهم العناصر التي تؤثر في تفعيل التعاون بين المراجع الداخلي مع الخارجي سواء على مستوى كل مجموعة أو على مستوى إجمالي العينة حيث جاء ترتيب تلك العناصر طبقاً للمتوسط الحسابي على مستوى إجمالي العينة كما يلي:.

١- يؤدي استخدام أساليب وطرق ومصطلحات متشابهة الي زيادة التنسيق والتعاون في المرتبة الاولى (X4.27)، ويتفق ذلك مع معيار (GOV9150 INTOSA) والذي ينص علي تبادل المعلومات، توصيل تقارير الرقابة لكل منهما وذلك لزيادة تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية .

٢" يؤدي تبادل المعلومات وبرامج المراجعة وأوراق العمل الي زيادة التنسيق و التعاون (X4.24)

٣- يؤدي عقد الاجتماعات الدورية المنتظمة بين المراجع الداخلي والخارجي الي زيادة التنسيق والتعاون (X4.23)، ويرى الباحث أن التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يؤدي إلى تدفق المنافع في كلا الاتجاهين حيث يستفيد المراجع الخارجي من فهمه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم وتوقيت الإجراءات الواجب اتخاذها وتزداد ثقته في دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ويستفيد المراجع الداخلي من الاحتكاك بالمراجع الخارجي وبالتالي زيادة فعاليته وخبرته ومعرفته وإمكانية تطوير أساليب المراجعة والاستفادة من تلافي الانحرافات التي يكتشفها المراجع الخارجي في نظام الرقابة، وكذلك القضاء على مشكلة تفاوت الكفاءة من خلال إنشاء بنك معلومات مشترك، وهذا من شأنه أن يحد من الفساد .

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٤، ع ١٤، ج ٢، يناير ٢٠٢٣)

أ. عادل فرج الصواني؛ د. ياسر محمد سمره؛ د. السيد عبد النبي القرنشاوي

وظهرت نتائج اسئلة الاستبيان المتعلقة بأثر تفعيل دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين في القطاع الحكومي الليبي كما يلي:

٣-٤-٥- أثر تفعيل دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين في القطاع الحكومي الليبي

رمز المتغير	المراجعين الداخليين			المراقبين الماليين			ديوان المحاسبة			اجمالي العينة	
	المتوسط	الانحراف	ترتيب	المتوسط	الانحراف	الترتيب	المتوسط	الانحراف	الترتيب	المتوسط	الانحراف
X5.28	٤,١٥	٠,٣٦	الثاني	٤,٢٠	٠,٤٣	الثاني	٣,٩٤	٠,٢٣	الثالث	٤,١٠	٠,٣٧
X5.29	٤,١٤	٠,٣٥	الثالث	٤,٢٠	٠,٤٠	الثاني مكرر	٤,٠٠	٠,٢٩	الأول	٤,١١	٠,٣٦
X5.30	٤,١٣	٠,٣٣	الرابع	٤,١٦	٠,٣٧	الرابع	٣,٩٧	٠,٢٩	الثاني	٤,٠٩	٠,٣٤
X5.31	٤,١٥	٠,٣٦	الثاني مكرر	٤,١٨	٠,٣٩	الثالث	٣,٩٠	٠,٣٩	الخامس	٤,٠٨	٠,٤٠
X5.32	٤,٢٤	٠,٤٣	الأول	٤,٢١	٠,٤١	الأول	٣,٩٣	٠,٤٦	الرابع	٤,١٣	٠,٤٥
X5	٤,١٦	٠,٨٠	-	٤,١٩	٠,٩٨	-	٣,٩٥	٠,٧٠	-	٤,١٠	٠,٩٩

يتضح من الجدول السابق أن المجموعات الثلاثة المراجعين الداخليين والمراقبين الماليين وموظفي ديوان المحاسبة لديهم اتفاق على وجود أثر لتطبيق التفعيل لدعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين في القطاع الحكومي الليبي، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموعات الثلاثة على التوالي (٤,١٦)، (٤,١٩)، (٣,٩٥)، كما بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي العينة (٤,١٠) أي بمستوى أهمية نسبية يبلغ حوالي (٨٢٪)، كما أن الانحراف المعياري لجميع المتغيرات أقل من الواحد صحيح مما يعني عدم وجود تشتت في إجابات مفردات العينة وأن هناك اختلاف بسيط على ترتيب أهم العناصر التي تؤثر في تفعيل دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين سواء على مستوى كل مجموعة أو على مستوى إجمالي العينة حيث جاء ترتيب تلك العناصر طبقاً للمتوسط الحسابي على مستوى إجمالي العينة كما يلي:.

١- يؤدي دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين إلى تأمين الوصول إلي الإدارات والاقسام المختلفة الي زيادة دعم الادارة العليا (X5.32).

٢- يؤدي دعم الادارة العليا للمراجعين الداخليين إلي قبول وتنفيذ توصيات المراجعة الداخلية (X5.29)، أن قبول وتنفيذ توصيات المراجعة الداخلية من شأنه أن يفعل وظيفة المراجعة ويعتبر من اهم مقاييس دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين.

٣- يؤدي دعم الادارة العليا للمراجعين الداخليين إلي القيام بعملهم دون قيود أو تدخل من الادارات الاخرى (X5.28) وهو ما يتفق مع دراسة (السيد، ٢٠١٣، ص ٣٦٩) التي نصت علي قيام المراجعين الداخليين بعملهم دون قيود أو تدخل من الادارات الاخرى.

٤- زيادة مستوى دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين من خلال كفاية الموارد المالية المخصصة لهم (X5.30).

٥- يؤدي دعم الادارة العليا للمراجعين الداخليين إلى توفير موارد بشرية مؤهلة وكافية (X5.31).

### ٣-٥- اختبار فرضية الدراسة

"لا يوجد أثر لتطبيق التفعيل لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي الليبي على الحد من الفساد الحكومي في ليبيا".

ويتفرع منه الفروض الفرعية الآتية:

أ- اختبار الفرض الفرعي الأول:

"لا يوجد أثر لتفعيل استقلالية المراجع الداخلي على الحد من الفساد".

ولاختبار درجة تأثير تطبيق عناصر تفعيل المراجعة الداخلية علي الحد من الفساد ، قمنا باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط، بما أن الفرضية تدرس أثر تطبيق التفعيل للاستقلالية علي الحد من الفساد كانت النتائج كما يلي:

#### ١. القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي البسيط

يتضح من جدول Model Summary القوة التفسيرية لنموذج الانحدار المعتمد في دراسة الفرض الفرعي الأول وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط ( جدول Model Summary)

#### Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.336 <sup>a</sup>	.113	.109	1.30929

a. Predictors: (Constant), x1

يتضح من جدول Model Summary قيم معاملات الارتباط الثلاثة ، حيث بلغت قيمة (R) ( .366) ومعامل التحديد (R<sup>2</sup>) بلغ ( .113) مما يعني أنه:

- توجد علاقة بين تفعيل الاستقلالية والحد من الفساد .

- النموذج يقدر ١١.٣% من الاختلافات في قيم المتغير التابع ، في حين أن ٨٨,٧% من الاختلافات ناتجة عن عوامل أخرى، وبعبارة أخرى أن الاستقلالية تسهم ب ١١,٣% في التحقق من الحد من الفساد و ٨٨,٧% تعزى إلى عوامل أخرى .

٢. التأكد من صلاحية نموذج الانحدار الخطي البسيط المستخدم

لاختيار معنوية الانحدار البسيط تم استخدام تحليل التباين ANOVA وكانت النتائج كالتالي :

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط ( جدول ANOVA )

ANOVA<sup>b</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	47.266	1	47.266	27.573	.000 <sup>a</sup>
Residual	370.275	216	1.714		
Total	417.541	217			

a. Predictors: (Constant), x1

b. Dependent Variable: bb

يحتوي جدول تحليل التباين ANOVA على نتائج اختبار معنوية الانحدار، حيث نجد أن Sig = (0.000) وهي أقل من مستوى معنوية (0.05)، وبناء على ذلك توجد دلالة لنموذج الانحدار الخطي البسيط المعتمد في الدراسة ويمكن الاعتماد عليه لتحليل الفرضية المطروحة والاجابة عليها

٣. تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط واختبار الفرضية .

لتقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي البسيط اعتمدنا على جدول Coefficient

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط ( جدول Coefficients )

Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	18.385	5.268		3.490	.001
x1	.468	.089	.336	5.251	.000

a. Dependent Variable: bb

يحتوي جدول المعاملات Coefficients على تقديرات لمعالم النموذج ، حيث كانت قيمة (  $a_0=18.385$  ) وقيمة (  $a_1=.458$  ) وبناء على ذلك فان النموذج المقدر هو

$$\text{FRQUAL} = 18.385 + 0.468(\text{IFRS For SMES}) + C_1$$

يتضح من المعادلة السابقة ، أن قيمة الميل كانت موجبة ( $a_1=,458$ )، مما يعني وجود أثر ايجابي متوسط بين تطبيق التفعيل للاستقلالية والحد من الفساد ، ويمكن تفسير ذلك بأنه كلما تحسن تطبيق الاستقلالية بدرجة واحدة ، كلما ادى ذلك إلى تحسن في متوسط الحد من الفساد بما يعادل ٠,٤٥٨ درجة.

وفي ضوء النتائج السابقة يتم رفض الفرض الفرعي الأول وهو "لا يوجد أثر لتفعيل استقلالية المراجع الداخلي على الحد من الفساد".

ب- اختبار الفرض الفرعي الثاني:

"لا يوجد أثر لتفعيل نطاق ومهام وانشطة مكاتب المراجعة الداخلية على الحد من الفساد".

بما أن الفرضية تدرس أثر تطبيق التفعيل نطاق ومهام مكاتب المراجعة الداخلية على الحد من الفساد كانت النتائج كما يلي:

#### ١. القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي البسيط

يتضح من جدول Model Summary القوة التفسيرية لنموذج الانحدار المعتمد في دراسة الفرض الفرعي الثاني وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

#### نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط ( جدول Model Summary )

##### Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.269 <sup>a</sup>	.072	.068	1.33918

a. Predictors: (Constant), x2

يتضح من جدول Model Summary قيم معاملات الارتباط الثلاثة ، حيث بلغت قيمة (R) (.269) ومعامل التحديد (R2) بلغ (.072) مما يعني أنه:

- توجد علاقة بين تفعيل نطاق ومهام وانشطة مكاتب المراجعة الداخلية والحد من الفساد .

-النموذج يقدر ٧.٢% من الاختلافات في قيم المتغير التابع ، في حين أن ٩٢,٨% من الاختلافات ناتجة عن عوامل أخرى، وبعبارة أخرى أن تفعيل نطاق ومهام وانشطة مكاتب المراجعة الداخلية تسهم ب ٧,٢% في التحقق من الحد من الفساد و ٩٢,٨% تعزى إلى عوامل أخرى .

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م، ٤، ١٤، ٢، يناير ٢٠٢٣)  
أ. عادل فرج الصواني؛ د. ياسر محمد سمرة؛ د. السيد عبد النبي القرنشاوي

٢. التأكد من صلاحية نموذج الانحدار الخطي البسيط المستخدم

لاختبار معنوية الانحدار البسيط تم استخدام تحليل التباين ANOVA وكانت النتائج كالتالي

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط ( جدول ANOVA)

ANOVA<sup>b</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	30.167	1	30.167	16.821	.000 <sup>a</sup>
Residual	387.375	216	1.793		
Total	417.541	217			

a. Predictors: (Constant), x2

b. Dependent Variable: bb

يحتوي جدول تحليل التباين ANOVA على نتائج اختبار معنوية الانحدار، حيث نجد أن Sig = (0.000) وهي أقل من مستوى معنوية (0.05)، وبناء على ذلك توجد دلالة لنموذج الانحدار الخطي البسيط المعتمد في الدراسة ويمكن الاعتماد عليه لتحليل الفرضية المطروحة والاجابة عليها

٣. تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط واختبار الفرضية.

لتقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي البسيط اعتمدنا على جدول Coefficients

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط ( جدول Coefficients )

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	37.717	2.033		18.554	.000
	x2	.407	.099	.269	4.101	.000

a. Dependent Variable: bb

يحتوي جدول المعاملات Coefficients على تقديرات لمعالم النموذج، حيث كانت قيمة  $(a_0=37.717)$  وقيمة  $(a_1=.407)$  وبناء على ذلك فان النموذج المقدر هو

$$\text{FRQUAL} = 37.717 + 0.407(\text{IFRS For SMES}) + C1$$

يتضح من المعادلة السابقة ، أن قيمة الميل كانت موجبة ( $a_1=407$ ) مما يعني وجود أثر ايجابي متوسط بين تطبيق التفعيل نطاق ومهام أنشطة مكاتب المراجعة الداخلية والحد من الفساد ، ويمكن تفسير ذلك بأنه كلما تحسن تطبيق نطاق أنشطة مكاتب المراجعة الداخلية بدرجة واحدة ، كلما أدى ذلك إلى تحسن في متوسط الحد من الفساد بما يعادل ٠,٤٠٧ درجة.

وفي ضوء النتائج السابقة يتم رفض الفرض الفرعي الثاني وهو " لا يوجد أثر لتفعيل نطاق ومهام وأنشطة مكاتب المراجعة الداخلية على الحد من الفساد".

### ج- اختبار الفرض الفرعي الثالث:

"لا يوجد أثر لتفعيل الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين على الحد من الفساد"

بما أن الفرضية تدرس أثر التفعيل للكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين علي الحد من الفساد كانت النتائج:

### ١. القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي البسيط

يتضح من جدول Model Summary القوة التفسيرية لنموذج الانحدار المعتمد في دراسة الفرضية وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

### نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط ( جدول Model Summary)

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.282 <sup>a</sup>	.080	.075	1.33392

a. Predictors: (Constant), x3

يتضح من جدول Model Summary فيم معاملات الارتباط الثلاثة ، حيث بلغت قيمة (R) (.282) ومعامل التحديد (R2) بلغ ( .080) مما يعني أنه:

- توجد علاقة بين تفعيل الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين والحد من الفساد .

- النموذج يقدر ٨ % من الاختلافات في قيم المتغير التابع ، في حين أن ٩٢ % من الاختلافات ناتجة عن عوامل أخرى، وبعبارة أخرى أن تفعيل الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين تسهم ب ٨ % في التحقق من الحد من الفساد و ٩٢ % تعزى إلى عوامل أخرى .

### ٢. التأكد من صلاحية نموذج الانحدار الخطي البسيط المستخدم

لاختبار معنوية الانحدار البسيط تم استخدام تحليل التباين ANOVA وكانت النتائج كالتالي:

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط ( جدول ANOVA )

ANOVA<sup>b</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	33.203	1	33.203	18.660	.000 <sup>a</sup>
Residual	384.338	216	1.779		
Total	417.541	217			

a. Predictors: (Constant), x3

b. Dependent Variable: bb

يحتوي جدول تحليل التباين ANOVA على نتائج اختبار معنوية الانحدار، حيث نجد أن Sig = (0.000) وهي أقل من مستوى معنوية (0.05)، وبناء على ذلك توجد دلالة لنموذج الانحدار الخطي البسيط المعتمد في الدراسة ويمكن الاعتماد عليه لتحليل الفرضية المطروحة والاجابة عليها .  
٣. تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط واختبار الفرضية .

لتقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي البسيط اعتمدنا على جدول Coefficients

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط ( جدول Coefficients )

Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	33.410	2.927		11.416	.000
x3	.628	.145	.282	4.320	.000

a. Dependent Variable: bb

يحتوي جدول المعاملات Coefficients على تقديرات لمعامل النموذج ، حيث كانت قيمة (  $a_0=33.410$  ) وقيمة (  $a_1=.628$  ) وبناء على ذلك فان النموذج المقدر هو

$$\text{FRQUAL} = 33.410 + 0.628(\text{IFRS For SMES}) + C_1$$

يتضح من المعادلة السابقة ، أن قيمة الميل كانت موجبة (  $a_1=.628$  ) مما يعني وجود أثر ايجابي متوسط بين تطبيق التنفيع نطاق ومهام أنشطة مكاتب المراجعة الداخلية والحد من الفساد.

وفي ضوء النتائج السابقة التي تم التوصل اليها يتم رفض الفرض الفرعي الثالث وهو " لا يوجد أثر لتفعيل الكفاءة المهنية المراجعين الداخليين على الحد من الفساد".

د- اختبار الفرض الفرعي الرابع:

"لا يوجد أثر لتفعيل التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي على الحد من الفساد"  
بما أن الفرضية تدرس أثر لتفعيل التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي على الحد من الفساد كانت النتائج كما يلي:

١. القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي البسيط

يتضح من جدول Model Summary القوة التفسيرية لنموذج الانحدار المعتمد في دراسة الفرض الفرعي الرابع وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط ( جدول Model Summary )

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.278 <sup>a</sup>	.077	.073	1.33570

a. Predictors: (Constant), x4

يتضح من جدول Model Summary فيم معاملات الارتباط الثلاثة، حيث بلغت قيمة (R) (.278) ومعامل التحديد (R2) بلغ (٧٧.0) مما يعني أنه:

- توجد علاقة بين تفعيل التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي والحد من الفساد .
- النموذج يقدر ٧,٧% من الاختلافات في قيم المتغير التابع ، في حين أن ٩٢,٣% من الاختلافات ناتجة عن عوامل أخرى، وبعبارة أخرى أن تفعيل التنسيق و التعاون بين المراجع الداخلي و الخارجي تسهم ب ٧,٧% في التحقق من الحد من الفساد و ٩٢,٣% تعزى إلى عوامل أخرى .

٢- التأكد من صلاحية نموذج الانحدار الخطي البسيط المستخدم

لاختبار معنوية الانحدار البسيط تم استخدام تحليل التباين ANOVA وكانت النتائج كالتالي

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط ( جدول ANOVA )

ANOVA<sup>b</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	32.178	1	32.178	18.036	.000 <sup>a</sup>
Residual	385.363	216	1.784		
Total	417.541	217			

a. Predictors: (Constant), x4

b. Dependent Variable: bb

يحتوي جدول تحليل التباين ANOVA على نتائج اختبار معنوية الانحدار، حيث نجد أن Sig = (0.000) وهي أقل من مستوى معنوية (0.05)، وبناء على ذلك توجد دلالة لنموذج الانحدار الخطي البسيط المعتمد في الدراسة ويمكن الاعتماد عليه لتحليل الفرضية المطروحة والاجابة عليها

٣. تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط واختبار الفرضية .

لتقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي البسيط اعتمدنا على جدول Coefficients

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط ( جدول Coefficients )

Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	37.362	2.047		18.254	.000
x4	.430	.101	.278	4.247	.000

a. Dependent Variable: bb

يحتوي جدول المعاملات Coefficients على تقديرات لمعالم النموذج، حيث كانت قيمة (  $a_0=37.362$  ) وقيمة (  $a_1=.430$  ) وبناء على ذلك فان النموذج المقدر هو

$$\text{FRQUAL} = 37.362 + 0.628(\text{IFRS For SMES}) + C1$$

يتضح من المعادلة السابقة، أن قيمة الميل كانت موجبة (  $a_1=.430$  ) مما يعني وجود أثر ايجابي متوسط بين تطبيق تفعيل التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي على الحد من الفساد.

وفي ضوء النتائج السابقة يتم رفض الفرض الفرعي الرابع وهو " لا يوجد أثر لتفعيل التنسيق و التعاون بين المراجع الداخلي و الخارجي على الحد من الفساد".

هـ- نتائج اختبار الفرض الفرعي الخامس:

"لا يوجد أثر لتفعيل دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين على الحد من الفساد".

بما أن الفرضية تدرس أثر تفعيل دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين على الحد من الفساد كانت النتائج كما يلي:

١. القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي البسيط

يتضح من جدول Model Summary القوة التفسيرية لنموذج الانحدار المعتمد في دراسة الفرضية وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول :

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط (جدول Model Summary)

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.221 <sup>a</sup>	.049	.044	1.35593

a. Predictors: (Constant), x5

يتضح من جدول Model Summary فيم معاملات الارتباط الثلاثة ، حيث بلغت قيمة (R) (.221) ومعامل التحديد (R<sup>2</sup>) بلغ (0.055) مما يعني أنه:

- توجد علاقة بين تفعيل دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين والحد من الفساد .  
- النموذج يقدر ٥,٥% من الاختلافات في قيم المتغير التابع ، في حين أن ٩٤,٥% من الاختلافات ناتجة عن عوامل أخرى، وبعبارة أخرى أن تفعيل دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين تسهم ب ٥,٥% في التحقق من الحد من الفساد و ٩٤,٥% تعزى إلى عوامل أخرى .

٢. التأكد من صلاحية نموذج الانحدار الخطي البسيط المستخدم

لاختبار معنوية الانحدار البسيط تم استخدام تحليل التباين ANOVA وكانت النتائج كالتالي :

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط (جدول ANOVA)

ANOVA<sup>b</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	20.417	1	20.417	11.105	.001 <sup>a</sup>
Residual	397.124	216	1.839		
Total	417.541	217			

a. Predictors: (Constant), x5

b. Dependent Variable: bb

يحتوي جدول تحليل التباين ANOVA على نتائج اختبار معنوية الانحدار ، حيث نجد أن Sig = (0.001) وهي أقل من مستوى معنوية (0.05) ، وبناء على ذلك توجد دلالة لنموذج الانحدار الخطي البسيط المعتمد في الدراسة ويمكن الاعتماد عليه لتحليل الفرضية المطروحة والاجابة عليها .

٣. تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط واختبار الفرضية .

لتقدير معاملات نموذج الانحدار الخطي البسيط اعتمدنا على جدول Coefficients

نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط ( جدول Coefficients )

Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	39.687	1.910		20.773	.000
x5	.310	.093	.221	3.332	.001

a. Dependent Variable: bb

يحتوي جدول المعاملات Coefficients على تقديرات لمعامل النموذج ، حيث كانت قيمة (  $a_0=39.687$  ) وقيمة (  $a_1=.310$  ) وبناء على ذلك فان النموذج المقدر هو

$$FRQUAL = 39.687 + 0.310( IFRS For SMES) + C_i$$

يتضح من المعادلة السابقة ، أن قيمة الميل كانت موجبة (  $a_1=.310$  ) مما يعني وجود أثر ايجابي متوسط بين تطبيق تفعيل دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين على الحد من الفساد.

وفي ضوء النتائج السابقة يتم رفض الفرض الفرعي الخامس وهو " لا يوجد أثر لتفعيل دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين على الحد من الفساد"

وبناء عليه فان اتجاهات آراء العينة علي اختلاف فئاتهم قد أظهرت اتجاها عاما نحو الموافقة على المحور الأول وهو وجود أثر لتطبيق التفعيل لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي الليبي على الحد من الفساد الحكومي في ليبيا من خلال رفض الفروض الفرعية الخمسة

وبذلك نرفض الفرضية الرئيسية: "لا يوجد أثر لتطبيق التفعيل لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي الليبي على الحد من الفساد الحكومي في ليبيا"

٣-٦ تحليل مان وتني:

وللتعرف على مدى وجود اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الداخليين والمراقبين الماليين وموظفي ديوان المحاسبة على أثر تفعيل استقلالية المراجع الداخلي في القطاع الحكومي الليبي اظهر اختبار مان ويتني النتائج التالية:

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م، ٤، ١٤، ج، ٢، يناير ٢٠٢٣)  
أ. عادل فرج الصواني؛ د. ياسر محمد سمره؛ د. السيد عبد النبي القرنشاوي

٣-٦-١- اختبار مان ويتني للمتغيرات X1

مان وتني بين المراقبين وديوان المحاسبة		مان وتني بين المراجعين الداخليين وديوان المحاسبة		مان وتني بين المراجعين الداخليين والمراقبين		رمز المتغير
مستوى المعنوية	مان وتني	مستوى المعنوية	مان وتني	مستوى المعنوية	مان وتني	
٠,٠٢٩	٢٣٨٥,٠٠	٠,٠٣٧	٢٢٦٥,٠٠	٠,٩٤٦	٢٧٣٠,٠٠	X1.1
٠,٠٠٣	٢٣٥٦,٠٠	٠,١٠٧	٢٣٣٧,٠٠	٠,٠٧٣	٢٦٢٢,٠٠	X1.2
٠,٠٠٥	٢٢٧١,٠٠	٠,٠٣٨	٢٢٢٧,٠٠	٠,٤٢٢	٢٦٥٤,٠٠	X1.3
٠,٠٣٨	٢٣٨٢,٠٠	٠,٠٢١	٢٢٢٩,٠٠	٠,٧٥٤	٢٧٠٦,٠٠	X1.4
٠,٤٥٤	٢٥٦٩,٠٠	٠,٣٢٤	٢٤٠٨,٠٠	٠,٧٩٥	٢٧٠٨,٠٠	X1.5
٠,٤٣١	٢٥٧٢,٠٠	٠,٢٨٣	٢٤٠٩,٠٠	٠,٧٥٤	٢٧٠٦,٠٠	X1.6
٠,٠٥٢	٢٣٩٢,٠٠	٠,٧٦٤	٢٤٨٩,٠٠	٠,٠٩٣	٢٤٩٤,٠٠	X1.7
٠,١٢٨	٢٤٦٢,٠٠	٠,٦٧١	٢٤٨١,٠٠	٠,٠٥٤	٢٤٩٠,٠٠	X1.8
٠,٠٦٩	٢٤٨٨,٠٠	٠,٠٠١	٢٢٤١,٠٠	٠,٣٥٥	٢٦١٠,٠٠	X1.9
٠,٦٠٤	٢٦٠٢,٠٠	٠,٧٦٤	٢٤٨٩,٠٠	٠,٨٢٦	٢٧١٠,٠٠	X1.10
٠,٩١٨	٢٦٥١,٠٠	٠,٣٢٤	٢٤١٨,٠٠	٠,٢٦٦	٢٦١٦,٠٠	X1.11
٠,١٨٣	٢٥٢٦,٠٠	٠,٠٠٦	٢١٧٢,٠٠	٠,١٠٤	٢٤٩٦,٠٠	X1.12
٠,٤٧٢	٢٤٨٨,٠٠	٠,١٤٧	٢١٨٨,٠٠	٠,٣١٤	٢٤٩٢,٠٠	X1

يتضح من النتائج السابقة عدم وجود فروق معنوية بين رأي العينتين المراجعين الداخليين والمراقبين الماليين فيما يتعلق أثر تفعيل استقلالية المراجع الداخلي على الحد من الفساد ، حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤,٩٢) للمراجعين الداخليين بمستوى أهمية نسبته (٩٨,٤ %) كما بلغ المتوسط الحسابي للمراقبين (٤,٩١) بمستوى أهمية نسبته (٩٨,٢ %) ، بينما أظهر اختبار مان وتني وجود فروق معنوية بين المراجعين وديوان المحاسبة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤,٩١) للمراجعين بمستوى أهمية نسبية (٩٨,٢ %) كما بلغ المتوسط الحسابي لديوان المحاسبة (٤,٩١) بمستوى أهمية نسبته (٩٨,٢ %).

كما أظهر اختبار مان وتني وجود فروق معنوية بين المراقبين وديوان المحاسبة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤,٩١) للمراجعين بمستوى أهمية نسبته (٩٨,٢ %) كما بلغ المتوسط الحسابي لديوان المحاسبة (٤,٩١) بمستوى أهمية نسبته (٩٨,٢ %) ، ويرجع الباحث ذلك إلى أن موظفي ديوان المحاسبة تبنوا معايير الانتوساي على كافة المستويات المؤسسية والعملية، وبالتالي هناك اقتراب تطابق ممارسات موظفي ديوان المحاسبة مع المعايير الدولية ومنها المعيار (INTOSAI GOV 9140) المعنون باستقلالية المدقق الداخلي بالقطاع العام وعلي الرغم من وجود فروقات إلا أن هناك اتفاق على وجود أثر لتطبيق التفعيل للاستقلالية للمراجع الداخلي للحد من الفساد ، ويميل الباحث الى

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٤، ع ١٤، ج ٢، يناير ٢٠٢٣)

أ. عادل فرج الصواني؛ د. ياسر محمد سمره؛ د. السيد عبد النبي القرنشاوي

ترتيب موظفي ديوان المحاسبة حيث جاءت العبارة ( X1.12 ) ونصها توفر التشريعات المنظمة لأعمال المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي الاستقلالية التنظيمية لإدارات المراجعة الداخلية وعدم اشتراك المراجعين الداخليين في اية اعمال تنفيذية في المرتبة الثانية بالنسبة لموظفي ديوان المحاسبة وفي المرتبة السادسة بالنسبة للمراقبين والمرتبة الخامسة بالنسبة للمراجعين الداخليين وهذا يدل علي عدم ادراك المراقبين والمراجعين لمعني اشتراك المراجعين في الاعمال التنفيذية وهو مخالف لمفهوم الاستقلالية للمراجعين الداخليين فكيف للمراجع ان يعطي رأي فني محايد عن الانشطة والتي هو جزء من من قاموا بتنفيذ هذه الانشطة وهذا يؤكد علي أهمية وضرة تعديل التشريعات المنظمة لأعمال المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي الليبي وأن يتم المصادقة عليها ضمن منظومة التشريعات التي تغطي نشاط المراجعة الداخلية في الوزارات الليبية وسبب ذلك أن القانون المالي للدولة الليبية متمثل في لائحة الحسابات الصادر في سنة ١٩٦٩ نص في المادة (٩٩ فقره ج) علي ان يحمل ادن الصرف تأشيرة قسم الفحص بما يفيد صحة خصم القيمة من البند ، وهو يمثل سند انشاء قسم الفحص وهو قسم تنفيذي تابع للإدارة المالية والذي يمثل مكتب المراجعة الداخلية الان ، وفي حالة عدم وجود التشريعات بالإضافة لما ذكر سيفتح المجال أمام الإدارات الأخرى للتدخل في أعمال المراجعة الداخلية

٢-٦-٣ اختبار مان ويتني للمتغيرات X2

رمز المتغير	مان وتني بين المراجعين الداخليين و المراقبين		مان وتني بين المراجعين الداخليين وديوان المحاسبة		مان وتني بين المراقبين وديوان المحاسبة	
	مان وتني	مستوى المعنوية	مان وتني	مستوى المعنوية	مان وتني	مستوى المعنوية
X2.13	٢٣٥٣,٠٠	٠,٠٥٧	١٦٨٧,٥٠	٠,٠٠٠	٢١٣٩,٥٠	٠,٠٠
X2.14	٢٦٤٢,٠٠	٠,٥١٤	٢٣٦١,٠٠	٠,٢٤٩	٢٤٠٦,٠٠	٠,١٠
X2.15	٢٥٣٠,٠٠	٠,١٩١	٢١٢٠,٥٠	٠,٠٠٧	٢٤٣٠,٠٠	٠,٠٩
X2.16	٢٧٢٢,٠٠	٠,٩١٦	٢٣٢١,٥٠	٠,١١٧	٢٤٦٣,٥٠	٠,١٣
X2,17	٢٧٢٠,٠٠	٠,٩٠٩	٢٢٥٦,٠٠	٠,٠٤٩	٢٣٩٦,٠٠	٠,٠٦
X2	٢٤١٦,٠٠	٠,١٨٢	١٤٧٤,٠٠	٠,٠٠٠	١٨١٨,٠٠	٠,٠٠

يتضح من النتائج السابقة عدم وجود فروق معنوية بين رأي العينتين المراجعين الداخليين والمراقبين الماليين فيما يتعلق بوجود أثر لتفعيل نطاق ومهام وانشطة مكاتب المراجعة الداخلية على الحد من الفساد حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤,١٦) للمراجعين الداخليين بمستوى أهمية نسبته (٢,٨٣٪) كما بلغ المتوسط الحسابي للمراقبين الماليين (٤,١٢) بمستوى أهمية نسبته (٤,٨٢٪).

بينما أظهر اختبار مان وتني وجود فروق معنوية بين المراجعين وديوان المحاسبة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤,١٦) للمراجعين بمستوى أهمية نسبته (٢,٨٣٪) كما بلغ المتوسط الحسابي لديوان المحاسبة (٤) بمستوى أهمية نسبته (٨٠٪)، كما أظهر اختبار مان وتني وجود فروق معنوية بين المراقبين وديوان المحاسبة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤,١٢) للمراجعين بمستوى أهمية نسبته

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٤، ع ١٤، ج ٢، يناير ٢٠٢٣)

أ. عادل فرج الصواني؛ د. ياسر محمد سمره؛ د. السيد عبد النبي القرنشاوي

(٨٢,٤٪) كما بلغ المتوسط الحسابي لديوان المحاسبة (٤) بمستوى أهمية نسبته (٨٠٪)، ويرجع الباحث ذلك إلى أن موظفي ديوان المحاسبة تبينوا معايير الانتوساي علي كافة المستويات المؤسسية والعملية، وبالتالي هناك اقتراب تطابق ممارسات موظفي ديوان المحاسبة مع المعايير الدولية، ويعمل ديوان المحاسبة علي بناء مهارات فرق العمل والاهتمام بالتدريب والتطوير لرفع الكفاءة المهنية للموظفين، وبالتالي فهم أكثر دراية بالعناصر التي تزيد من تفعيل المراجعة الداخلية للحد من الفساد.

٣-٦-٣-٣ اختبار مان ويتني للمتغيرات X3

رمز المتغير	مان وتني بين المراجعين والمراقبين		مان وتني بين المراجعين وديوان المحاسبة		مان وتني بين المراقبين وديوان المحاسبة	
	مان وتني	مستوى المعنوية	مان وتني	مستوى المعنوية	مان وتني	مستوى المعنوية
X3.18	٢٥٩٩,٥٠	٠,٣٣٠	٢٢٤٤,٥٠	٠,٠٠٥	٢٢٤٦,٠٠	٠,٠٠١
X3.19	٢٦٩٠,٠٠	٠,٦٧٠	٢٢١١,٠٠	٠,٠٠٣	٢٣٧٦,٠٠	٠,٠٠٥
X3.20	٢٧٢٨,٠٠	٠,٩٣٨	٢٢١٠,٠٠	٠,٠٠٣	٢٣٤٠,٠٠	٠,٠٠٣
X3.21	٢٧٢٨,٠٠	٠,٩٣٨	٢٢١٠,٠٠	٠,٠٠٣	٢٣٤٠,٠٠	٠,٠٠٣
X3.22	٢٦٩٠,٠٠	٠,٦٧٠	٢١٤٤,٠٠	٠,٠٠١	٢٣٠٤,٠٠	٠,٠٠١
X3	٢٦٧٤,٠٠	٠,٧٦٧	١٢٧٤,٠٠	٠,٠٠٠	١٣٠٨,٠٠	٠,٠٠٠

يتضح من النتائج السابقة عدم وجود فروق معنوية بين رأي العينتين المراجعين الداخليين والمراقبين الماليين فيما يتعلق أثر تفعيل الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين على الحد من الفساد حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤,٠٠) للمراجعين بمستوى أهمية نسبته (٨٠٪) كما بلغ المتوسط الحسابي للمراقبين (٤,٠٠) بمستوى أهمية نسبته (٨٠٪)، بينما أظهر اختبار مان ويتني وجود فروق معنوية بين المراجعين وديوان المحاسبة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤,٠٠) للمراجعين بمستوى أهمية نسبته (٨٠٪) كما بلغ المتوسط الحسابي لديوان المحاسبة (٣,٩٣) بمستوى أهمية نسبته (٧٣,٢٪)، كما أظهر اختبار مان ويتني وجود فروق معنوية بين المراقبين وديوان المحاسبة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤) للمراجعين بمستوى أهمية نسبية (٨٠٪) كما بلغ المتوسط الحسابي لديوان المحاسبة (٣,٩٣) بمستوى أهمية نسبته (٧٣,٢٪)، ويرجع الباحث ذلك إلى الأسباب التالية

١- أن القانون المالي للدولة الليبية متمثل في لائحة الحسابات الصادر في سنة ١٩٦٩ نص في المادة (٩٩ فقره ج) علي ان يحمل ادن الصرف تأشيرة قسم الفحص بما يفيد صحة خصم القيمة من البند ، وهو يمثل سند انشاء قسم الفحص وهو قسم تنفيذي تابع للإدارة المالية والذي يمثل مكتب المراجعة الداخلية الان بالإضافة الي قرارات انشاء مكاتب المراجعة الداخلية في الوزارات الحكومية والتي تحدد اختصاصات مكاتب المراجعة والتي تحتاج الي تعديلات تشريعية ،وان هذا القانون لم يتغير مند ٥٣ سنة وهو مخالف لما نصت عليه المعايير الدولية ويحتاج الي اجراء تعديلات، وهذا ما يفسر راي المراجعين الداخليين في الاجابة علي اسئلة الاستبانة اجابات تقليدية وتختلف علي اجابات موظفي ديوان المحاسبة .

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م، ٤، ١٤، ج، ٢، يناير ٢٠٢٣)

أ. عادل فرج الصواني؛ د. ياسر محمد سمره؛ د. السيد عبد النبي القرنشاوي

٢- أن القانون المالي للدولة الليبية متمثل في لائحة الحسابات الصادر في سنة ١٩٦٩ نص في المادة (١٢٨) الباب الثالث يخول المراقب المالي بالتوقيع علي ادن الصرف وحدد اختصاصات للمراقب المالي و مساعديه منذ ٥٣ سنة ولم تطور وتتغير، وهذا ما يفسر تطابق رأي المراقبين الماليين مع المراجعين الداخليين في الاجابة علي اسئلة الاستبانة اجابات تقليدية وتختلف علي اجابات موظفي ديوان المحاسبة.

٣-٦-٤- اختبار مان ويتني للمتغيرات X4

رمز المتغير	مان وتني بين المراجعين والمراقبين		مان وتني بين المراجعين وديوان المحاسبة		مان وتني بين المراقبين وديوان المحاسبة	
	مان وتني	مستوى المعنوية	مان وتني	مستوى المعنوية	مان وتني	مستوى المعنوية
X4.23	٢٥٩٩,٥٠	٠,٣٣٠	٢١٤٧,٠٠	٠,٠٠٠	٢١٤٧,٠٠	٠,٠٠٠
X4.24	٢٦٤٢,٠٠	٠,٥١٤	٢١١٢,٠٠	٠,٠٠٠	٢١١٢,٠٠	٠,٠٠٠
X4.25	٢٧١٢,٠٠	٠,٨٥١	٢١٧٣,٥٠	٠,٠٠٠	٢١٧٣,٥٠	٠,٠٠٠
X4.26	٢٧٢٢,٠٠	٠,٩١٦	٢٢٠٨,٠٠	٠,٠٠٠	٢٢٠٨,٠٠	٠,٠٠٠
X4.27	٢٧٢٠,٠٠	٠,٩١٩	٢٠١٥,٠٠	٠,٠٠٠	٢٠١٥,٠٠	٠,٠٠٠
X4	٢٧٢٢,٠٠	٠,٩٥٣	٩٩٨,٥٠	٠,٠٠٠	٩٩٨,٥٠	٠,٠٠٠

يتضح من النتائج السابقة عدم وجود فروق معنوية بين رأي العينتين المراجعين والمراقبين فيما يتعلق التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي على الحد من الفساد حيث بلغ المتوسط الحسابي للمراجعين بمستوى أهمية نسبته (٨٢,٤٪)، بينما أظهر اختبار مان ويتني وجود فروق معنوية بين المراجعين وديوان المحاسبة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤,٠٩) للمراجعين بمستوى أهمية نسبته (٨١,٨٪)، كما بلغ المتوسط الحسابي لديوان المحاسبة (٣,٩١) بمستوى أهمية نسبته (٧٨,٢٪)، كما أظهر اختبار مان ويتني وجود فروق معنوية بين المراقبين وديوان المحاسبة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤,١٢) للمراجعين بمستوى أهمية نسبته (٨٢,٤٪) كما بلغ المتوسط الحسابي لديوان المحاسبة (٣,٩١) بمستوى أهمية نسبته (٧٨,٢٪)، ويميل الباحث لترتيب موظفي ديوان المحاسبة رغم تداخل عناصر تفعيل التنسيق بين المراجع الداخلي مع الخارجي حيث انها اقرب للمهنية.

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م، ٤، ١٤، ج، ٢، يناير ٢٠٢٣)  
أ. عادل فرج الصواني؛ د. ياسر محمد سمره؛ د. السيد عبد النبي القرناشي

٣-٦-٥- اختبار مان ويتني للمتغيرات X5

رمز المتغير	مان ويتني بين المراجعين والمراقبين		مان ويتني بين المراجعين وديوان المحاسبة		مان ويتني بين المراقبين وديوان المحاسبة	
	مان ويتني	مستوى المعنوية	مان ويتني	مستوى المعنوية	مان ويتني	مستوى المعنوية
X5.28	٢٦٠٨,٥٠	٠,٤٧١	٢٠١٣,٥٠	٠,٠٠٠	٢٠١٥,٥٠	٠,٠٠٠
X5.29	٢٥٧٦,٥٠	٠,٣٤٤	٢١٨٥,٥٠	٠,٠١٣	٢١٥٧,٥٠	٠,٠٠١
X5.30	٢٦٤٦,٥٠	٠,٥٦٨	٢١٥١,٥٠	٠,٠٠٥	٢١٨٨,٥٠	٠,٠٠١
X5.31	٢٦٥٠,٥٠	٠,٦١١	١٩٣٢,٥٠	٠,٠٠٠	١٩٦٧,٥٠	٠,٠٠٠
X5,32	٢٦٦٦,٥٠	٠,٧١٠	١٨٣٠,٥٠	٠,٠٠٠	١٩٩٠,٥٠	٠,٠٠٠
X5	٢٥٦٦,٥٠	٠,٤٧٨	٨٩٠,٥٠	٠,٠٠٠	٨٥١,٥٠	٠,٠٠٠

يتضح من النتائج السابقة عدم وجود فروق معنوية بين رأي العينتين المراجعين والمراقبين فيما يتعلق بدعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين على الحد من الفساد حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤,١٦) للمراجعين بمستوى أهمية نسبته (٨٣,٢٪) كما بلغ المتوسط الحسابي للمراقبين (٤,١٩) بمستوى أهمية نسبية (٨٣,٨٪)، بينما أظهر اختبار مان ويتني وجود فروق معنوية بين المراجعين وديوان المحاسبة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤,١٦) للمراجعين بمستوى أهمية نسبته (٨٣,٢٪) كما بلغ المتوسط الحسابي لديوان المحاسبة (٣,٩٥) بمستوى أهمية نسبته (٧٩٪)، كما أظهر اختبار مان ويتني وجود فروق معنوية بين المراقبين وديوان المحاسبة حيث بلغ المتوسط الحسابي (٤,١٩) للمراجعين بمستوى أهمية نسبته (٨٣,٨٪) كما بلغ المتوسط الحسابي لديوان المحاسبة (٣,٩٥) بمستوى أهمية نسبته (٧٩٪)، ويتفق الباحث مع توجهات فئات العينة على اختلاف توجهاتهم على أهمية دعم وتفهم الإدارة العليا لدور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد، وأن غياب دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين، نزع السلطة منهم، عدم اعطائهم صلاحيات تفتيش غير محدودة خاصة على المديرين بالإدارة العليا أو المديرين ذو المكانة السياسية، عدم تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية، عدم تخصيص موازنة مالية كافية يعتبر من أكثر العناصر التي تحد من تفعيل دور وظيفة المراجعة الداخلية للحد من الفساد بالقطاع الحكومي.

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج

- وجود أثر حيوي وفعال بتطبيق التفعيل لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي الليبي في الحد من الفساد حيث تبين من تحليل آراء عينة الدراسة أن هذا الأثر يؤدي الي:

أ- زيادة مستوي دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين، من خلال قيام المراجعين الداخليين بعملهم دون قيود أو تدخل من الإدارات الأخرى، قبول وتنفيذ الإدارة العليا لتوصيات المراجعة الداخلية، وكفاية الموارد المالية المخصصة لهم، كفاية عددهم وتأهيلهم، تأمين وصولهم الي الإدارات والاقسام المختلفة.

ب- زيادة مستوي التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، من خلال تبادل التقارير المتعلقة بعمليات وأنشطة المراجعة، استخدام أساليب وطرق ومصطلحات متشابهة، عقد الاجتماعات الدورية والمنتظمة بينهما، تبادل المعلومات وبرامج المراجعة، تنظيم برامج تدريب ودورات مشتركة.

ج- رفع مستوى الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، من خلال متابعة النشرات التي تصدرها المنظمات الدولية حول المراجعة الداخلية للاستفادة منها في تنفيذ أنشطتهم، حصول المراجعين الداخليين على المؤهلات العلمية و الشهادات المهنية، الخبرة العملية و معرفة المراجع الداخلي بطبيعة عمل الجهة الحكومية، وجود خطة تتبناها ادارة المراجعة الداخلية لتطوير كفاءتهم، تفاعل المراجعين الداخليين مع العاملين من خارج ادارتهم.

د- اتساع نطاق أنشطة ادارة المراجعة الداخلية، ليشمل تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة العليا، التأكد من الالتزام بالأنظمة واللوائح والسياسات والإجراءات التنظيمية وفحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية، تحديد المخاطر التي تتعرض لها الوزارات الحكومية، مراجعة العقود والاتفاقيات التي تكون الوزارة طرفاً فيها، تقييم مستوي انجاز الاهداف الموضوعة وتحليل أسباب الانحرافات أن وجدت.

هـ- زيادة مستوي استقلالية المراجع الداخلي، من خلال وجود تعليمات واضحة تنظم عملية تعيين المراجعين الداخليين، وتوفير الحماية للمراجعين الداخليين تمكنهم من القيام بأعمالهم باستقلالية، توفر التشريعات المنظمة لإعمال المراجعة الداخلية وعدم اشتراك المراجعين الداخليين في عمليات تنفيذه، توفر العلاقات الإدارية مع الإدارات الأخرى، توفر المكانة التنظيمية المناسبة لإدارة المراجعة الداخلية.

### ثانياً: التوصيات

استناداً إلى ما توصلت إليه هذه الدراسة، يقدم الباحث التوصيات التالية:

#### أ- على مستوي الإدارات العليا في القطاع الحكومي الليبي:

١- ضرورة صياغة كافة اختصاصات ومهام إدارة المراجعة الداخلية في صورة واضحة، بحيث تتناول تلك الاختصاصات تعريف المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي واهدافها ونطاقها، وأساليب

وأجراءات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي وهو يؤدي الى تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي.

٢- ضرورة توفير الاستقلال للمراجعين الداخليين بصفة خاصة، إدارة المراجعة الداخلية بصفة عامة، وذلك من خلال تعيين المراجعين الداخليين بمعرفة أعلى سلطة إدارية بالوحدة الحكومية، تمتعها بمكانة تنظيمية من خلال تبعية إدارة المراجعة الداخلية الي المسئول الاول بالوحدة الحكومية، وتوفير العلاقات الإدارية التي تربط المراجعين الداخليين بالإدارات الأخرى وهو ما يؤدي الى تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي.

٣- توفير برامج تدريب مهنية للمراجعين الداخليين بصورة مستمرة بما يدعم كفاءتهم المهنية، ويجعلهم ملين بالتطورات في مجال عملهم وبمعايير المراجعة الداخلية.

٤- ضرورة تبني الإدارة العليا تدشين برامج للحد من الفساد بداخلها كأحد متطلبات الحوكمة الجيدة.

#### ب- على مستوى إدارة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي الليبي:

١- المحافظة على الكفاءة المهنية لفريق المراجعة الداخلية من خلال التعليم المستمر، والالتحاق ببرامج التدريب، والالمام بالتطورات الحديثة في مجال عملهم.

٢- ضرورة وجود تقييم دوري لأداء إدارة المراجعة الداخلية بالوحدة الحكومية للتعرف على نقاط القوة والضعف، ومن ثم دعم نقاط القوة، ومعالجة نقاط الضعف وهو يؤدي الى تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي.

#### ج- على مستوى الدولة الليبية:

١- ضرورة إنشاء تنظيم مهني أو معهد متخصص للمراجعين الداخليين في ليبيا على غرار المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) يقوم على رعاية أمور المراجعين الداخليين ويضع الضوابط التي تنظم مهنة المراجعة الداخلية، وكذلك تعمل على التطوير المهني والتحسين المستمر للكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين من خلال التدريب والتأهيل للمراجعين الداخليين بليبيا، ليسايروا المستجدات والتطورات للمراجعة الداخلية، ومنح شهادة ممارسة العمل للمراجعين الداخليين لمن يجتازون امتحانات وبرامج تدريب تؤهلهم لممارسة المهنة.

٢- ضرورة وجود دعم تشريعي لوظيفة المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية، بحيث يتضمن تحديد اختصاصات إدارة المراجعة الداخلية، وتحديد المؤهلات المطلوبة لموظفي إدارة المراجعة الداخلية، وتحديد متطلبات وقواعد تنفيذية للحوكمة الجيدة لتدعيم تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية، وتحديد تشريع يضمن الحماية للمراجعين الداخليين حال قيامهم بمهام الحد من الفساد.

## المراجع

- أبوجبل، نجوى محمد، (٢٠١٩): "دراسة تحليلية لتطوير دور المراجعة في الحد من ممارسات الفساد المالي و تحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الاعمال المصرية"، المجلة العلمية التجارة و التمويل ، العدد الثالث ،كلية التجارة ، جامعة طنطا، ص ص ١:٢٠.
- الأبياري، هشام فاروق، (٢٠١٣): "مدى ادراك مراقبي الحسابات لموضوعية المراجعة الداخلية و أثرها علي درجة الاعتماد علي المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية، مجلة التجارة و التمويل، العدد الثالث ، المجلد الاول.
- الاسيوطي، حمدي، (٢٠١٠): "حماية الشهود المبلغين في قضايا إهدار المال العام"، أعمال الندوة المنعقدة في الدقي القاهرة، ص ص ٨٢-١.
- الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي، (٢٠١٢): ترجمة جمعية المدققين الداخليين، لبنان، الصادر عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IPPF) ، ص ص ١:٢٣٤.
- الانتوساي (٢٠١٧): دليل إرشادي لرقابة إطار العمل المؤسسي لمكافحة الفساد، متوفر على الموقع: [www.intosai.org](http://www.intosai.org)، ص ص ١: ٦٩.
- الانتوساي [المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا] (٢٠١٠): "استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام" معيار رقم ٩١٤٠، متوافر على موقع: [www.issai-org](http://www.issai-org)، ص ص ١:١١.
- الانتوساي [المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا] (٢٠١٦): "دليل تدقيق مكافحة الفساد" معيار رقم ٥٧٠٠، متوافر على موقع: [www.issai-org](http://www.issai-org)، ص ص ١: ٤٥.
- الانتوساي [المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا] ١٩٧٧/ "اعلان ليمما" حول الخطوط التوجيهية لرقابة الأموال العامة" معيار رقم (١): متوافر على موقع: [www.issai-org](http://www.issai-org)
- الانتوساي، المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا، (٢٠١٠) "التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة والمدققين الداخليين في القطاع العام" معيار رقم ٩١٥٠، ص ص ١:١٦.
- بلان، وفاء، (٢٠١٥): "دور تبعية المدقق الداخلي في تحقيق استقلالية المهنة" – دراسة مسحية في القطاع العام، مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية – سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية المجلد ٣٧، العدد ٢، ص ص ٤٦٣: ٤٤٩.
- بن اسماعيل، عياد طاهر، (٢٠١٩): "دعم آليات المساءلة للحد من الفساد في القطاع العام الليبي"، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد ١٦، العدد ٢٠، ص ص ١٥٤: ١٣٧.
- البيلي، أحمد محمد حسين، (٢٠١٤): تقييم دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع الحكومي بالجمهورية اليمنية، (دراسة ميدانية) رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المنوفية، كلية التجارة، قسم المحاسبة، ص ص ١:١٧١.
- تقارير المنظمة الليبية للسياسات والاستراتيجيات، (٢٠١٦): تطبيقات الحوكمة في الإدارة الليبية، ص ص ١:١٩.
- تقارير المنظمة الليبية للسياسات والاستراتيجيات، (٢٠١٦): تقرير عن الفساد المالي في

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م، ٤، ١٤، ج ٢، يناير ٢٠٢٣)

أ. عادل فرج الصواني؛ د. ياسر محمد سمره؛ د. السيد عبد النبي القرنشاوي

- الاقتصاد الليبي ص ص ١٧: ١.
- تقرير ديوان المحاسبة الليبي السنوي لسنة (٢٠١٧) عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة الليبية لسنة ٢٠١٦ ص ص ٩١٧: ١.
  - تقرير ديوان المحاسبة الليبي السنوي لسنة (٢٠١٨). عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة الليبية لسنة ٢٠١٧ ص ص ١: ٩٩٢.
  - جابر، منال محمد، (٢٠١٧): "أسباب الفساد في مصر" دراسة قياسية خلال الفترة (٢٠١٧-٢٠٠٠)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة سوهاج، كلية التجارة، ص ص ٧٠٢: ٦٤١.
  - جمعة، أحمد حلمي، (٢٠١١): "التدقيق الحكومي ومكافحة الفساد: مدخل مقترح لتطوير دور الوزارات والوحدات الحكومية وديوان المحاسبة في الدول العربية"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص ص ٣٧٦: ٢٥٣.
  - جمعة، أحمد حلمي، (٢٠١٢): تأثير تطوير أنشطة المراجعة الداخلية في تحسين فعالية عمليات الحوكمة في منظمة الأعمال، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث، ص ص ٧٤٥: ٧٩٧.
  - خلاط، صالح ميلود، مصلي، عبدالحكيم محمد (٢٠١٤): "دور لجان المراجعة في دعم كفاءة فعالية المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية"، المجلة الجامعة العدد السادس عشر، المجلد الأول، ص ص ١٨٨: ١٥٣.
  - سمرة، ياسر السيد، (٢٠١٥): "رفع كفاءة الرقابة الداخلية لمواجهة الفساد الحكومي في مصر باستخدام آليات الحوكمة الجيدة"، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ص ٢٥٨: ٢٠٧.
  - السهلي، محمد بن سلطان، (٢٠١١): تحليل العوامل الهيكلية والمهنية لوحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية في المملكة العربية السعودية، "مجلة الفكر المحاسبي" كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، الجزء الثاني، ص ص ١٤١: ١١٣.
  - السيد، زكريا عبده، (٢٠١٣): إطار لمحددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي (دراسة ميدانية على وزارة الإدارة المحلية)، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلد الثاني، العدد الثالث، ص ص ٣٨٢: ٣٣٥.
  - الصاوي، عفت أبوبكر، (٢٠١٢): محددات فعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية، دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الرابع، السنة الثانية، ص ص ١٩١: ٢٤٠.
  - ضو، صلاح، المصراطي، سألمة، (٢٠٢٠): "الحوكمة و دورها في تحقيق الإصلاح الإداري في المؤسسات الليبية"، مجلة دراسات في الاقتصاد و ادارة الاعمال، المجلد ٣، العدد ٦، ص ص ٥٠: ٦٩.
  - عبده، رضا توفيق، (٢٠١٧): "تقويم كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بين التجديد والإسناد في ضبط وتدنيهِ الفساد ورفع الكفاية الإنتاجية"، مجلة البحوث التجارية- كلية التجارة - جامعة الزقازيق - العدد الأول، الجزء الثاني، المجلد التاسع والثلاثين، ص ص ٣٣٨: ٢٧٩.

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م، ٤، ١٤، ج، ٢، يناير ٢٠٢٣)  
أ. عادل فرج الصواني؛ د. ياسر محمد سمره؛ د. السيد عبد النبي القرنشاوي

- قانون رقم (١١٦) لسنة ١٩٧٣ بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا.
- قانون رقم (١٤) لسنة (٢٠١٤): بشأن إنشاء الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد، الصادر عن المؤتمر الوطني العام.
- قمبر، جميلة سعيد، (٢٠١٦): "واقع تطبيق الحاكمية الجامعية في التعليم الجامعي الحكومي الليبي"، دراسة نقدية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد ٤٣، العدد ٢، عمان الأردن، ص ص ٧٨٧: ٧٩٩.
- محمد، أحمد سليم، (٢٠٢٠): "تفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية"، دراسة ميدانية، ص ص ٢٠: ١.
- المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة "الأسوساي"، ٢٠١٨، "تقييم وتحسين نظم التدقيق الداخلي والعلاقة بين وحدات التدقيق الداخلي والأجهزة العليا للرقابة، المؤتمر العالمي للمدققين الداخليين، دبي، ٢٠١٨، ص ص ٢٨: ١.
- منظمة الشفافية الدولية، الأسئلة المطروحة بشكل متكرر عن الفساد والمتوفرة على الموقع الإلكتروني:
- منهجية صندوق النقد الدولي في تعزيز الحوكمة ومكافحة الفساد- دليل صندوق النقد الدولي، واشنطن، ٢٠٠٣، مجلد ٢.
- نصيه، الأمين، (٢٠١٥): أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الوادي، ص ص ٧٦: ١.
- هيبية، حميدة عبدالقادر، (٢٠١٨): "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة علي استقلال و موضوعية المراجع الداخلي، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد التاسع، ص ص ٧٦: ١.
- النجار، نبيل جمعة، (٢٠١٥): "الإحصاء التحليلي مع تطبيقات برمجية SPSS، عمان، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ص ص: ١: ٤٢١.
- Abu Azza, Mihret, James, peter (2015) " The perceived Scope of internet Audit function in Libyan public enterprises" Managerial Auditing Journal, Vol.30, issue 6/7, pp.560-581,
- Abu Azza, W., (2012)" Perceived Effectiveness of the Internal Audit Function in Libya" Unpublished PhD thesis, Faculty of Business plan, University of Souheh Queens land, Australia..pp1-267
- Ahmed, N,H, Othman, Roh. And Jusoff, k (2012) "The Effectiveness of internal Audit in Matoyisian public sector" Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol5, No9. pp53-62
- Alzeban and Sawan N (2013) The Role of internal Audit in Effective Management in public Sector" African Journal of Business Management Vol. 7/6.pp443-454
- Effectiveness in Tunisian Organizations, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.7, No.16.,pp208-221

- Enofe, O, Mgbame, CJ, Osa – Erhabor, VE and Ehiorobo. AJ (2013), "The role of internal Audit in Effective Management in public sector" research Journal of Finance and Accounting, Vol. 4,
- IIA Auditing Anti-bribery and Anti-corruption Programs, 2014 Available at: <https://bit.ly/2HU1tnK>
- International federations of Accountants, Anti Money Laundering, 2004.
- Ivakhnenkov, S.(2017). "Corporate corruption and functions of independent and internal auditors. " Economic sciences 2(1):pp 45-51.
- Kanbiro & Alemu (2022) Determinants of Internal Audit Effectiveness in Promoting Public Good Governance in Sidama Refion of Ethiopia , International Business & Economics Studies , Vol. 4, No. 2, pp49-66.
- Kouik, K., Stavrakakis, G. and Vangelis, G. (2015) "A study on the specific factors associated with the success of internal audit in the Greek business environment", International Journal of Accounting, Auditing and Taxation", vol. 2.,pp166-175
- Liu,J. and Lin,B.,(2012)"Government auditing and corruption control: Evidence from China 's provincial panel data" China Journal of accounting Research, Vol.5,pp:163-186
- Macrae, E. and Gils, D. (2014). Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector. Published by the Institute of Internal Auditors Research Foundation. Florida.,pp1-46.
- Sawsan Saadi Halbouni, (2015): The Role of Auditors in Preventing, Detecting, and Reporting Fraud: The Case of the United Arab Emirates (UAE),117-130.

## **The impact of applying internal auditing on corruption in the Libyan government sector A field study: in the Libyan government sector**

**By**

***Adel Farag; Dr. Yasser Mohamed Samra and Dr. Sayed Alkarnashawy***

### **ABSTRACT:**

The study aims to clarify the impact of the activation of the internal audit function in government sectors to reduce financial and administrative corruption in Libya.

Through previous studies, bulletins and reports prepared by professional organizations that dealt with the elements of activating the internal audit represented in the professional framework for the practice of periodic auditing issued by the Auditors Institute and INTOSAI to reduce corruption

To achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed and distributed to 270 items consisting of three categories: the financial observers at the Ministry of Finance, the internal auditors in the Libyan ministries, and the employees of the Audit Bureau. 228 questionnaires were retrieved by 84%.

The study concluded that there is a positive impact of the application of activation of the internal audit function to reduce corruption in the Libyan government sector through the application of activation leads to me (independence of the internal auditor, the breadth of the work of internal audit, the professional competence of internal auditors, coordination between internal and external auditors, support of the higher management of auditors The study recommended the necessity of providing the requirements for the implementation of activation from the higher departments in the Libyan government sector, requirements from the internal audit departments, and others from the Libyan state.

**key\_words:** internal audit, financial and administrative corruption, the Libyan government sector.