

دور العوامل الخارجية في كفاءة مراجعي ديوان المحاسبة الليبي في كشف الخطأ الجوهري

جمال شعبي

جامعة صفاقس، تونس

كلية العلوم الاقتصادية والتصرف بصفاقس

البريد الإلكتروني: chouaibi_jamel@yahoo.fr

محمود محمد احمد الصراعي

جامعة صفاقس، تونس

كلية العلوم الاقتصادية والتصرف بصفاقس

البريد الإلكتروني: mmea84mmea@gmail.com

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى إبراز أهمية دور العوامل الخارجية في كفاءة مراجعي ديوان المحاسبة الليبي في كشف الخطأ الجوهري. اعتماداً على عينة متكونة من 140 فرد من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بينت النتائج المتعلقة باستخدام التكنولوجيا الحديثة خلاف توقعات الدراسة حيث لا يعد لهذا المتغير أثر مهم جداً في مستوى اكتشاف الأخطاء والغش، حيث برهنت النتائج ان استخدام تكنولوجيا المعلومات جعل الأنظمة المحاسبية المستخدمة أكثر تعقيداً مما جعل عملية اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب أكثر صعوبة الأمر الذي أدى إلى زيادة مخاطر المراجعة مما يستلزم من المراجع بذل مزيد من الجهد حتى يتمكن من رقابة الأنشطة التكنولوجية وجمع الأدلة المؤيدة لراية للوصول إلى مستوى المخاطر المقبولة وتحقيق أهداف عملية المراجعة. كما كان لمتغير العوامل الإدارية وقانونية تأثير موجب دال إحصائياً في مستوى اكتشاف الأخطاء والغش، مما يدل على أن إدراك المراجعون بأن اختبارات المراجعة العادية لا يمكنها اكتشاف غش الإدارة. أما متغير عوامل سياسية فقد كان له تأثير سالب دال إحصائياً في مستوى اكتشاف الأخطاء والغش، وهذا يثبت صحة الفرضية الثالثة للدراسة التي تفيد بوجود عوامل سياسية في مستوى اكتشاف الأخطاء والغش.

الكلمات المفتاحية : مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، كشف الخطأ الجوهري، الفساد المالي عوامل سياسية،

التكنولوجيا الحديثة

1. المقدمة

حظي مفهوم كشف الخطأ الجوهري والفساد المالي بالاهتمام من منظمات الأعمال عامة والمؤسسات الخاصة في الآونة الأخيرة في كثير من دول العالم، حتى عد أحد متطلبات الإدارة الناجحة والدواء الشافي لفقدان ثقة المستثمرين، بعد الأحداث التي مر بها الاقتصاد العالمي خلال عقد التسعينات من القرن الماضي مع انفجار الأزمة المالية الآسيوية عام 1997.

تسعى التشريعات الجنائية إلى توفير حماية قانونية للشركات العامة، لأنها تُشكل وسيلة مهمة من وسائل التنمية الاقتصادية في البلاد (حميدان, 2015). ولعل من أخطر ما تعرضت ولا زالت تتعرض له الشركات العامة من سلوكيات إجرامية ألا هو الفساد الإداري والمالي في معظم هذه الشركات، ويصعب علاجه، ويؤدي بها إلى أن تصبح عبئا ثقيلا على عاتق خزانة الدولة، كتوقفها عن العمل، وإفلاسها. وبرغم من إبرام اتفاقيات دولية، وسن قوانين وطنية من التدابير، فإن الفساد منتشر بشكل رهيب. وللفساد مخاطر كبيرة ليس فقط على الشركات العامة، وإنما أيضا على استقرار المجتمع كأمه، ولهذا لا بد من السعي بشكل جدي نحو إيجاد الطرق المناسبة التي من شأنها منع حصول جرائم الفساد في الشركات، والوقاية منها.

تعد ظاهرة الفساد المالي من الظواهر الخطيرة التي تواجه الدولة بكافة مؤسساتها الحكومية وتهدد الشعوب ومستقبلها لما لها من آثار اقتصادية واجتماعية وأخلاقية على الدولة وأصبحت هذه الظاهرة علمية تشغل الرأي العام لمعرفة أسبابها وأثارها والطرق المناسبة لمكافحتها والحد منها.

يخفى بأن ظاهرة الفساد موجودة في الدول المتقدمة والنامية ويتجلى ذلك من خلال الأوجه العديدة للفساد المالي كانتشار ظاهرة الرشوة والمحسوبية والوساطة والإتجار بالوظيفة العامة والاختلاس من المال العام. حيث أن لهذه الظاهرة خطورة واضحة على الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي والسياسي وتعتبر حجر عثر في تقدم الدول وتطورها و تسعى هذه الدول جاهدة للقضاء على هذه الظاهرة من خلال الجهود المبذولة سواء على النطاق الداخلي أو على النطاق الدولي وذلك بالانضمام إلى المنظمات الدولية المعنية بمكافحة الفساد كمنظمة التجارة الدولية ومنظمة الشفافية الدولية ومنظمة الأمم المتحدة وكذلك المنظمات الإقليمية والوطنية ومؤسسات المجتمع المدني ولا ننسى في هذا الصدد دور البنك الدولي في الجهود التي يقوم بها في سبيل تطوير الدول من أجل مكافحة هذه الظاهرة وذلك من خلال المؤتمرات والندوات التي يقوم بها وتقديم يد العون للدول الفقيرة والنامية بشكل خاص (الحساني, 2019).

وكان لا بد من أن تقوم الدول بالتصدي لهذه الظاهرة الخطيرة عن طريق إنشاء أجهزة رقابية مختصة تتمتع بالاستقلالية المالية والإدارية وهذا ما حد عليه المشرع الليبي بإنشاء ديوان المحاسبة عادة تنظيمه من جديد وأسندت له اختصاصات فنية هدفها الحفاظ على المال العام والقضاء على الفساد المالي ومراقبة تنفيذ القوانين واللوائح وكذلك بيان أوجه القصور فيها ويعد ديو ان

المحاسبة الجهاز الرقابي الأول المسؤول عن حماية وصون المال العام في المؤسسات العامة في الدولة بموجب نص تشريعي منصوص عليه في أغلب دساتير الدول.

لقد اختلفت الآراء حول طبيعة ودور مدقق ديوان المحاسبة الليبي في تلبية حاجات كافة مؤسسات الدولة الخاضعة لرقابته حيث يمكن القول بأن هناك اتجاهات قوية ومتزايدة ينتقد أداء ونتائج عمل مدقق الحسابات بسبب عدم وضوح وغموض في أذهان الجهات المستفيدة عن هذا الدور، إذ شهدت السنوات الأخيرة دعاوى قضائية ضد مؤسسات عموميه، لفشلها في اكتشاف حالات فساد مادية. كما أصبح الفساد بمرور السنوات علامة وطنية في ليبيا اذ شمل كل القطاعات تقريبا، وبات يهدد كيان الدولة والمجتمع بشكل غير مسبوق، الأمر الذي أدى إلى صعود طبقة من الفاسدين والمفسدين المتلاعبين بقوت الشعب والناهبين لثروة البلاد والمبتكرين لأشكال جديدة من الفساد بشكل يحمل الكثير من النقمة والحقد والكراهية.

- هل يوجد تأثير للوضع الأمني والاستقرار السياسي في البلاد على مراجعي ديوان المحاسبة عند كشف الغش والاختفاء؟
- هل يوجد تأثير لاستخدام لتكنولوجيا المعلومات في كشف الغش والاختفاء؟
- هل يوجد تأثير للتشريعات الحكومية في كشف الغش والاختفاء؟

يهدف هذا البحث إلى إبراز أهمية دور العوامل الخارجية في كفاءه مراجعي ديوان المحاسبة الليبي في كشف الخطأ الجوهري. وينقسم ما تبقى من البحث إلى خمسة أقسام. حيث ان القسم الاول سيتناول إبراز الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع والإطار النظري الذي سيقع الاعتماد عليه. في حين يعالج القسم الثالث فرضيات البحث. ثم سيقع تخصيص القسم الرابع لإبراز التمشي المنهجي للجانب العملي. وقبل الخاتمة سنتناول في القسم الخامس اختبار فرضية البحث ومناقشة نتائجها.

2. الدراسات السابقة

1.2. الدراسات العربية

✓ دراسة جاسم و آخرون (2013) :

تتمثل مشكلة هذه الدراسة في مدى التزام أجهزة الرقابة المالية بمسؤولياتها في الحد من أساليب الاحتيال وما هو دور ديوان الرقابة المالية اتجاه وجود مؤشرات الاحتيال، حيث هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على التصرفات والأفعال الاحتيالية التي تسبب تحريفات ذات الأثر المادي وتأثيرها على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية، وإبراز دور أجهزة الرقابة المالية في الحد من حالات التلاعب والغش مما يدل على عدم اتخاذ الإجراءات اللازمة لسد الثغرات التي أدت إلى وقوعها.

تم الاعتماد على المنهج التحليلي الوصفي من خلال تحليل البيانات المالية للشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور الخاضعة لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية والتقارير المالية لمراقبي الحسابات حول هذه الشركة من سنة 2010 إلى 2012، ومن خلال الدراسة التحليلية للشركة وكذلك دراسة الحالات العملية التي كشفتها أجهزة الرقابة لعدد سنوات تبين التكرار في حدوث حالات التلاعب مما يدل على عدم اتخاذ الإجراءات اللازمة من الإدارة لسد الثغرات التي أدت إلى وقوع هذه الحالات لتلافيها ومنع حدوثها في المستقبل، ويعود ذلك إلى ضعف الأنظمة المحاسبية والرقابية وعدم اختبار العاملين المؤهلين علمياً وعملياً ممن تتوفر فيهم النزاهة والأمانة، ضعف التنسيق بين الإدارة الرئيسية والإدارات التابعة لها مع ضعف الالتزام بالقواعد والمعايير المحاسبية والرقابية المعتمدة عدم التزام الشركة بمحتويات التقرير السنوي ، فالدور الرقابي لأجهزة الرقابة يعد مهماً للحد من حالات الاحتيال والغش الذي يؤدي إلى اختلاس المال العام كما أن عملية المراجعة البيانات المالية تعزز المصدقية بها وأن عمل مراقب الحسابات يمكن أن يوفر الضمان والتأكيد بعد ارتكاب التصرفات غير القانونية عند إعداد البيانات المالية وزيادة الثقة بما تحويه هذه البيانات. عليه توصي الدراسة بضرورة فصل الصلاحيات والمسؤوليات بين الوظائف الإدارية لمنع ارتكاب أفعال الغش والاحتيال والمخالفات وتفويت الفرصة للقائمين بهذه الأعمال من إخفاء وتمرير مخططاتهم واكتشافها، كما ينبغي على المدقق الخارجي فحص وتقييم الأنظمة المحاسبية والرقابية وفق المعايير المعتمدة.

✓ دراسة حسين (2017) :

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مسببات ظاهرة الفساد المالي و الإداري والعناصر الرئيسية التي أدت إلى بروزها، و الحد من المخالفات المحاسبية ومعالجتها، عرضت هذه الدراسة أهم الاتجاهات والوسائل الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المخالفات المحاسبية والحد منها ودور المنظمات والمعايير الدولية ، ومن خلال التحليل الموضوعي لظاهرة الفساد التي قامت به الدراسة بشكل عام تبين أن هناك جانبان لهذه الظاهرة الأول الجانب الأخلاقي المرتبط بظاهرة الفساد الذي يعد معيار المدى التزام المجتمع بالإرشادات الشرعية والثاني المالي الذي يعد الدافع الأساس لتلك الظاهرة، افترضت الدراسة لمعالجة ظاهرة الفساد المالي والإداري والحد من أثارها السلبية ومنع حدوث المخالفات المحاسبية ضرورة تفعيل دور الأجهزة الرقابية النزاهة ونشر أخلاقيات الوظيفة بين العاملين في مختلف المستويات الإدارية ، حيث توصلت إلى أن الفساد المالي ما هو إلا سوء استخدام السلطة نتيجة ضعف الجهاز الرقابي وعدم توحيد المهام الرئيسية والتهاون مع المقصرين والتستر عليهم بسبب نفشي ظاهرة الفساد، حيث أن استغلال المال العام للمصلحة الشخصية وتفضيلها على المصلحة العامة نتيجة استغلال القانون المالي أو التعليمات المالية وتجاهلها غالباً ما يكون مرتبط بالغش والاحتيال المالي، كما إن وجود التوافق المتكامل بين المؤسسة وموظفيها وبين القطاع الخاص ووجود الشعور الوطني سيحقق الإصلاح في عملية الفساد المالي والإداري، حيث إن التحديات التي تواجه أخلاقيات الإدارة ناتجة في التطبيق عن مؤثرات داخلية وأخرى خارجية إذ لا تشكل التحديات الخارجية خطراً كبيراً على الأفراد كالذي تشكله التحديات النابعة من المنظمة نفسها، وإن الفصل بين السياسة والإدارة التي كانت قائمة في الكثير من المنظمات أدت إلى تكريس مبدأ

حيادية أخلاق العاملين والتعامل معهم على أنهم عناصر قادرة أن تتخلى عن معتقداتها ومبادئها والاندماج مع سياسات المنظمة التي يعملون بها بغض النظر عن النتائج الأخلاقية المترتبة على مثل تلك السياسات، كما أنه يوجد دور للمرجعيات الدينية في التوعية الشرعية ونشر النصائح والإرشادات فيما يصب في مصلحة النزاهة والشفافية للتخلص من مظاهر الفساد والإداري بين العاملين في مختلف قطاعات الدولة. إضافة أن للأساليب الحديثة دور مهم أيضاً للكشف والحد من ممارسات المخالفات المحاسبية ومن أبرزها عدم تغيير السياسات المحاسبية.

2.2. الدراسات الأجنبية

✓ دراسة (AWUNI (2016)

الغرض من هذه الدراسة هو فحص دور خدمة المراجعة في مكافحة الفساد في المؤسسات العامة في منطقة أشانتي (غانا) والتحديات التي تعيق فعاليتها في مكافحة الفساد، حيث هدفت الدراسة إلى التحقق من الدور الذي تلعبه دائرة الرقابة المالية في مكافحة الفساد في المؤسسات العامة، والمعوقات التي تواجهها دائرة المراجعة في سعيها لإنجازها واجباتها، ووصف الأساليب التي يمكن من خلالها جعل خدمة المراجعة أكثر فعالية في مكافحة الفساد في المؤسسات العامة في غانا، تمثل مجتمع الدراسة العاملين في قسم المراجعة في منطقة أشانتي، حيث تم اختيار عينة من عشرين مراجعاً للدراسة من خلال أخذ العينات الملائمة، وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود مستوى عالي من الفساد في المؤسسات العامة في المنطقة كما تبين أيضاً أن دور خدمة المراجعة اقتصر على مراجعة الإيرادات والنفقات في المؤسسات العامة والأصول الحكومية وغيرها من الوثائق التي تم تكليفهم بالاطلاع عليها في تلك المؤسسات من أجل الإفصاح عنها والتقرير فقط عن قضايا الفساد للسلطة المختصة، ولم يكن لها تأثير يذكر في مكافحة الفساد، بالإضافة إلى ذلك، أظهرت النتائج أن استقلالية خدمة المراجعة ليست مطلقة وذلك لأن القرارات المتخذة من قبل المراجعين بعد مراجعة مؤسسة عامة يمكن تغييرها من قبل سلطة أعلى والتي يمكن أن تؤدي إلى عدم وجود أي شيء في تقرير المراجعة بأكمله، حيث يعتبر ذلك عائقاً لفعالية الخدمة في تنفيذ مهامها ومكافحة الفساد في المؤسسات العامة في المنطقة، وذلك لأنه لا يزال هناك مستوى مرتفع من الفساد في هذه المؤسسات، لذلك أوصت الدراسة بأن تكون خدمة المراجعة أكثر استقلالية لوضع أفضل الممارسات للحد من خطر الفساد في المؤسسات العامة بمنطقة أشانتي.

✓ دراسة (Assakaaf (2018)

حظي دور المراجعة في الحد من الفساد المالي باهتمام كبير في الأعمال والأوساط الأكاديمية حيث كان الغرض من هذه الدراسة هو استكشاف أحدث الاتجاهات الحديثة في الأدبيات التي بحثت في الصلة بين الفساد ومراجعة حسابات القطاع العام.

اعتمدت هذه الدراسة على مراجعات الأدبيات الأكاديمية واستخلاص استنتاجات عامة حول أحدث النتائج التي توصلت إليها، حيث ركزت الدراسات السابقة حول الفساد على الاقتصاد والسياسة. على الرغم من أن الأدلة تشير إلى أن مراجعة القطاع العام تساعد في مكافحة الفساد لا تزال هناك فجوة كبيرة في المعرفة في هذا المجال، لا سيما فيما يتعلق بالدور الوظيفي لرقابة القطاع العام في كشف الفساد وردعه في التنمية علاوة على ذلك، هناك ندرة في الأدبيات التي تشرح بالتفصيل كيفية أنواع المراجعة التي أجراها الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (SAI) التي قد تسهم في الحد من الفساد.

✓ دراسة Bahooa (2020)

كان البحث عن الفساد في الأعمال التجارية الدولية شبه معدوم قبل عولمة الأعمال في الثمانينيات والتسعينيات، حيث دفعت العولمة الباحثين التجاريين الدوليين إلى التحقيق ومناقشة السياق والأبعاد والنماذج والنظريات حول الفساد بالإضافة إلى ارتباطه بالاستثمار الأجنبي المباشر. نُشرت الورقة الأولى عن الفساد في الأعمال التجارية الدولية في عام 1992م، وتراكم قدر كبير من المؤلفات حول هذا الموضوع خلال السنوات السبعة والعشرون الماضية، ومع ذلك، فإن الكثير من هذه الأدبيات مبعثرة في العديد من المجالات والاتجاهات، لذلك، رأى الباحثين في هذه الدراسة بالمراجعة المنهجية المتعمقة التي تلخص الواقع الحالي أمر ضروري في محاولة لإثراء الأدبيات حول الفساد في الأعمال التجارية الدولية، ومراجعة منهجية شاملة للأدبيات ما بين سنة 1992م إلى سنة 2019م باستخدام تحليل الاقتباس الببليومتري و تحليل المحتوى، حيث قامت بمراجعة الأدبيات حول الفساد في الأعمال التجارية الدولية بشكل منهجي (137 مقالاً) على مدار الـ 17 عامًا الماضية، وحددت سبعة مسارات بحثية في هذه الأدبيات وهي: التشريع ضد الفساد، محددات الفساد، مكافحة الفساد، تأثير الفساد على الشركات، البيئة السياسية والفساد، الفساد كتحدي لنظريات الإدارة الحالية، تأثير الفساد على العلاقات الخارجية المباشرة، الاستثمار والتجارة، وبناءً على هذه المراجعة المتعمقة للفساد في الأعمال التجارية الدولية تبين أن هناك حاجة إلى قوانين لتقليل الأثر السلبي للفساد على الاستثمار الأجنبي المباشر والتجارة والأعمال والشركات، كما يجب على المديرين وصانعي السياسات إلى مراعاة الفساد عند صياغة الهيكل التنظيمي للشركات وخلق استراتيجيات لزيادة الكفاءة التشغيلية والأداء، وذلك لأن الشركات هم الرئيسيون في الأعمال التجارية الدولية، كما يعد إنشاء نظام هيكلي تنظيمي لمكافحة الفساد في الشركات أمرًا ضروريًا للتغلب على الفساد في الأعمال التجارية الدولية. أخيرًا، يتحدى الفساد بعض الافتراضات الرئيسية لنظريات الإدارة الحالية، ويحتاج من الباحثين إلى اختبار وتوسيع هذه النظريات الحالية من خلال اعتبار الفساد قضية مهمة في الأعمال التجارية الدولية.

✓ دراسة Colonnelli and Prem (2020)

تناولت الآثار الاقتصادية الحقيقية لمجموعة من الحكومات المحلية " البلديات " على النشاط الاقتصادي المحلي في دولة البرازيل، حيث قامت الحكومة الفيدرالية بمراجعة عشوائية لإنفاق العام المحلي للحكومات من سنة 2003 إلى غاية سنة 2014. تم

By exploiting عمليات مراجعة لعدد من البلديات وأثبتت قدرتها على الحد من ظاهرة الفساد، باستخدام التباين exogenous spatial and time variation، تمكنت من تحديد التأثير السبيبي لبرنامج المراجعة المالية على مستوى الاقتصاد المحلي.

حيث تسلط الدراسة الضوء على أهمية المحاسبة لدور القطاع الخاص عند تصميم السياسات التي تهدف إلى الحد من الفساد في القطاع العام، حيث يمكن أن تكون الآثار غير المباشرة على الأول كبيرة. بالإضافة إلى ذلك، في ضوء التكاليف الباهظة التي يواجهونها بسبب الفساد، تظهر نتائج الدراسة أن الشركات قد تكون تساهم بشكل كبير مع الحكومة في مكافحة الفساد.

تتوافق نتائج هذه الدراسة مع الدراسات السابقة حول المنافع التي تجنيها الشركات المرتبطة بها سياسياً. ولكن قد لا تنطبق النتائج التي توصلت إليها بالضرورة على فضائح الفساد الأخيرة في البرازيل التي تنطوي على شركات كبيرة مرتبطة بالسياسيين رفيعي المستوى والشركات المملوكة للدولة حيث تتعامل الشركات مع وكلاء حكوميين يتمتعون بسلطة تفاوضية قوية.

كما توصلت الدراسة إلى أن مكافحة الفساد ضد الحكومات المحلية له أثر إيجابي على النشاط الاقتصادي المحلي، كما تشير النتائج إلى وجود مضاعفات كبيرة محتملة ناتجة عن الإنفاق الحكومي في جهود مكافحة الفساد. اقترحت الدراسة العديد من الطرق للبحوث المستقبلية. والأهم من ذلك، هناك حاجة إلى مزيد من العمل لتحديد آليات معينة يمنع الفساد من خلالها دخول الشركات ويعيق نموها. أخيراً، من الأمور الحاسمة لسياسة مكافحة الفساد الاعتراف بالدور المركزي لعبت من خلال المشتريات العامة، محرك رئيسي للنتائج التجريبية التي نوثقها. إن تركيز البنك الدولي على السياسات الوطنية والدولية التي تركز على تحسين الحكومة وأفضل الممارسات في المشتريات العامة في السنوات الأخيرة يمثل خطوة مهمة في هذا الاتجاه.

يعد جمع بيانات الفريق حول الرشاوى وخيارات الشركات في البيئات الفاسدة، على سبيل المثال من خلال استطلاعات الشركات التفصيلية، طريقة واعدة للمضي قدماً. وبالمثل، فإن التجارب الميدانية التي تربط بين الفساد ونشاط الشركات لديها القدرة على التغلب على التحديات الناجمة عن ندرة التجارب الطبيعية في هذا السياق. علاوة على ذلك، في حين أن تصميمنا مقصور على تحليل التوازن الجزئي، فإن محاولات التقاط تأثيرات التوازن العام والآثار الكلية لبرامج مكافحة الفساد تستحق مزيداً من الاهتمام. أخيراً، هناك مجال كبير للبحث الجديد الذي يدرس كيف يؤثر الفساد على تخصيص الموارد داخل الشركة، يظل الموضوع في الغالب غير مستكشف إلى حد كبير.

3. فرضيات الدراسة

وللإجابة على إشكالية هذا البحث، نقدم الأجوبة المحتملة المتمثلة في الفرضيات التالية. حيث قمنا بتحديد ثلاث فرضيات وذلك تناغم مع إشكالية وأهداف البحث.

1.3. الفرضية الأولى

هدفت دراسة كالب وآخرون (2001) الى دراسة دور التقنيات الحديثة التي يقوم بها ديوان الرقابة المالية الفلسطيني في اكتشاف الغش والفساد. هذه الدراسة أوصت ببعض التوصيات المهمة التي منها ضرورة دعم وتقوية دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على السلطة التنفيذية واستخدام البرامج الحديثة في كشف ومتابعة قضايا الفساد. هدفت دراسة جبار (2012) التي الى دراسة أثر التقنية الحديثة والتكنولوجيا على الرقابة والمراجعة الحكومية في العراق. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استمارة الاستبيان وتم توزيعها على عينة مختارة من مراجعي ديوان الرقابة المالية العراقي. خلصت الدراسة الى أن التكنولوجيا والتقنية الحديثة لهما أثر إيجابي على عملية المراجعة التي يقوم بها مراجعي ديوان الرقابة المالية العراقي. وبناء على نتائج الدراسة أوصى الباحث بضرورة تدريب وتأهيل مراجعي ديوان الرقابة من أجل مواكبة التطورات الحديثة في مجالهم.

هدفت دراسة عطا الله الحسبان، مدى مواكبة المدققين الداخليين لمتطلبات تكنولوجيا معلومات أنظمة درجة اكتشاف الاخطاء والغش في شركات المساهمة الأردنية مجلة المنار (العدد 1، 2008). ويهدف هذا البحث إلى تحديد متطلبات تكنولوجيا المعلومات لمكونات نظام درجة اكتشاف الاخطاء و الغش التي تم تطبيقها على المدققين الداخليين في شركات المساهمة العامة المدرجة أسماؤها في بورصة عمان للأوراق المالية، في السوق الأول والثاني فقط، كما يهدف إلى تحديد مدى مواكبة تلك الشركات لمتطلبات أدوات تكنولوجيا المعلومات في أنظمة درجة اكتشاف الاخطاء و الغش فيها. ولقد توصل الباحث إلى عدد من النتائج ذات الأهمية في الشركات المساهمة العامة الأردنية منها - :إن هناك تأثيراً لبيئة تكنولوجيا المعلومات على نظام درجة اكتشاف الاخطاء و الغش في الشركات المساهمة العامة الأردني. انه عند تكوين بيئة الرقابة في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات يتم تعيين مجلس إدارة ولجنة تدقيق ذات خبرة ودراية بأنظمة بيئة تكنولوجيا الرقابة وأهميتها، كما يراعي تحديد الصلاحيات والمسؤوليات لكل موظف ذي علاقة بيئية واستخدام أدوات تكنولوجيا المعلومات، كما يراعي بيان خطوط السلطة من خلال وجود هيكل تنظيمي للشركة المعنية. انه عند القيام بعملية تقييم المخاطر في بيئة تكنولوجيا المعلومات تراعى الشركة أهداف العمليات في أنظمة تكنولوجيا المعلومات كما يراعى الأهداف الإستراتيجية للشركة.

هدفت دراسة الآن عجيب مصطفى هلداني، نائر صبري محمود الغبان (2010) ، دور درجة اكتشاف الاخطاء و الغش في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان-العراق . لقد هدف البحث إلى التعرف على درجة اكتشاف الاخطاء و الغش وأساليبها لبيان مدى مساهمتها في تحقيق السلامة المصرفية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، حيث تم إجراء دراسة ميدانية شملت عشرة مصارف بواسطة استمارة استبيان أعدت لهذا الغرض، وتم استخدام (5) متغيرات من متغيرات أهداف درجة اكتشاف الاخطاء و الغش في استمارة الاستبانة لمعرفة دور درجة اكتشاف الاخطاء و الغش في المصارف، وبما أن نظم المعلومات المحاسبية هي أنظمة مفتوحة، فان الأمر يتطلب منها بيان تأخذ بعين

الاعتبار تلك المتغيرات التي تحصل في البيئة المحيطة ومحاوله الاستفادة منها، وبالشكل الذي يساهم في تحقيق كفاءات وفعاليتها في بناء رقابة داخلية فعالة، بدءا من بيئة رقابية ثم تقييم المخاطر والاهتمام بأنظمة الاتصالات والمعلومات وأنشطة الرقابة وانتهاء بالمراقبة المستمرة على عمليات المصارف. وخلص البحث إلى الحاجة لرقابة داخلية فعالة تواكب التطورات في بيئة تكنولوجيا المعلومات وبالشكل الذي يسهل من إمكانيات تكاملها مع الأنظمة المعلوماتية الإدارية والمالية، كما يتطلب البحث باستمرار في إمكانية تحديثها وتطويرها لتحقيق أهدافها ضمن معايير الوقت والجهد والتكلفة وتحقيق أقصى ما يمكن من الكفاءة والفاعلية والاقتصادية. وكانت نتيجة التحليل الإحصائي للجانب التطبيقي للبحث بان هناك دور معنوي ذو دلالة إحصائية لأساليب الرقابة العامة والرقابة على التطبيقات في تحقيق كل من ضمان صحة ومصداقية المعلومات المعدة من قبل المصارف، بجانب تنمية الكفاءة الإنتاجية في واجبات ومهام المصارف، فضلا عن التشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية والحاسبية المرسومة من قبل الإدارة وحماية الموجودات والملفات والمعلومات في المصارف، وكشف الأخطاء والغش والتلاعب.

هدفت دراسة محمد علي نصر سالم الشائبي، تكيف نظم درجة اكتشاف الاخطاء و الغش مع استخدام تكنولوجيا المعلومات وأثره على موثوقية القوائم المالية، دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الليبية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان الأردن، 2010/2011. لقد هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية درجة اكتشاف الاخطاء و الغش وضرورة تكيفها مع تطور استخدام تكنولوجيا المعلومات وأثر ذلك على موثوقية القوائم المالية في المصارف التجارية الليبية، تكون مجتمع الدراسة من جميع المصارف التجارية الليبية المملوكة للدولة وعددها (4) مصارف، وتم توزيع الاستبانات عليهم، حيث قام الباحث بتصميم استبانة هذه الفئات وهي: المديرون الماليون، المدققون الداخليون وموظفو أقسام الحاسوب العاملون في تلك البنوك، حيث تم توزيع (122) فردا من مجتمع الدراسة على تلك الفئات. ولقد أظهرت النتائج مستوى مرتفعا لتكيف نظم درجة اكتشاف الاخطاء و الغش مع تطور استخدام تكنولوجيا المعلومات في المصارف التجارية الليبية لمواجهة التحديات الناتجة عن هذا التطور في الاستخدام، ومستوى متوسط للفرضية التي تنص على " لا يؤدي تكيف نظم درجة اكتشاف الاخطاء و الغش مع تطور استخدام تكنولوجيا المعلومات في المصارف التجارية الليبية إلى الحصول على قوائم مالية ذات موثوقية عالية"، كما أظهرت النتائج مستوى متوسط للفرضية التي تنص "لا توجد معوقات لتكيف نظم درجة اكتشاف الاخطاء و الغش مع استخدام تكنولوجيا المعلومات في المصارف التجارية الليبية."

هدفت دراسة الهام ضيف الله (2010)، دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة المراجعة، دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة، هدفت الدراسة إلى توضيح دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في اختيار عينة التدقيق لدى مراجعي الحسابات في مجال المراجعة، وبالتالي زيادة مصداقية نتائج المعايير في التدقيق لإجراء العمليات الحسابية للحصول على نتائج أدق وأسرع وأكثر مصداقية، وإبراز مساهمة استخدام تكنولوجيا المعلومات في تسهيل عملية التدقيق وتخفيض التكلفة اللازمة لإجرائها، ودور تكنولوجيا المعلومات في

تطوير مهنة المراجعة للنظم غير الورقية والتبادل الالكتروني للبيانات وتمكين مراجع الحسابات من اختيار عينة كبيرة بطريقة أسرع وأكثر كفاءة. ولقد خلصت الباحثة من خلال تحليل إجابات الاستبيان واختبار الفرضيات إلى: يوجد كفاءة مهنية وإدراك لدى محافظي الحسابات في الجزائر لأهمية دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين وتطوير خدمات المراجعة، وذلك بسبب ما يوفره استخدامها من إنجاز الأعمال بسرعة أكبر، وكون استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة يحسن من الإجراءات الرقابية على البرامج والملفات الالكترونية المستخدمة في المؤسسة، والتي يرى الطالب استحالة مراجعتها دون الاستعانة بتكنولوجيا المعلومات، كما أن قيام محافظ الحسابات باستخدام تكنولوجيا المعلومات يخفض من تكاليف تلك العمليات ويزيد من دقتها، وبالتالي يجب على المراجع اكتساب الكفاءة العلمية والعملية اللازمة في تطبيق المراجعة الالكترونية بالإضافة إلى متطلبات درجة اكتشاف الأخطاء و الغش المطلوبة لمواجهة التحديات التي تفرضها هذه التقنية.

ومن هنا يمكننا ان نستنتج الفرضية التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات على درجة اكتشاف الأخطاء والغش.

2.3. الفرضية الثانية

وتختلف الدراسة الحالية على التركيز التام على دور ديوان المحاسبة الليبي في مكافحة الفساد المالي من خلال الدور الرقابي الذي يقوم به الديوان ومدى فاعلية القانون المنظم لعمله بموجب القانون المنظم لعمل الديوان رقم (19) لسنة 2013م ومدى تقيد هذه الجهات بالقوانين واللوائح للحفاظ على المال العام حيث أنه تختلف التشريعات من بلد إلى آخر في مواجهة هذه الظاهرة . وبالتالي فان دراستنا سوف تكون منصبة على مقارنة بين جهازين رقايبين في ليبيا و الأردن من حيث مدى فاعلية هذه الأجهزة في القضاء على الفساد المالي وبيان أوجه القصور فيهم أن وجد.

هدفت دراسة الكعبر، محمود (2016) مدى ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد (رسالة ماجستير) جامعة الشرق الأوسط. تناولت هذه الدراسة بشكل خاص مدى ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني وكفاءتها في مكافحة الفساد بحيث تكفل المحافظة على المال العام ولأستخدام الأمثل لموارد الدولة واستخدام معايير التدقيق في المراجعة المالية في نظر المدققين الأردنيين. وتناولت أيضا أنواع الرقابة التي يقوم بيها ديوان المحاسبة من رقابة مالية ورقابة إدارية ورقابة قانونية. تختلف هذه الدراسة من ناحية مدى كفاية النصوص القانونية الواردة في القانونين الليبي والأردني وأوجه القصور فيهما. ومن خلال التركيز التام على دور ديوان المحاسبة الليبي وديوان المحاسبة الأردني في مكافحة الفساد المالي ومن خلال الدور الرقابي الذي يقوم به هذين الجهازين

ومدى فاعلية القانون المنظم لعملهم ومدى تقيد الجهات الحكومية بالقوانين واللوائح للحفاظ على المال العام وبالتالي فان دراستنا سوف تكون أكثر شمولاً من حيث بيان أوجه القصور في التشريعات الوطنية لكل من البلدين في مكافحة ظاهرة الفساد المالي.

أما الورقة العلمية التي قدمها كالب (2001) للقاء العلمي الذي نظمتها المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية في دولة فلسطين، فقد عرضت تجربة الدولة الفلسطينية في مكافحة الفساد والغش بالمؤسسات الحكومية. هذه الدراسة أوصت بضرورة الآتي: تعزيز دور السلطة التشريعية في الرقابة على السلطة التنفيذية، وتشديد العقوبات لجرائم وممارسة الفساد دعم وتقوية دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على السلطة التنفيذية، تشجيع التفاعل والتواصل بين المواطنين والعالم بما يمكن من ممارسة الرقابة البناءة وكشف حالات الفساد دون تهويل أو تقليل، الاهتمام بالشكاوى من خلال تخصيص صناديق خاصة بالشكاوى في كافة الوزارات والمؤسسات الحكومية.

أما دراسة نجم (2002) فقد قامت بعرض وتحليل واقع الرقابة المالية والإدارية في دولة العراق، حيث ركزت الدراسة على مجموعة من المشاكل التي تعاني منها دولة العراق مثل الفساد المالي و الذي سببه هو عدم فاعلية الرقابة المالية التي يقوم بها ديوان الرقابة المالية العراقي وكذلك وجود ضعف بقانون ديوان الرقابة المالية رقم 1 لسنة 2000. اقترحت الدراسة مجموعة من الإجراءات التي من شأنها ان تدعم وتقوي الرقابة المالية بالعراق، من أهمها هو ضرورة اجراء تعديلات على قانون ديوان الرقابة المالية رقم 1 لسنة 2000م بما يتناسب والتغيرات الحديثة. كما تناولت دراسة فراونة (2011) دور الرقابة التي يقوم ديوان الرقابة المالية الفلسطيني في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية. اعتمدت الدراسة على مقارنة مواد قانون ديوان الرقابة المالية الفلسطيني بالمعايير الدولية لأجهزة العليا للرقابة مثل اعلان مكسيكو (2002) وميثاق فينا (2004) كما توصلت الدراسة الي مجموعة من النتائج أهمها وجود مخالفات في بعض مواد قانون ديوان الرقابة المالية للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وخاصة اعلان مكسيكو مما يضعف الدور الرقابي للديوان. ومن هنا يمكننا ان نستنتج الفرضية التالية:

الفرضية الرئيسة الثانية : يوجد اثر ذو دلالة احصائية للتشريعات الحكومية في كشف الازغاء و الغش.

3.3. الفرضية الثالثة

هدفت الدراسة (المومني وبدور، 2008) إلى التعرف على مدى اتباع مدققي الحسابات الأردنيين للإجراءات اللازمة للكشف عن الغش، بما يتماشى مع معيار التدقيق الدولي رقم (240) المتعلق بالإجراءات الواجب اتخاذها للكشف عن الغش. ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحثان باختيار عينة قصدية بسيطة من مدققي الحسابات الأردنيين المرخصين والمزاولين للمهنة في مكاتب

(شركات) يعمل فيها أكثر من مدقق حسابات واحد في العاصمة عمان؛ حيث تم توزيع (89) استبانة على العينة المختارة من أصل المجتمع الإحصائي البالغ (148) مدققاً منها، أي بم (77%) وتم استرداد (69) عدل استجابة بلغ وقد أظهرت الدراسة أن مدققي الحسابات يتبعون الإجراءات اللازمة عند ظهور دلائل على وجود الغش كماً باتباع يحددها معيار التدقيق الدولي (240)، ويلتزمون أيضاً بالإجراءات اللازمة للإبلاغ عن الغش للإدارة والجهات المستفيدة والجهات النظامية والقضائية كما يحددها المعيار المذكور.

كما سعت دراسة (Popova, 2012) إلى الاستجابة لتساؤلات مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) بشأن كيفية الاستفادة بشكل أكثر فاعلية من تقييم مخاطر الاحتيال في عملية التدقيق؛ وذلك من خلال دمج مخاطر الاحتيال في عملية تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ودراسة تأثير ذلك على قرارات التخطيط في التدقيق. ولتحقيق هدف الدراسة تم تحليل عينة من أوراق العمل لمجموعتين من مدققي الحسابات في م المخاطر وتتخذ الولايات المتحدة الأمريكية إحداها تقي قرارات التخطيط بناء على النظرة التقليدية لمخاطر الأخطاء الجوهرية (الناجمة عن المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة)، والأخرى تستخدم النظرة الجديدة لمخاطر الأخطاء الجوهرية (الناجمة عن الخطأ والاحتيال).

وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن المجموعة التي تتبنى مخاطر النظرة الجديدة لمخاطر الأخطاء الجوهرية تقي الأخطاء الجوهرية بشكل أعلى من المجموعة التي تستخدم النظرة التقليدية؛ وبالتالي فإنها تقوم بتوسيع خطط التدقيق الخاصة بما أثناء التخطيط، كما أنها تقوم بأداء المزيد من إجراءات التدقيق والتي تعتبر جديدة بالمقارنة مع الإجراءات المستخدمة من قبل أصحاب مجموعة النظرة التقليدية. كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن المجموعة التي تتبنى النظرة الجديدة تقوم بتخصيص مستويات من الموظفين أكثر خبرة في معالجة مخاطر الاحتيال.

ومن ناحية أخرى يواجه ديوان المحاسبة مجموعة من العوامل السياسية التي يمكن تؤثر على فاعليته في اكتشاف ومكافحة الفساد المالي فقد اشارت العديد من الدراسات الى مجموعة من العوامل السياسية التي تعوق عمل ديوان المحاسبة وهي كالتالي دعم السلطة التنفيذية لديوان المحاسبة للعمل على الكشف عن عملية الفساد (عبد العالي, 2013) دعم السلطة التشريعية لديوان المحاسبة للعمل على الكشف على عمليات الفساد (العقدة والنويسيه, 2007; والكبير, 2013) دعم وسائل الاعلام للديوان المحاسبة (حسين, 2013) الاستقرار الامني والسياسي (عبد العالي; 2013; وحسين 2013).

ومن هنا يمكننا ان نستنتج الفرضية التالية:

الفرضية الرئيسية الثالثة: وجد أثر ذو دلالة احصائية للوضع الامني والاستقرار السياسي في البلاد على مراجعي ديوان المحاسبة

4. منهجية الدراسة

يتناول الباحث في هذا المبحث إجراءات الدراسة الميدانية ويشتمل على التخطيط للدراسة التطبيقية موضحا الإجراءات التي اتبعها في تصميم استبانة الدراسة الميدانية وواصفا لمجتمع وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة وتقييم أدوات القياس وذلك على النحو التالي.

1.4. تصميم استمارة البحث

من اجل الحصول على المعلومات والبيانات الأولية لهذه الدراسة تم تصميم الاستبانة لدراسة (محددات كشف الخطأ الجوهري والفساد المالي من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي) لجمع المعلومات الميدانية، حيث قام الباحث بصياغة عباراتها ومراعاة الحيادية الممكنة بالابتعاد عن المعاني التي يصعب فهمها أو يلتبس معناها واشتملت على قسمين:

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد العينة وهي التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة. واحتوى القسم الثاني على العوامل المأثرة في كشف الخطأ الجوهري والفساد المالي من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي.

2.4. مجتمع وعينة الدراسة

يركز هذا الجزء من الدراسة على تناول وتحديد مجتمع الدراسة والاجراءات التي حصلت قبل تحديده، اذ قامت الباحثة وكمرحلة اولى للدراسة الميدانية بزيارة مجلس ديوان المحاسبة الليبي لتحديد العدد الفعلي لمجتمع الدراسة و للتأكد من مدى فهم وادراك متغيرات الدراسة من قبل افراد المجتمع، ومن خلال تلك الزيارة تبين ان عدد افراد مجتمع الدراسة بلغ (550) وقام الباحث باستخدام اسلوب المسح الشامل لأفراد المجتمع كعينة الدراسة اما المرحلة الثانية للدراسة الميدانية وهي مرحلة توزيع وجمع استمارات الاستبيان على افراد العينة اذ تم توزيع 250 استبانة وتمثل 45% من مجتمع الدراسة وتم استرداد 142 استبانة. تم استبعاد استبانتين لعدم صلاحيتها فأصبح عدد افراد العينة الفعلي 140 فردا أي ما نسبته 56% من عدد الاستبانات الموزعة.

يبين الجدول الاول كيفية اختيار عينة البحث في هذا العمل.

الجدول رقم 1: اختيار عينة الدراسة

عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات الموزعة	عدد المجتمع الكلي	مجتمع الدراسة
140	250	550	مراجعي ديوان المحاسبة بدولة ليبيا

3.4. توصيف متغيرات الدراسة وقياسها

في هذا المبحث سيتم وصف وتشخيص متغيرات الدراسة التي تم الإشارة إليها في النموذج الافتراضي الذي تبنته الدراسة.

1.3.4. المتغيرات المستقلة

تم في هذه الدراسة تحديد جملة من المتغيرات المستقلة التي تعكس محددات كشف الأخطاء الجوهرية من قبل ديوان المحاسبة الليبي حيث قمنا بتحديد سبع متغيرات مستقلة وهي كالآتي:

- عوامل إدارية وقانونية
- عوامل سياسية
- استخدام التكنولوجيا الحديثة

فيما يلي نستعرض كيفية قياس متغيرات هذه الدراسة:

تكون الإجابة على جميع فقرات الاستبيان وفقاً لمقياس "لكارت الخماسي" أي ضمن خمسة مستويات هي: منخفضة جداً، منخفضة، متوسطة، عالية، عالية جداً. وبالتالي يكون متوسط هذه الإجابات (3)، فإذا كان الإجابة محايد لا يختلف معنويًا عن (3) فيدل على أن درجة الموافقة أو الاهتمام متوسطة وإذا كان متوسط درجة الإجابة تزيد معنويًا عن (3) فيدل على ارتفاع درجة الموافقة، أما إذا كان متوسط درجة الإجابة تقل معنويًا عن (3) فيدل على انخفاض درجة الموافقة.

✓ قياس المتغير عوامل إدارية وقانونية

وقع الاعتماد في هذه الدراسة على 8 بنود لقياس المتغير المتعلق بالعوامل الإدارية والقانونية كمحدد من المحددات التي تؤثر في الكشف عن الأخطاء الجوهرية من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي:

1. تقديم الجهات الخاضعة للرقابة كل التعاون لمراجعين ديوان المحاسبة .
2. قيام الجهات الخاضعة لديوان المحاسبة بوضع إجراءات للحد من الفساد .
3. تمتع رئيس ديوان المحاسبة بالحصانة الوظيفية الكاملة التي تكفل له الحماية.
4. تمتع الكادر الرقابي بديوان المحاسبة بالحصانة الوظيفية الكاملة اتجاه قيامهم بالكشف عن عمليات الفساد .
5. سلطة إدارة الجهة الخاضعة للرقابة قد تكون اعلي من سلطة إدارة الديوان .
6. عدم استقلالية ديوان المحاسبة
7. توفر عدد كافي من المراجعين في ديوان المحاسبة للعمل على مكافحة الفساد.
8. وجود إدارة أو قسم لمكافحة الفساد في ديوان المحاسبة.

✓ عناصر قياس المتغير العوامل السياسية

في هذه الدراسة وقع الاعتماد على عديد اوجه من العوامل السياسية كمحدد من المحددات التي تؤثر في الكشف عن الأخطاء الجوهريّة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي.

1. دعم السلطة التنفيذية لديوان المحاسبة للعمل على الكشف عن عمليات الفساد .
2. دعم السلطة التشريعية لديوان المحاسبة للعمل على الكشف عن عمليات الفساد .
3. دعم وسائل العالم لديوان المحاسبة للعمل على الكشف عن عمليات الفساد .
4. استقرار الأمني والسياسي .
5. غياب دولة المؤسسات أو ضعف سلطة الدولة .
6. ممارسة كبار المسؤولين من السياسيين والموظفين وذويهم للأنشطة التجارية والأعمال الحرة.

✓ عناصر قياس المتغير استخدام التكنولوجيا الحديثة (الأجهزة والمعدات والبرامج الحديثة)

في هذا الإطار حاول الباحث معرفه مدى تلقي مراجعي ديوان المحاسبة لدورات تدريبية في استخدام التكنولوجيا الحديثة:

1. يتلقى مفتشو الديوان دورات تدريبية في استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة
2. يقوم الديوان بتوفير الوسائل التكنولوجية الحديثة (البريد الإلكتروني) لمفتشيه لمواكبة التقدم في الوحدات الخاضعة لرقابته .
3. يتلقى مفتشو الديوان الدورات التدريبية الكافية في مجال برامج المحاسبة
4. يتلقى مفتشو الديوان الدورات التدريبية الكافية في مجال برامج المراجعة.
5. يستخدم مفتشو الديوان الحاسب الآلي وبرامجه في تأدية أعمالهم الرقابية

6. يقوم مفتشو الديوان بحفظ ملفاتهم وتقاريرهم عن طريق الحاسب الآلي.
7. يستخدم مفتشو الديوان الحاسب الآلي في الرجوع إلى القوانين والأنظمة والتعليمات السابقة لتسهيل عملهم.
8. يستخدم مفتشو الديوان الوسائل الحديثة في تدعيم أدلة الإثبات التي يحصلون عليها
9. يقوم مفتشو الديوان بالاطلاع على موازنة الدولة عن طريق البريد الإلكتروني.
10. يحرص الديوان على توفير موازنة للحصول على الوسائل التكنولوجية الحديثة التي تساعد في إنجاز المهام الرقابية.

2.3.4. المتغير التابع

المتغير التابع لهذه الدراسة وهو اكتشاف الاخطاء والغش وهو يهدف إلى التعرف على درجة اهتمام مفردات مجتمع الدراسة باكتشاف الاخطاء والغش وتمثلها 5 عوامل تمت الإشارة إليها برمز التالي DISC_E_CH :

وفي هذا المجال اعتمد الباحث على الدراسات السابقة لتحديد فقرات كل مجال على حدة حيث وقع ترميز كل الفقرات بالرموز المناسبة لهذا الغرض:

- مهام ديوان الرقابة المالية والإدارية
- الإجراءات الرقابية
- جدوى الأعمال الرقابية
- فحوى تقارير الرقابة
- أداء مفتشو ديوان الرقابة

اكتشاف الاخطاء والغش (DISC_E_CH)	
اولا: مهام ديوان الرقابة المالية والإدارية	
ضمان سلامة النشاط المالي وحسن استخدام المال العام فيما خصص له	
كفاءة الأداء وحسن استخدام السلطة، والكشف عن الانحرافات ومعالجتها أينما وجدت .	
مطابقة النشاط المالي والإداري للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة .	
الشفافية والنزاهة، وتعزيز المصداقية والثقة بالسياسات المالية والإدارية والاقتصادية	
ثانيا: الإجراءات الرقابية	
لإنجاز أي عملية لابد أن يكون لها هدف واضح، ولذلك فإن مفتشو الديوان يحددون هدف واضح عند القيام بالعملية الرقابية	
يقوم مفتشو الديوان بتخطيط عملية الرقابة عن طريق وضع الإجراءات والخطوات والوسائل اللازمة لإنجاز عملية الرقابة على الوجه المطلوب.	
يقوم مفتشو الديوان بتأدية كافة الخطوات العملية المطلوبة مهنيًا للحصول على قرائن وأدلة إثبات كافية .	
يقوم مفتشو الديوان بالزيارات والمهام الرقابية بشكل دائم ومنتظم .	

قيام مفتشو الديوان بالتفتيش في أوقات مناسبة تؤدي إلى تقليل الوقوع في الانحرافات.	
إجراءات ديوان الرقابة لا تعيق سير الأعمال في المؤسسات الحكومية .	
يتواكب تنفيذ الأعمال الرقابية وتطويرها بالديوان وفقا للتقدم العلمي والتقني في أجهزة الرقابة الدولية.	
ثالثا: جدوى الأعمال الرقابية	
تعتبر المتابعة التي يجريها ديوان الرقابة بعد كتابة التقرير كافية لتنفيذ ملاحظاته .	
تسهم رقابة الديوان في رفع كفاءة الأداء في المؤسسات الحكومية .	
هناك جدوى من رقابة ديوان الرقابة في المؤسسات الحكومية .	
تسهم رقابة الديوان في المحافظة على سلامة تطبيق القرارات والممارسات في المؤسسات الحكومية .	
تم معالجة المخالفات المكتشفة واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها بسرعة وفور اكتشافها .	
الخطة التي يطبقها الديوان للقيام بمهامه كافية لمواجهة المسؤوليات والواجبات المطلوبة	
رابعا: فحوى تقارير الرقابة	
ملاحظات الديوان الواردة بالتقرير ذات أهمية وتساعد في معالجة الأخطاء وضبط الانحرافات وتصويبها .	
المحتوى الفني للتقرير الرقابي والمعلومات الواردة فيه تعتبر ذات جدوى في تصحيح الأخطاء ووضع الحلول اللازمة لعدم تكرارها .	
تؤخذ توصيات ديوان الرقابة بشكل جدي وتلقى اهتماما كبيرا من قبل المسؤولين .	
يتسم التقرير الرقابي بدقة الملاحظات وسلامة العرض والتبويب وسهولة فهم الملاحظات الواردة فيه.	
خامسا: أداء مفتشو ديوان الرقابة	
يتمتع مفتشو ديوان الرقابة بالخبرة الواسعة والقدرة الفنية المدربة لتأدية أعمالهم .	
يتمتع مفتشو الديوان بالشخصية المطلوبة للقيام بمهام التفتيش .	
يتمتع مفتشو الديوان بالخلق العالي للقيام بمهام التفتيش .	
يتمتع مفتشو الديوان بمعرفة واسعة في مجال الأعمال المحاسبية للقيام بمهامهم .	
يتمتع مفتشو الديوان بمعرفة واسعة في مجال برامج المراجعة للقيام بمهامهم	
تتسم العلاقات بين مفتشي الديوان والعاملين في المؤسسات الحكومية بالتعاون وروح المسؤولية.	
يلتزم مفتشو الديوان بالقوانين والأنظمة في تنفيذهم لمهامهم الرقابية	

3.3.4. نموذج الدراسة

من خلال ما تم الاطلاع عليه من مراجع وأدبيات إدارية ودراسات سابقة ذات صلة بموضوع البحث، ومشكلة البحث، ومن خلال فروض البحث ومتغيراته، تم تصميم نموذج نظري يتضمن المتغيرات المستقلة والمتتمثلة في العوامل او المحددات المأثرة في كشف الخطأ الجوهري والفساد المالي من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والذي يمثل المتغير التابع في هذه الدراسة.

ويمكن تقدير معالم نموذج الانحدار حسب معادلة الانحدار بالشكل التالي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 * X_1 + \beta_2 * X_2 + \beta_3 * X_3 + \varepsilon$$

حيث:

Y : اكتشاف الاخطاء و الغش

X1 : عوامل إدارية وقانونية

X2 : عوامل سياسية

X3 : استخدام التكنولوجيا الحديثة

ε : الخطأ العشوائي

5. نتائج الدراسة

1.5. التحليل الإحصائي الوصفي لعينة الدراسة

وهو العملية التي يقوم الباحث من خلالها بتجهيز البيانات العلمية، وتحضيرها لكي يقوم بإجراء التحليل عليها، واستخراج معلومات تفيد البحث العلمي من خلالها، بحيث تكون هذه المعلومات جديدة وذات فائدة قيمة.

✓ توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب الوظيفة

يتضح من الجدول اللاحق ان نسبة 85% من أفراد العينة من فئة مراجعي الديوان. وعلى ذلك يمكن القول بان خصائص مجتمع الدراسة من حيث المستوى الوظيفي كافية وهي ذات علم ودراية كافية بالجوانب العلمية المتعلقة بموضوع الدراسة، وهذا يساعد في الوصول إلى جمع معلومات وبيانات يمكن الاعتماد عليها في التحليل.

الجدول رقم 2 :توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

النسبة %	العدد	الوظيفة الحالية
85.71%	120	مراجعي الديوان
14.28%	20	اخرى
100	140	المجموع

✓ توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب العمر

من خلال الجدول عدد (3) نلاحظ أن معظم مفردات مجتمع الدراسة أعمارهم تتراوح بين 30 و40 سنة وهو ما يمثل نسبة 62% من مجموع مفردات مجتمع الدراسة، ثم يليه من أعمارهم أكبر من 40 سنة بنسبة 33% من مجموع مفردات مجتمع العينة. ويمكن القول بوجه عام أن أعمار مفردات مجتمع الدراسة متنوعة إلى حدٍ ما وليست متمركزة عند عمر معين مما يؤدي إلى الحصول على بيانات ومعلومات موضوعية ودقيقة.

الجدول رقم 3: توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

النسبة %	العدد		العمر
	أنثى	ذكر	
5%	02	05	اقل من 30 سنة
62%	03	85	من 30 إلى اقل من 40 سنة
33%	05	40	من 40 سنة فما فوق
100	10	130	المجموع

✓ توزيع مفردات مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

يتضح من الجدول اللاحق ان نسبة 57% من أفراد العينة من حملة شهادة البكالوريوس، 32% من حملة شهادة الماجستير، وهذا دليل على أن غالبية المشاركين بالدراسة على درجة عالية من المستوى. في حين تمثل نسبة حاملي الدكتوراه 4% وهي نسبة ضعيفة من إجمالي المشاركين.

على ذلك يمكن القول بان الخبرة العلمية لمجتمع الدراسة عالية حيث يمكن الاعتماد على إجابات أفراد المجتمع والحصول على معلومات تتعلق بمحتوى الدراسة وتخدم أهداف البحث وتساعد في صياغة بعض النتائج.

الجدول رقم 4: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
2.5%	05	شهادة ثانوية أو ما يعادله
57%	80	بكالوريوس
32%	45	ماجستير
4%	06	دكتوراه
2%	04	أخرى

المجموع	140	%100
---------	-----	------

2.5. التحليل الإحصائي للبيانات المجمعة

بعد الحصول على بيانات الدراسة عن طريق استبيان الذي اعد لهذا الغرض ونظرا لان كل المتغيرات المستقلة والتابعة وقع قياسها بواسطة جملة من الفقرات مستعينا في ذلك على مقياس ليكارت خماسي فانه حرى بنا ان نقوم بتثبيت من حسن هذه الاختيار وذلك بضرورة معالجة الاختبارات التي تتعلق بمدى صدقية هذه المتغيرات.

- اختبار ثبات أداة الدراسة
- تحليل وحدة الأبعاد لمتغيرات الدراسة
- تحليل المكونات الأساسية

واتضح من النتائج الواردة بالجدول الموالي أن قيم معامل ألفا كرونباخ كانت جميعها مرتفعة لجميع المتغيرات، وهي قيم مرتفع ومقبولة لأغراض تطبيق الدراسة. وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات (استمارة الاستبيان) الدراسة، مما يجعلها على ثقة تامة (باستمارة الاستبيان)، وصلاحياتها لأغراض جمع وتحليل البيانات الأولية للدراسة، والوصول إلى النتائج المرجوة، من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

يتضح من الجدول اللاحق ان معامل ثبات مجالات الاستمارة يتراوح بين 0.689 و 0.844 وهو معامل ثبات جيد يفي بأغراض الدراسة.

الجدول رقم 5 : نتائج إختبار "كرونباخ الفا" لمتغيرات الدراسة

المتغير	العوامل	عدد العناصر	كرونباخ الفا
عوامل إدارية وقانونية	عامل وحيد	8	0.844
عوامل سياسية	عامل وحيد	6	0.842
استخدام التكنولوجيا الحديثة	عامل وحيد	10	0.880
اكتشاف الاخطاء و الغش	● مهام ديوان الرقابة المالية والإدارية	4	0.814
	● الإجراءات الرقابية	6	0.731
	● جدوى الأعمال الرقابية	7	0.701
	● فحوى تقارير الرقابة	4	0.817
	● أداء مفتشو ديوان الرقابة	7	0.689

✓ تحليل وحدة الأبعاد لمتغيرات الدراسة

يستنتج من الجدول 6 أن مؤشر الدقة (KMO) مرتفع لكل متغيرات المستقلة لهذه الدراسة (المتغيرات المتعلقة بمحددات كشف الخطأ الجوهري والفساد المالي من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي) مما يجعله مقبول جدا وهو ما يدل على كفاءة ادوات القياس المتوخاة في قياس و تقييم مختلف المتغيرات، حيث تراوحت قيمة KMO من (0.650 = KMO) إلى (0.858 = KMO). وكذلك اختبار بارتلتم هام و مقبول جدا. وبعد هذا المؤشر لاختلاف مصفوفة الارتباط عن مصفوفة الوحدة، بمعنى انه توجد تباينات مشتركة بين متغيرات الدراسة تشكل مجموعة العوامل الخفية، و هو ما نسعى إلى الكشف عنه . وحسب هذين المؤشرين تبين أن الترابط بين أزواج العناصر ممكن تفسيره كما أن استعمال تحليل المكونات الأساسية مفضل وممكن التطبيق.

الجدول رقم 6 :مؤشر KMO و اختبار بارتلتم للمتغيرات المستقلة

المتغيرات المستقلة		
عوامل إدارية وقانونية		
0.675	قياس دقة عينات KMO	
73.884	Chi تقريبا	اختبار الكروية لبارتلتم
3	(df) درجة الحرية	
0.000	(sig) الدلالة المعنوية	
عوامل سياسية		
0.737	قياس دقة عينات KMO	
122.636	Chi تقريبا	اختبار الكروية لبارتلتم
3	(df) درجة الحرية	
0.000	(sig) الدلالة المعنوية	
استخدام التكنولوجيا الحديثة		
0.866	قياس دقة عينات KMO	
261.094	Chi تقريبا	اختبار الكروية لبارتلتم
6	(df) درجة الحرية	
0.000	(sig) الدلالة المعنوية	

3.5. اختبار الارتباط الخطي المتعدد

يؤدي زيادة عدد المتغيرات التفسيرية الى ارتفاعات احتمالية الخطية بين تلك المتغيرات والخطية او الازدواج الخطي بين المتغيرات يعني وجود ارتباط خطي قوي بين قيم المتغيرات التفسيرية لنموذج الانحدار المراد تقديره. حيث ان وجودها قد يؤدي الى التضليل بشأن النتائج الخاصة بتأثير كل متغير. لذا فان صحة النموذج تعتمد بشكل كبير على مدى استقلاليه المتغيرات المفسرة. وقد تم ضمن الدراسة الحالية التأكد من هذه المشكلة استخدام كل من معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) ومقياس (Collinearity Diagnostics)

بالرغم من ايجابية النتائج المتعلقة باختبار معامل ارتباط بيرسون فان الامر يستدعي منا اللجوء ايضا الى استخدام مقياس (Collinearity Diagnostics) حيث يتم احتساب معامل التباين المسموح (Tolerance) لكل متغير من متغيرات المفسرة ومن ثم يتم إيجاد معامل تضخم التباين (Variance Inflation Factor) والذي يشار اليه اختصاراً ب (VIF). وتذهب عديد من الدراسات المحاسبية الى ان قيمة (VIF) التي يمكن على اساسها الحكم على وجود من عدم وجود مشكله الازدواج الخطي هي (10) بحيث ان كانت قيمة VIF اقل من عشرة فهذا يشير الى عدم وجود اي اشكال والعكس صحيح.

اما فيما يتعلق بمعامل (Tolerance) فيمكن الحكم على عدم وجود المشكلة في حالة ما اذا كانت قيمته أكبر من (0.1) وبغرض اختبار ما سبق قمنا بإجراء (Collinearity Diagnostics) وجاءت النتائج كما هي مبينة في الجدول رقم 7.

الجدول رقم 7: نتائج اختبار التباين المسموح ومعامل التضخم والالتواء

المتغيرات المستقلة	التباين المسموح (Tolerance)	معامل تضخم التباين (VIF)	معامل الالتواء (Skewness)
عوامل إدارية وقانونية	0.659	1.519	0.412
عوامل سياسية	0.426	2.347	0.630
التكنولوجيا الحديثة	0.317	3.159	0.150
المتغير التابع			
اكتشاف الاخطاء و الغش	0.452	1.662	0.251

تظهر النتائج المتحصل عليها ان قيمة VIF لجميع المتغيرات المفسرة هي اقل من 10 و لم تتجاوز ثلاثة. فيما كانت قيمة معامل TOLERANCE وجميع المتغيرات ايضا أكبر من (0.1) وهذه النتائج تعزز وتؤكد لنا النتائج التي تم الوصول اليها باستخدام معامل ارتباط بيرسون وعليه يمكن التأكيد على خلو نموذج الدراسة من وجود اي ارتباطات خطية بين متغيراته التفسيرية بما يمكن ان يؤثر على مصداقية النتائج.

1.3.5. اختبار الارتباط الذاتي

وبعني التأكيد من عدم وجود ارتباط ذاتي بين البواقي وتظهر هذه المشكلة في حال وجود ارتباط بين المشاهدات المتجاورة ويعد اختبار (Durbin Watson) من أكثر الاختبارات استخداما من قبل الباحثين في الكشف عن هذه المشكلة فان تراوحت قيمه الاختبار المتحصل عليها بين (1.5) و (2.5) فمعنى ذلك عدم وجود ارتباط ذاتي بين البواقي بما يفيد بخلو النموذج من مشكله الارتباط الذاتي، اما إذا تحصلنا على قيمه اقل او أكبر من المدى القيمي الذكر فمعنى ذلك ان النموذج يعاني من مشكله الارتباط الذاتي والامر يتطلب معالجه هذا الاشكال. وبعد اجرائنا لاختبار (Durbin Watson) كانت القيمة المحسوبة (2.5) وهي تقع بين (1.5) و (2.5) وهذا يؤكد على عدم وجود ارتباط ذاتي بين البواقي ومنه خلو نموذج من مشكله الارتباط الذاتي.

2.3.5. اختبار عدم ثبات التباين

وبعني تأكد فيما إذا كان تباين البواقي يتغير مع تغير المتغير التفسيري، ويؤدي وجود هذا الاشكال الى جعل المعلمات المقدرة باستخدام طريقة المربعات الصغرى العادية تتصف بعدم الكفاءة وان كانت تتصف بعدم التحيز والاتساق. وللتأكد من خلو النموذج من مشكلة عدم ثبات التباين، فقد قمنا باستخدام اختبار (Breusch-Pagan) ويكفي ان يكون مستوي المعنوي لهذا الاختبار اكبر من (5%) للتأكد من عدم وجود مشكلة عدم ثبات التباين.

الجدول رقم 8 1: نتائج اختبار Breusch-Pagan

الاختبار	القيمة الإحصائية	مستوى المعنوية
Breusch-Pagan	0.784	0.15

تظهر النتائج ان مستوى معنوية هذا الاختبار اكبر من (5%) وعليه فهذا يشير الى عدم وجود مشكلة عدم ثبات التباين ومن هو التباين ومنه خلو نموذج الانحدار من هذه المشكلة.

4.5. نتائج تحليل الانحدار المتعدد

1.4.5. اختبار فرضيات البحث

يطيح لنا تحليل الانحدار، عكس تحليل الارتباط الذي يكتفي بتحديد شكل واتجاه وقوة العلاقة بين المتغيرات، تحديد شكل العلاقة الرياضية بين متغيرات وتقديرها بهدف استخدامها في عملية التنبؤ وهو ما يسمح لنا بدراسة العلاقة السببية التي تربط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع بناء على المتغيرات التي تحدث في المتغير التابع نتيجة التغير في المتغير المستقل.

يستخدم تحليل الانحدار لإيجاد العلاقة بين متغير تابع، ومتغير أو مجموعة متغيرات مستقلة، وتشير إشارة ثوابت الانحدار التي يتم تقديرها من البيانات الفعلية إلى نوع العلاقة بين متغير تابع والمتغيرات المستقلة، أي إذا كانت إشارة الثابت موجبة فإن العلاقة طردية، أي أن زيادة المتغير المستقل تؤدي إلى زيادة المتغير التابع، أما إذا كانت إشارة الثابت سالبة فإن العلاقة عكسية، أي أن زيادة المتغير المستقل تؤدي إلى انخفاض المتغير التابع.

ولتحديد معنوية العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة يتم إجراء اختبار "t"، فإذا كانت قيمة "t" المحسوبة أكبر من قيمة t " أو أقل من قيمة " -t " الجدولتين بدرجة حرية ومستوى معنوي محددتين، فإن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع معنوية، أما إذا كانت قيمة (t ، -t) الجدولتين فإن العلاقة بين المتغيرين غير معنوية.

ولتحديد مدى مساهمة المتغيرات المستقلة في تفسير التغيرات في المتغير التابع، يتم إيجاد معامل التحديد، حيث قيمة معامل التحديد تتراوح بين 0% إذا لم تساهم المتغيرات المستقلة في تفسير التغيرات في المتغير التابع، وبين 100% إذا ساهمت المتغيرات المستقلة في تفسير جميع التغيرات في المتغير التابع .

ولتحديد مدى ملائمة نموذج الانحدار في دراسة العلاقة بين المتغيرات، يتم استخدام اختبار F، فإذا كانت قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية بدرجة حرية محددتين ومستوى معنوي محدد، فن نموذج الانحدار غني ملائم لتفسير العلاقة بين المتغيرات، أما إذا كانت قيمة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية بدرجة حرية محددتين ومستوى معنوي محدد، فإن نموذج الانحدار ملائم لدراسة العلاقة بين تلك المتغيرات .

كما سيتم الحصول على إحصائيات تستخدم لمعرفة المعنوية الإجمالية للنموذج ومنها R و R2 فالأول R هو معامل الارتباط البسيط والذي يقيس قوة العلاقة بين متغيرين أو أكثر، أما R2 فهو يسمى بمعامل التحديد والذي يستخدم لمعرفة القوة التفسيرية للنموذج المقدر (المعادلة المقدرة) في حالة الانحدار الخطي البسيط (متغير مستقل واحد مع متغير معتمد واحد).

ولاختبار فرضيات البحث وقع الاعتماد على النموذج التالي حيث سيقع تحديد العوامل المساعدة على كشف الخطأ الجوهري والفساد المالي من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي.

وعليه وبعد تحققنا من شروط استخدام طريقة المربعات الصغرى في تحليل الانحدار ومنه صلاحية نموذج الانحدار للتطبيق، جاءت نتائج تحليل الانحدار كما يوضحه الجدول الموالي (9):

الجدول رقم 2 : ملخص نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد

معامل التحديد (R2): 0.61				
معامل التحديد المعدل (Adjusted R2) 0.58				
F المحسوبة 200.174				
مستوى دلالة F (Sig.) 0.00				
المتغيرات المستقلة	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	t المحسوبة	مستوى دلالة t (Sig.)
X1: عوامل إدارية وقانونية	.064	.031	2.033	.044
X2 : عوامل سياسية	-.027	.039	-3.701	.000
X3: استخدام التكنولوجيا الحديثة	-.371	.045	-8.166	.000

يظهر الجدول رقم (9) نتائج تحليل الانحدار لتأثير المتغيرات المستقلة في المتغير التابع. وتشير قيمة F المحسوبة إلى معنوية النموذج حيث بلغت (142) عند مستوى دلالة (0.00)، وقد بلغ معامل التحديد لنموذج الانحدار R2 (0.61) أي أن العوامل المستقلة في هذا النموذج تفسر (61%) من التغير في مؤشر درجة اكتشاف الأخطاء والغش، مما يعني أن منحنى الانحدار جيد لوصف العلاقة بين هذا المؤشر والمتغيرات المستقلة. كما يشير معامل الارتباط المتعدد R إلى قوة العلاقة أو الارتباط بين المتغيرات المفسرة وقيمة المتغير التابع، فضلاً عن أنها تعكس عدم وجود ارتباط تام بين المتغيرات المستقلة. ويعد معامل التحديد المعدل Adjusted R2 الذي بلغ (0.58) جيد بالمقارنة مع الدراسات السابقة المشابهة التي استخدمت مؤشرات درجة اكتشاف الأخطاء والغش (Hossain, 2008). وقد أسفر نموذج الانحدار عن متغيرات دالة إحصائياً في تفسير المتغير التابع وهو اكتشاف الأخطاء والغش: عوامل إدارية وقانونية؛ عوامل سياسية؛ واستخدام التكنولوجيا الحديثة.

1. تهدف الفرضية الأولى H1 من التحقق مما إذا كان للعوامل الإدارية والقانونية تأثيراً إيجابياً على درجة اكتشاف الأخطاء والغش، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار وذو دلالة معنوية ($B = 0.064$, $t = 2.033$, $p = 0.044$) أقل من 5% مما يشير إلى وجود علاقة طردية موجبة وهو تأكيد على وجود تأثير عالي لدور العوامل الإدارية والقانونية على درجة اكتشاف الأخطاء والغش. وتعني هذه النتيجة أن فرضيتنا الأولى وقع التحقق من صحتها. وهو ما يشير إلى قبول الفرضية الثانية في هذا البحث.

2. من خلال جدول نتائج الانحدار المتعدد نلاحظ أن ثابت الانحدار المتعلق بالعوامل السياسية هام جداً وسلبى وذو دلالة معنوية أقل من 5% ($B = -0.027$, $t = -3.701$, $p = 0.000 < 1\%$) مما يشير إلى وجود علاقة طردية سالبة وهو تأكيد إلى وجود تأثير الاضطرابات السياسية بشكل سلبى وكبير على مستوى درجة اكتشاف الأخطاء والغش. وبهذه

النتيجة سيقع رفض الفرضية الثانية في هذه الدراسة والتي مفادها توجد علاقة ذو دلالة إحصائية لمفعول دور العوامل السياسية في درجة اكتشاف الأخطاء والغش.

3. تنص الفرضية الثالثة (H3) على أن استعمال التكنولوجيا الحديثة لها تأثير إيجابي على مستوى كشف الأخطاء والغش من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي. تظهر نتائج التحليل الإحصائي أن استعمال التكنولوجيا الحديثة لها تأثير سلبي على مستوى كشف الأخطاء و الغش. وبالتالي فإن المعامل المتعلق بهذا المتغير سالب (-371) وبدلالة محسوبة ($p = 0.000$) وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05. هذا يدل على عدم استعمال التكنولوجيا الحديثة يعد عائقا في كشف الأخطاء والغش من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، وبمذه النتيجة ترفض الفرضية الثالثة في هذه الدراسة (H3).

2.4.5. مناقشة نتائج الفرضيات

من خلال تحليل البيانات المتحصل عليها، فقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج هي:

تشير النتائج السابقة إلى وجود فجوة بين ما يعتقد المراجعون وبين ما يقومون بتطبيقه في الممارسة العملية. فبرغم إدراك المراجعين لدقة وفعالية وسائل دعم القرار التي تعتمد على الأنظمة التكنولوجية الحديثة في تقييم مخاطر غش الإدارة، إلا أنهم لا يستخدمون هذه الوسائل، ويعتمدون على الوسائل التقليدية التي تعتمد على الحكم الشخصي. وقد يرجع سبب ذلك إما لعدم القدرة على اقتناء وسائل دعم القرار الحديثة مثل النظم الخبيرة، أو أنهم يفتقرون إلى المعرفة الكافية بكيفية استخدام هذه الوسائل رغم امتلاكهم لها خاصة المتوفرة منها مثل الأساليب الإحصائية.

ان استخدام تكنولوجيا المعلومات جعل الأنظمة المحاسبية المستخدمة أكثر تعقيدا مما جعل عملية اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب أكثر صعوبة الأمر الذي أدى الى زيادة مخاطر المراجعة مما يستلزم من المراجع بذل مزيد من الجهد حتى يتمكن من رقابة الأنشطة التكنولوجية و جمع الأدلة المؤيدة لراية للوصول الى مستوى المخاطر المقبولة وتحقيق أهداف عملية المراجعة .

- أن بيئة المراجعة العربية فقيرة للغاية فيما يخص معايير تكنولوجيا المعلومات حيث لا توجد معايير مراجعة عربية خاصة بتكنولوجيا المعلومات ولا إرشادات توضح وتشرح بيئتها وأساليبها وأنظمتها ولا المخاطر المرتبطة بها ولا كيفية فحص أنظمة الرقابة الداخلية فيها ولا إجراءات مراجعتها ولا الحد الأدنى للتأهيل العلمي والعملية لها وغيرها من القضايا المرتبطة بمراجعة تكنولوجيا المعلومات .

- بالرغم من الاهتمام المتزايد بتكنولوجيا المعلومات على كافة المستويات ومن كافة المؤسسات الهادفة وغير الهادفة للربح، إلا أنها لم تحظى بالاهتمام الكافي من قبل المراجعين، على الرغم من الحاجة الشديدة للدور الذي يمكن أن يلعبه المراجع

في هذا المجال من أجل بث مزيد من الثقة والاطمئنان والأمان للأطراف المتعاملة من خلالها مما يساهم في تقليل فجوة التوقعات بشكل كبير.

كما كان لمتغير العوامل إدارية وقانونية تأثير موجب دال إحصائياً في مستوى اكتشاف الأخطاء والغش، مما يدل على أن إدراك المراجعون بأن اختبارات المراجعة العادية لا يمكنها اكتشاف غش الإدارة. كما كانوا مدركين بأن من مسؤولية المراجع نحو غش الإدارة، ممارسة الشك المهني، والاستجابة لمخاطر غش الإدارة المرتفعة بتصميم وتعديل برنامج المراجعة. إلا أنهم وبشكل مناقض للنتيجة السابقة اعتبروا أن مسؤولية المراجع نحو غش الإدارة مرتبطة بأداء اختبارات المراجعة العادية. مما يشير إلى وجود لبس وعدم إدراك كامل لدى المراجعين لمختلف جوانب مسؤولية المراجع نحو اكتشاف غش الإدارة في ضوء ما تقتضيه متطلبات معايير المراجعة الحديثة. أما متغير عوامل سياسية فقد كان له تأثير سالب دال إحصائياً في مستوى اكتشاف الأخطاء والغش، وهذا يثبت صحة الفرضية الثالثة للدراسة التي تفيد بوجود عوامل سياسية في مستوى اكتشاف الأخطاء والغش.

وجاءت النتيجة المتعلقة باستخدام التكنولوجيا الحديثة خلاف توقعات الدراسة حيث لا يعد لهذا المتغير أثر مهم جداً في مستوى اكتشاف الأخطاء والغش، حيث برهنت النتائج ان استخدام تكنولوجيا المعلومات جعل الأنظمة الحاسوبية المستخدمة أكثر تعقيداً مما جعل عملية اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب أكثر صعوبة الأمر الذي أدى الى زيادة مخاطر المراجعة مما يستلزم من المراجع بذل مزيد من الجهد حتى يتمكن من رقابة الأنشطة التكنولوجية وجمع الأدلة المؤيدة لرأية للوصول الى مستوى المخاطر المقبولة وتحقيق أهداف عملية المراجعة. مع تطور تكنولوجيا المعلومات والاتصال واعتماد المشروعات على الوسائل التكنولوجية الحديثة في إتمام معاملاتها، زادت احتمالات وجود تلاعب وغش في تلك المعاملات، ومن ثم زادت معها مخاطر المراجعة حيث تزداد معدلات التلاعب في الشركات التي تتميز بالاعتماد على مستوى عال من تكنولوجيا المعلومات (عبد الكريم، 2017).

توجد صعوبات تحد من قدرة مراجعي ديوان المحاسبة على مراجعة النظم الحاسوبية المحوسبة المستخدمة في مؤسسات الدولة الخاضعة لرقابة الديوان، ومن هذه الصعوبات والتحديات ما يلي:

- عدم وجود معايير مهنية موحدة مفروضة على النظم الحاسوبية المحوسبة المستخدمة في المؤسسات الخاضعة لرقابة الديوان.
- قلة الإمكانيات لدى مراجعي الديوان مقارنة بمجم المهام المسندة إليهم .
- ضعف التأهيل العلمي لمواكبة التطور في النظم الحاسوبية الحديثة لمراجعي الديوان
- انعدام الثقة أحياناً في مخرجات النظام المحاسبي المحوسب من قبل مراجعي الديوان.

- ارتفاع تكاليف التدريب على استخدام النظم المحاسبية المحوسبة

5. الخاتمة

يؤدي الفساد الى الإضرار بمصداقية الدولة وأجهزتها فانتشاره يؤدي إلى إضعاف قواعد العمل الرسمية دون تحقيق لأهدافه الرسمية ما يؤدي إلى الإضرار بمصداقية الأجهزة الإدارية وضعف الثقة بما من قبل جمهور المتعاملين، كما أن اتساع دائرة الفساد يؤدي إلى ضعف الهياكل الإدارية الأمر الذي يقضي إلى فشل النظام الإداري، فضلا عن إضعاف الاستقرار السياسي فانتشاره يؤدي إلى الإضرار بالاستقرار السياسي، وتدني مستوى الدخل والصراع داخل النخبة الحاكمة وفساد الإدارة وتسلسلها وتردي الأوضاع على كل الأوجه. لبيبا كغيرها من الدول النامية تعاني من مشكلة الفساد المالي والذي يعد عائقا في سبيل تحقيق النمو الاقتصادي، فقد تفشى الفساد وانتشر في أغلب مفاصل الدولة حتى صنف وفق تقرير منظمة الشفافية الدولية ضمن أكثر الدول فسادا.

يعد ديوان المحاسبة الليبي من أكثر الأجهزة الرقابية فاعلية في القضاء على ظاهرة الفساد المالي من الأجهزة الرقابية الأخرى في ليبيا في عملية التنمية واستثمار الموارد الطبيعية. أن للفساد المالي تأثير وبالتالي فإنه يشكل كبرا لكافة المؤسسات الحكومية .

أن غياب الشفافية في المؤسسات الحكومية سواء كان في تقاريرها أو في أعمالها وغياب المسألة القانونية لموظفيها من شأنه أن يزيد من ظاهرة الفساد. أن تفشي ظاهرة الفساد المالي داخل المجتمع يفقد الثقة بين الأفراد والدولة والى زعزعة القيم الأخلاقية داخل المجتمع.

نظرا للتطور الكبير في دور الدولة، ازدياد حجم نفقاتها، وللتطورات التكنولوجية المتسارعة في مختلف الميادين الاقتصادية الإدارية المالية أصبح من الضروري من الواجب زيادة الاهتمام بالأموال العامة الرقابة عليها من خلال الاهتمام بالأجهزة المشرفة على عمل الرقابة. والاهتمام بالرقابة على الأموال العامة لم يكن محليا جهويا ولا إقليميا فقط بل كان اهتماما دوليا تمخضت عنه عدة هيئات علمية تحدد قواعده معايير تساعد الأجهزة المحلية على القيام بعملها على أحسن وجه . وفي هذا الاطار يلعب ديوان المحاسبة الليبي دور رقابي ريادي مهم باعتباره الجهاز الرقابي الأول (المعنى بحماية المال العام من الفساد)، و يعرف ديوان المحاسبة بأنه " هيئة رقابية عليا تتمتع بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة تتبع السلطة التشريعية في الدولة".

المراجع

جبر ابراهيم الداعور، رامي احمد فروانة، " تقييم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية و الادارية الفلسطينية في الرقابة على اداء الجامعات الفلسطينية دراسة ميدانية"، (مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية و الادارية، العدد الاول، 2014).

- العقده، صالح و النوايسة، محمد (2020): "العوامل المؤثرة على اكتشاف الأخطاء والغش من وجهة نظر مدققي ديوان - 63 022 , المحاسبة الأردني", مجلة الادارة والاقتصاد, العدد 63
- العلمي, صباح سعد الدين عمر (2016): "دور الرقابة المالية والادارية كمدخل للتنمية والاصلاح في الدولة", ورقة عمل مقدمة علي، عبد الوهاب نصر، (2011)، مسؤولية مراجع الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسل الأموال مطلب حيوي لاستقرار أسواق المال العربية، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- محمد، عمر أحمد، 2013، دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة السورية دراسات ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 463-487، 29، العدد 2.
- نجيب طاهر عبد المخلافي، 2013، دور الجهاز المركزي اليمني للرقابة و المحاسبة في كشف الفساد المالي و الاداري، اطروحة دكتوراه منشورة، جامعة دمشق.
- صالح ابو بكر احمد الجازوي، 2015، " اثر استخدام المراجع الخارجي اللبي لأساليب المراجعة التحليلية في اكتشاف الغش و الاخطاء الجوهرية، (رسالة ماجستير منشورة جامعة بنغازي).
- شادن هاني عرار 2009، مدى التزام المدقق الخارجي في الاردن باجراءات و اختبارات تقييم مخاطر الاخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية"، (رسالة ماجستير منشورة، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا).
- ماجد محمد سليم هذاف، 2006، تقويم و تطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية و الادارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية (رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الاسلامية غزة).
- رامي احمد فروانة، 2011، "تقييم و تطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية و الادارية الفلسطيني في الرقابة على اداء الجامعات الفلسطينية دراسة ميدانية"، (رسالة ماجستير منشورة).
- سالمي ياسين 2015، المراجعة و المراقبة على المال العام في المؤسسات الادارية العمومية كأداة اصلاح و ترشيد عمليات الانفاق الحكومي، طالب دكتوراه، جامعة الجزائر.
- كفاح كاضم جاسم، 2013، ناظم شعلان جبار، دور اجهزة الرقابة المالية و مسؤولياتها في كشف الاحتيال في الكشوفات المالية، دراسة تطبيقية في الشركة العراقية لتصنيع و تسويق التمور، جامعة القادسية.
- العمر، معن خليل، (2004)، ((جرائم الاحتيال وآثارها في التنمية))، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- القبيلات، حمدي سليمان: (2011) مبادئ الإدارة المحلية وتطبيقها على المملكة الأردنية، دار أوئل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن. الطبعة الأولى.
- الكبيسي، عامر، (2005)، ((الفساد والعمولة - تزامن لا توأمة))، المكتب الجامعي الحديث، الرياض، المملكة العربية السعودية.

الكفرواي، عوف محمود: (1989) الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية الطبعة الأولى.
كليتجارد ، روبرت ، (1994) ، ((السيطرة على الفساد)) ، نقل ه إلى العربية: علي حسين حجاج ، دار البشير ، عمان ، الأردن.

لطفني ، أمين السيد أحمد ، (2005) ، ((مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة)) ، الدار الجامعية ، جمهورية مصر العربية..
مجيد: (2020) الرقابة الداخلية ودلالاتها في الحد من الفساد المالي: دراسة تطبيقية في جهات رقابية، "مجلة ، 60 22 - المنصور، العدد 04

محمد ، أحمد أنور ، (2001) ، ((الفساد والجرائم الاقتصادية في مصر)) ، مصر العربية للنشر والتوزيع ، القاهرة ، جمهورية مصر العربية.

محمد، عمر أحمد، 2013 ، دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة السورية دراسات ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 463- 487. ، 29 ، العدد 2

المطر، ماجد خلف محمد، 2013 ، مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بمعايير التدقيق الدولية في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية والاحتيال: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش، الأردن.
المومني، منذر، وبدور، جمال، 2008 ، مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (240) والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف ، الغش ومنعه، مجلة دراسات الجامعة الأردنية، المجلد العدد 35، 39-61

المراجع الأجنبية

Anella, D. (2020), "The effect of audit opinion, audit finding, and audit rectification on corruption level in Indonesian provinces year 2018", Ministry of education and culture faculty of economics universitas sriwijaya.

Magablih, A. M. (2018), "The role of internal financial controls, in raising the efficiency of the accounting and auditing of government revenue, expenditure control and corruption checking: the case of Jordan", International Journal of Asian Social Science, Vol. 8 No. 8, pp. 509-517.

Furkan, A. C., and Din, M. (2018), "Government Auditor Report, Transparency and Corruption Perception Index: Evidence from Local Governments in an Emerging Market", Journal of Economic & Management Perspectives, Vol.12 Issue 2, pp. 221-230.

Khasharmeh, Hussein Ali, (2009) An Empirical Study Of Qualification and Criteria Required of Public Auditors In Jordan, Global Journal of Business Research, Volume 3, Number 2, p39.

Blay, Allen, D. and Sneathen, L. Dwight, and Kizirian Tom. 2007. The Effect of Fraud and Going–Concern Risk on Auditors Assessments of the Risk of Material Misstatement and Resulting Audit Procedures, *International Journal of Auditing*, 11 (3): 149–163.

Al–Matarneh, Ghassan. 2011. The Commitment of Jordanian Auditors to Assess Audit Risks, *International Journal of Business and Management*, 6 (11): 267–274.

Khasharmeh, Hussein Ali, (2009) An Empirical Study Of Qualification and Criteria Required of Public Auditors In Jordan, *Global Journal of Business Research* , Volume 3 , Number 2,p39