مجلة العلوم البحتة والتطبيقية
Journal of Pure & Applied Sciences
www.Suj.sebhau.edu.ly ISSN 2521-9200
Received 11/06/2018 Revised 31/10/2018 Published online 14/12/2018

العوامل المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية (من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي)

*صالح ميلود خلاط[1] و فتحي رمضان موسى[2]
[1] قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة صبراتة، ليبيا
[2] قسم المحاسبة– الأكاديمية الليبية، ليبيا
*المراسلة: Dr.khallat@yahoo.com

الملخص هدفت الدراسة إلى معرفة وتحديد العوامل التي تفسّر ضعف دور وظيفة المراجعة الداخلية في مواجهة والحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية. ولتحقيق هذه الهدف تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدمت الاستبانة كوسيلة أساسية لجمع بيانات الدراسة والتي وزعت على مراجعي ديوان المحاسبة العاملين بالإدارة العامة وفرع طرابلس. وبعد تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة تم التوصل إلى نتيجة مفادها أن هناك مجموعة من العوامل التنظيمية والإدارية والقانونية والشخصية وراء ضعف دور المراجعة الداخلية في اكتشاف الفساد المالي والإداري والحد منه في المؤسسات الليبية. وبناء عليه تم تقديم مجموعة من التوصيات بهذا الخصوص.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، الفساد المالي والإداري، العوامل التنظيمية والإدارية والقانونية والشخصية.

Factors explaining the weakness of the internal audit's role in reducing financial and administrative corruption in Libyan institutions (From the viewpoint of auditors employed by the Libyan Audit Bureau)

*Saleh Miloud Khalat [1], Fathi Ramadan Mousa[2]
[1]Department of Accounting, Faculty of Economics, Sabratha University, Libya
[2]Department of Accounting- Libyan Academy, Libya
*Corresponding Author: Dr.khallat@yahoo.com

Abstract The purpose of this study is to find out and identify the factors that explain the weakness of the role of the internal audit function in facing and reduce the financial and administrative corruption in Libyan institutions. To achieve this goal a descriptive analytical approach was adopted, using the questionnaire as a primary means to collect data. The questionnaire distributed to the auditors employed by the Libyan Audit Bureau. After analyzing the data and testing hypotheses of the study, the findings reveals that there are a some of regulatory and administrative, legal, and personality factors behind the weakness of the role of internal audit in discovering the financial and administrative corruption and reduce it in Libyan institutions. Accordingly and based on these findings, some recommendations were provided.

Keywords: Internal auditing, financial and administrative corruption, regulatory and administrative, legal, and personality factors.

1- الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة : لقد أصبح الفساد المالي والإداري سمة بارزة من سمات العصر الحديث، حيث تُعد ظاهرة الفساد المالي والإداري ظاهرة عالمية واسعة الانتشار لا يكاد يخلو مجتمع من المجتمعات قديمها وحديثها منها مهما بلغ من مراحل النمو والتطور، فهي ظاهرة موجودة في كل المجتمعات ولكن بدرجات متفاوتة. فقد أصبحت هذه الظاهرة من الظواهر الخطيرة التي تواجه البلدان وعلى الأخص الدول النامية، باعتبارها بيئة خصبة لنموها بسبب الفقر والبطالة وانعدام الشفافية وضعف المنظومة القضائية وعدم الاستقرار السياسي وسيطرة قواعد البيروقراطية على مؤسسات الدولة. ومما لاشك فيه أن من بين الأسباب الرئيسة التي تساعد على انتشار الفساد هو ضعف نظم الرقابة الداخلية من المنظورين المالي والإداري، وكذا غياب قواعد الرقابة والمساءلة الإدارية والمحاسبية. وحيث أن المراجعة الداخلية تُعد أداة من أدوات الرقابة الداخلية الهامة والتي يمكن الاعتماد عليها في تقييم نظم الرقابة الداخلية وتقليل مخاطر الفساد المالي والإداري، وبالتالي فإن ضعف هذه الأداة سوف يساهم بشكل كبير في تفشي وتفاقم ظاهرة الفساد المالي والإداري في مؤسسات الدولة.

2-1 مشكلة الدراسة: تُعد ليبيا من الدول التي استشرى الفساد في مؤسساتها وأصبح ظاهرة تمثل تحدياً كبيراً يواجه بناء الدولة

والنهوض باقتصادها وتحقيق التنمية المستدامة. فبعد السابع عشر من فبراير 2011 تنامت ظاهرة الفساد المالي والإداري ووصلت إلى درجات مُريعة. حيث أسهم الوضع المتردي الذي تعانيه البلاد منذ ذلك التاريخ في تعزيز هذه الظاهرة في كافة مؤسسات الدولة بما في ذلك الشركات على اختلاف طبيعة أنشطتها، وعدم قدرة الأجهزة الرقابية على مكافحة هذه الظاهرة والحد منها والحفاظ على موارد الدولة من الاستنزاف وذلك بسبب الانفلات الأمني في البلاد من جهة وحالة الانقسام السياسي التي أدت إلى ظهور عدوى الانقسام في جميع قطاعات ومؤسسات الدولة من جهة أخرى. وفي هذا الصدد يشير تقرير ديوان المحاسبة الليبي لسنة 2016 إلى أن منظمة الشفافية الدولية تصنف ليبيا على أنها من أكثر ست دول فساداً في العالم بعد أن منحتها المنظمة 14 نقطة فقط من أصل 100 في النزاهة والشفافية في مؤشر مدركات الفساد الصادر عنها للعام 2016 [21]. وللحد من انتشار هذه الظاهرة وتفاقمها وخروجها عن السيطرة، كان لابد من مواجهتها بالأدوات والأساليب العلمية والتي من بينها وأهمها الحوكمة المؤسسية. ولاشك أن ذلك لن يتأتى إلا بتوافر الإرادة الصادقة التي يمكن معها تبني مثل هذه الأدوات إضافة إلى تفعيل دور الأجهزة الرقابية وإدخال حزمة من الإصلاحات لأغراض تحسين الأداء الاقتصادي والاجتماعي على المستوى الكلي. ومما لاشك فيه أن المراجعة الداخلية تعتبر إحدى آليات الحوكمة التي يمكن الاعتماد عليها في فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية وتقليل مخاطر الفساد المالي والإداري، وذلك إذا ما قُدم لها الدعم الكافي الذي يمكنها من القيام بدورها بكفاءة وفاعلية. وهنا لابد من الإشارة إلى أن تنامي ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية يرجع إلى عدة أسباب من أهمها: ضعف أو غياب دور المراجعة الداخلية وعدم كفاءة القائمين عليها، وهو ما تؤكده التقارير الصادرة عن ديوان المحاسبة والمتعلقة بأداء الجهات الخاضعة لرقابته للسنوات 2012، 2013، 2014،2015،2016 [17]،[18]،[19]،[20]،[21].

فمن خلال الاطلاع على تقارير ديوان المحاسبة للسنوات 2012، 2013، 2014، 2015، 2016، والمتعلقة بالفترة التي شهدت تنامي لظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية، يتضح أن جُل المخالفات والتجاوزات الواردة بتلك التقارير قد ساهم في وجودها ضعف دور المراجعة الداخلية. استناداً إلى ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

التساؤل الأول: ((هل يرجع ضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية إلى بعض العوامل الإدارية والتنظيمية؟)).

التساؤل الثاني:((هل يرجع ضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية إلى بعض العوامل القانونية؟)).

التساؤل الثالث: ((هل يرجع ضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية إلى بعض العوامل الشخصية؟)).

1- 3 هدف الدراسة: يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في معرفة وتحديد العوامل التي تفسّر ضعف دور وظيفة المراجعة الداخلية في مواجهة والحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية.

1- 4 أهمية الدراسة: تنبع أهمية هذه الدراسة من كون المراجعة الداخلية تعتبر إحدى أدوات الرقابة الداخلية التي من المفترض أن تلعب دوراً هاماً وحيوياً في اكتشاف الفساد المالي والإداري والحد منه خصوصاً في ظل تنامي ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية. وبالتالي سوف تساهم هذه الدراسة في معرفة العوامل التي تؤدي إلى ضعف دور المراجعة الداخلية، ومن ثم فهي دعوة للجهات المعنية بمعالجة تلك العوامل.

1- 5 فرضيات الدراسة: بالاعتماد على الإطار النظري للدراسة، واستناداً إلى تساؤلات الدراسة وهدفها، ومن خلال مراجعة الدراسات العلمية السابقة، يمكن صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:

الفرضية الأولى: يرجع ضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية إلى بعض العوامل الإدارية والتنظيمية.

الفرضية الثانية: يرجع ضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية إلى بعض العوامل القانونية.

الفرضية الثالثة: يرجع ضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية إلى بعض العوامل الشخصية.

1- 6 منهجية الدراسة: تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، حيث إنه من أكثر المناهج استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية، ولأنه يناسب المشكلة محل الدراسة. ويتضمن المنهج المتبع في هذه الدراسة خطوتين، تشمل الأولى مسحاً مكتبياً لمراجعة واستقصاء أدبيات الدراسة

والمتمثلة في الكتب والمقالات والبحوث والرسائل العلمية. في حين تم في الخطوة الثانية إجراء دراسة ميدانية بهدف جمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة بواسطة استمارة استبانة تم تصميمها لهذا الغرض .

1-7 نطاق الدراسة وحدودها: اقتصرت الدراسة على استطلاع آراء مراجعي ديوان المحاسبة، كونهم يمتلكون القدرة أكثر من غيرهم في تقييم واقع وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة، كما تقتصر نتائج الدراسة الميدانية على الفترة الزمنية التي أجريت فيها، حيث تم إجراء الدراسة الميدانية خلال الفترة الممتدة من شهر يوليو/2017 إلى شهر سبتمبر/2017.

1-8 تقسيمات الدراسة: في ضوء طبيعة البحث وهدفه وأهميته تم تقسيمه على النحو التالي:

1- الإطار العام للدراسة: وقد تناول هذا الجزء فكرة عامة عن الدراسة تشتمل على مقدمة، وتحديد المشكلة والهدف والأهمية والفرضيات والمنهجية ونطاق الدراسة وحدودها.

2- الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة: وقد خصص هذا الجزء لدراسة مفهوم الفساد المالي والإداري وأسبابه ومظاهره وآثاره ومتطلبات نجاح المراجعة الداخلية في الحد منه ونبذة مختصرة عن الفساد المالي والإداري في ليبيا بالإضافة إلى عرض الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع محل البحث.

3- الإطار العملي للدراسة: وقد كرس هذا الجزء لتحديد مجتمع الدراسة وعينته، وأساليب معالجة البيانات وتحليلها، وتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وعرض نتائج الدراسة وتوصياتها.

2- الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة: يتناول هذا الجزء من الدراسة الإطار النظري والذي يغطي مفهوم الفساد المالي والإداري، وأسبابه ومظاهره وآثاره، كما يقدم نبذة عن واقع الفساد المالي والإداري في ليبيا، ودور المراجعة الداخلية في الحد منه. إضافة إلى ذلك فإن هذا الجزء يتناول عرضاً مختصراً لبعض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الفساد المالي والإداري.

2-1 الإطار النظري للدراسة : يهدف هذا الجزء إلى تقديم الخلفية النظرية لموضوع الدراسة وذلك على النحو التالي:

2-1-1 مفهوم الفساد المالي والإداري: أن الفساد (Corruption) مصطلح يتضمن معاني عديدة في طياته حيث لا يوجد تعريف موحد وشامل للفساد يغطي كافة أبعاده ويحظي بموافقة جميع الكتّاب والباحثين والجهات والمنظمات الدولية ذات العلاقة. فقد عرفته منظمة الشفافية الدولية الفساد على أنه سوء استخدام الوظيفة في القطاع العام من أجل تحقيق مكاسب شخصية. أما صندوق النقد الدولي فيعرف الفساد على أنه علاقة الأيدي الطويلة المعتمدة التي تهدف إلى تحقيق مكاسب من هذا السلوك لشخص واحد أو لمجموعة ذات علاقة بالآخرين. في حين يعرفه البنك الدولي على أنه الاستغلال المقصود لتحريف التطبيق المخول به للقوانين والقواعد والأنظمة المرعية من أجل تحصيل منفعة شخصية. وفي موسوعة العلوم الاجتماعية فقد جاء تعريف الفساد على أنه استخدام النفوذ العام لتحقيق أرباح أو منافع خاصة، ويشتمل ذلك بوضوح على جميع أنواع رشاوى المسئولين. ومن خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف الفساد على أنه ارتكاب أعمال منافية للقوانين والنظم يتم فيه إساءة استخدام السلطة العامة أو الوظيفة العامة من أجل تحقيق مصالح اقتصادية أو اجتماعية لفرد معين أو لجماعة معينة. ومن أجل التعرف على طبيعة ومفهوم الفساد المالي والإداري سيتم ذلك على النحو التالي:

أولا: مفهوم الفساد المالي تباينت وجهات نظر الكتاب والباحثين في تحديد مفهوم الفساد المالي، فيعرفه البعض على أنه "مخالفة القانون بانتهاج طرق ملتوية غير قانونية لتحقيق مكاسب مالية، وفي الوقت نفسه هو جلب الأموال من طرق غير مشروعة أو إنفاقها في طرق غير مشروعة بما لا يحقق العدالة والمساواة" [3]. في حين يعرفه البعض الأخر بأنه "عبارة عن سلوك معين يتخذ صفة غير رسمية ويتمثل بالتجاوزات المالية ومخالفة القواعد والأنظمة والتعليمات التي تحكم العمل المالي في كافة القطاعات، تزامنا مع الضعف الحاصل بالنظام الرقابي وقلة الوازع الديني والأخلاقي لدى الأفراد"[10]. كما عرف الفساد المالي على أنه "الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها، ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية المختصة" [35].

مما سبق يتضح أن الفساد المالي هو الانحرافات المالية ومخالفة الأحكام والقواعد المعمول بها في الدولة والمؤسسات التابعة لها مع مخالفة ضوابط وتعليمات أجهزة الرقابة المالية.

ثانيا: مفهوم الفساد الإداري يعرف الفساد الإداري على أنه "استخدام السلطة العامة أو المنصب من أجل تحقيق أرباح أو مكاسب شخصية أو من أجل تحقيق مكانة اجتماعية وبالطريقة التي يترتب عليها مخالفة للتشريع ومعايير السلوك الأخلاقي والمهني" [4]. في حين يعرفه البعض الأخر بأنه " يتعلق بالانحرافات الوظيفية لموظفي القطاع العام والخاص على حد

سواء من خلال مخالفتهم للتشريع القانوني وضوابط القيم الفردية، وهو ما يرمز لاستغلال موظفي الدولة لمواقعهم وصلاحياتهم للحصول على مكاسب ومنافع بطرق غير مشروعة" [40]. كما يعرف الفساد الإداري بأنه "أي انحراف إداري وظيفي أو تنظيمي ومختلف المخالفات التي تصدر عن الموظف أثناء تأديته وظيفته في منظومة التشريعات والقوانين والضوابط ومنظومة القيم الفردية التي لا ترقى للإصلاح وسد الفراغ لتطوير التشريعات والقوانين التي تغتنم الفرصة للاستفادة من الثغرات"[15]. أما أحد الكُتاب فيعرفه على أنه " أزمة خلقية في السلوك تعكس خللاً في القيم وانحرافات في الاتجاهات على مستوى الضوابط والمعايير التي استقرت في حياة الجماعة وشكلت البناء القيمي في كيان الوظيفة العامة"[14]. وبناء على التعريفات السابقة يمكن تعريف الفساد الإداري بأنه استغلال العاملين في كافة أجهزة الدولة ومؤسساتها للسلطات الرسمية المخولة لهم والانحراف بها عن المصالح العامة، تحقيقاً لمصالح ذاتية وشخصية من أجل الحصول على مكاسب ومنافع بطرق غير مشروعة.

2-1-2 أسباب الفساد المالي والإداري هناك العديد من الأسباب التي يمكن أن تساهم في تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري، يمكن عرضها على النحو التالي:

أولاً: أسباب سياسية

1- محدودية قنوات التأثير الرسمية على قرارات الأجهزة الإدارية الحكومية وضعف المنافسة السياسية [2]،[25].

2- حصول فراغ في السلطة السياسية ناتج عن الصراع من أجل السيطرة على مؤسسات الدولة[41].

3- ضعف دور مؤسسات المجتمع المدني والمؤسسات الخاصة في الرقابة على الأداء الحكومي أو عدم تمتعها بالحيادية في عملها.

4- عدم الالتزام بمبدأ الفصل المتوازن بين السلطات الثلاث، التنفيذية والتشريعية والقضائية في النظام السياسي وطغيان السلطة التنفيذية على السلطة التشريعية[33].

5- غياب حرية الإعلام وعدم السماح لها أو للمواطنين بالوصول إلى المعلومات والسجلات العامة، مما يحول دون ممارستهم لدورهم الرقابي على أعمال الوزارات والمؤسسات العامة.

6- عدم استقرار الأوضاع السياسية أو فساد الأنظمة الحكومية، والتبعية السياسية، واختلاف الأحزاب والنظم التشريعية وعدم تناسبها وملاءمتها للظروف الاجتماعية والاقتصادية [15].

7- ضعف مؤسسات مكافحة الفساد الإداري، بالإضافة إلى تغافل الجهات الرقابية العامة عن التعامل مع الصفقات المشبوهة وعمليات السمسرة [22].

ثانيا: أسباب اجتماعية وثقافية

1- عدم انتشار الوعي الاجتماعي بمخاطر الفساد.

2- انتشار الثقافة الاستهلاكية.

3- سلبية القيم والعادات والتقاليد.

4- انتشار الجهل والأمية.

5- عدم الشعور بالمسؤولية والإحساس بالانتماء للوطن والإخلاص والحرص على المال العام [30].

ثالثاً: أسباب اقتصادية

1- عدم توزيع الثروة في المجتمع بشكل عادل إضافة إلى ما تحمله البيئة الاقتصادية من سوء الأوضاع المعيشية للعاملين الناجمة عن عدم العدالة في منح الرواتب والأجور [2].

2- نمو اقتصادي منخفض وغير منتظم وما يترتب عنه من أوضاع اقتصادية متردية وارتفاع تكاليف المعيشة [25].

3- ازدياد معدلات البطالة بين الشباب.

4- ضخامة حجم بعض المشاريع الحكومية وخاصة تلك التي تتطلب نفقات ومصاريف كبيرة تغري الموظفين الطامعين إلى جني الأرباح الطائلة [31].

رابعاً: أسباب إدارية وتنظيمية

1- ضعف نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة.

2- عدم وجود ضوابط تقيد حرية تصرف المسئولين في المال العام.

3- ضعف القيادات الإدارية وعدم نزاهتها وسوء اختيار العاملين وسوء توزيع السلطات والمسؤوليات وعدم وضوح التعليمات وسوء تقويم أداء الأفراد والمنظمات [2].

4- عدم وجود سياسات منظمة وضابطة للتصرفات المالية.

5- ضعف أجهزة الرقابة في الدولة وعدم استقلاليتها.

6- عدم توفر المعلومات(الشفافية) عن الأداء بما يمكن من خلالها التعرف على حالات الفساد عند حدوثها [26].

7- تهاون الإدارة في معالجة الانحرافات والفساد وعدم تطبيق الجزاءات الرادعة.

خامساً: أسباب قانونية وتشريعية

1- غياب الآليات والمؤسسات التي تتعامل مع الفساد وغموض التشريعات وتعددها أو عدم العمل بها[25].

2- ضعف السلطة القضائية وعدم القابلية للمساءلة بسبب غياب استقلالية السلطة القضائية وأجهزة المراجعة [31].

3- وجود نظم بيروقراطية بالغة التعقيد يساهم في انتشار الفساد المالي والإداري.

4- عدم استقرار البيئة القانونية والتشريعية التي تحكم المؤسسات الحكومية [31].

5- سوء صياغة القوانين واللوائح المنظمة للعمل وذلك نتيجة لغموض مواد القوانين أو تضاربها في بعض الأحيان [15].

6- غياب قواعد العمل والإجراءات المكتوبة ومدونات السلوك للموظفين في قطاعات العمل العام والخاص وهو ما يفتح المجال لممارسة الفساد.

سادساً: أسباب شخصية

1- ضعف الوازع الديني وعدم التمسك بمبادئ الشريعة الإسلامية، وغياب الضمير نظراً لضعف الإيمان [15].

2- حب الترف و الطمع والجشع، وغياب القدوة الحسنة [22].

3- تأثير بعض الخصائص الشخصية كمسببات للفساد مثل العمر، والمستوى التعليمي والخبرة والجنس. فمثلاً: حاجات الموظف الشاب الكثيرة قد تكون سببا لممارسات مالية وإدارية فاسدة.

2-1-3 مظاهر الفساد المالي والإداري وآثاره تشير العديد من المصادر إلى أن الفساد المالي والإداري يمكن أن يأخذ أحد أو بعض المظاهر التالية [7]،[32]،[27]،[39]، [33]،[28]،[16].

1- الرشوة: ومعناها حصول الشخص على منفعة تكون مالية في الغالب لتمرير أو تنفيذ أعمال مخالفة للنظم والقوانين والتشريعات.

2- المحسوبية: وتعني إمرار ما تريده بعض التنظيمات أو الأحزاب أو المناطق والأقاليم التي تتمتع بالأغلبية دون استحقاقهم لها أصلاً.

3- المحاباة: ومعناها تفضيل جهة على أخرى بغير وجه حق كما يحدث في منح المقاولات وفي مجال إعطاء الصفقات وعقود الاستئجار والاستثمار.

4- الوساطة: أي تدخل شخص ذو نفوذ (وظيفي أو تنظيم سياسي) لصالح من لا يستحق التعيين أو إحالة العقد أو إشغال المنصب أو ... الخ. ويرى البعض أن المجتمعات النامية أكثر تأثرا بها وبممارساتها من المجتمعات المتقدمة، وذلك لبيئتها الحضارية والاجتماعية القائمة على استمرار العلاقات الأولية التقليدية وما يرتبط بها من قيم ومعايير ثقافية وعمق مشاكلها الاجتماعية و الاقتصادية و الإدارية[31].

5- الابتزاز والتزوير: ويتمثل في استغلال الشخص للمركز الذي يشغله في الحصول على الأموال بتبريرات قانونية أو إدارية أو إخفاء التعليمات النافذة على الأشخاص المعنيين كما يحدث في دوائر الضريبة ، أو تزوير بعض الشهادات والوثائق.

6- الإسراف ونهب المال العام: وذلك من خلال استغلال الموقع الوظيفي للتصرف بأموال الدولة بشكل سري من غير وجه حق أو تمرير السلع عبر منافذ السوق السوداء أو تهريب الثروة النفطية. ويتمثل نهب المال العام في منح التراخيص والإعفاءات الجمركية والضريبية لأشخاص أو شركات غير مؤهلة أو غير كفؤة وبدون وجه حق وبشكل غير نزيه وغير عادل هدفه إرضاء من هم في السلطة أو تحقيق مصالح متبادلة.

7- تهريب الأموال: يمثل أحد مظاهر الفساد المالي عندما يتم الاستيلاء على الأموال بطريقة غير مشروعة من قبل بعض المسئولين الكبار وذلك من خلال استخدام نفوذه وصلاحياته بموجب القانون وتحويلها إلى الخارج.

8- تبييض الأموال: ويرتبط هذا الشكل بتهريب الأموال، حيث أن المسئول عندما يستولي على المال العام يحاول إدخالها إلى المجرى المالي الاقتصادي بهدف إعطائها الصفة الشرعية. وتصبح كأنها أموال مكتسبة بطريقة مشروعة. ويتم من خلال استخدام عملية التحويل عن طريق المصارف.

9- مخالفة القواعد والأحكام المالية والقانونية: ويكون ذلك من خلال الافتقار إلى النزاهة والشفافية في التصرفات المالية، وتحدث عندما تكون هناك علاقات عاطفية أو اجتماعية بين المسئولين الكبار وأشخاص آخرين متمثلين بأقربائهم أو أولادهم فيتم إحالة الصفقات المالية والمشاريع لهم بهدف الحصول على الأموال وليس تنفيذاً للصفقة أو غيرها.

10- الإهمال الوظيفي وعدم المحافظة على أسرار العمل.

11- كثرة وتعقد الإجراءات الإدارية والتباطؤ في إنجاز المعاملات: وخاصة المعاملات المهمة والمستعجلة.

12- عدم تحمل المسئولية: كامتناع الموظف عن أداء العمل المطلوب منه أو عدم القيام به على الوجه الصحيح، أو التأخير في أداء العمل بالتراخي والكسل، والتهرب من الإمضاءات والتوقيعات وغيرها.

13- عدم الالتزام بأوامر وتعليمات الرؤساء: أي عدم طاعة أوامر الرئيس وإظهار العدوانية نحوه، البحث عن المنافذ والأعذار لعدم تنفيذ أوامر الرئيس وغيرها. يتضح من خلال مظاهر الفساد السابقة إن للفساد آثارا ومضاعفات تؤثر في

نسيج المجتمع وسلوكيات الأفراد ويعيد صياغة نظام القيم المجتمعية، فعلى الصعيد الاقتصادي في البلدان النامية الفقيرة، يؤدي الفساد إلى تخفيض النمو الاقتصادي، ويعيق التنمية الاقتصادية، ويقوض الشرعية السياسية، ويعمل على زيادة حدة الاستقطاب الاجتماعي من خلال تدهور عدالة توزيع الدخل والثروة، مما يقلل من الكفاءة المجتمعية ويعطل فرص التنمية، ويوطد أسس سوء الحكم من خلال التزاوج بين السلطة السياسية والثروة بحيث تصبح غاية نسق الحكم ضمان مصالح القلة المهيمنة، وبما ينعكس على تهميش الغالبية وإقصائها. وهي عواقب تفاقم بدورها من الفقر، وانعدام العدالة، وعدم الاستقرار السياسي [42]. وهذا ما يؤكده البعض بالقول بأن الفساد يعيق النمو الاقتصادي من خلال الاستئثار بالفائض الاقتصادي وهروب الأموال خارج البلد وما يتبعه من ضعف الاستثمار وقلة فرص العمل وزيادة البطالة والفقر. كما يترتب على انتشار ظاهرة الفساد سوء تخصيص لموارد المجتمع العامة، لأنها سوف تتجه صوب أوجه الإنفاق التي لا تحظى بأولوية الإنفاق العام من وجهة نظر المجتمع [25]. كما يرى البعض الأخر أن للفساد أثر مباشر على حجم ونوعية موارد الاستثمار الأجنبي لما تنطوي عليه هذه الاستثمارات من إمكانات نقل المهارات والتكنولوجيا، فقد أثبتت الدراسات أن الفساد يضعف هذه التدفقات الاستثمارية وقد يعطلها، وبالتالي يُسهم في تدني حجم الضرائب ومن ثم تراجع مؤشرات التنمية البشرية خاصة فيما يتعلق بمؤشرات التعليم والصحة [29]. في حين يشير البعض إلى أن ظاهرة الفساد تمتد أثارها لتطال كافة أفراد المجتمع وقطاعاته، ذلك أن لها تأثير مباشر على اقتصاد الدولة باعتبارها تعرقل عجلة التنمية الاقتصادية، إضافة إلى أنها تؤدي إلى اختلال التركيبة الاجتماعية للمجتمع، كما أنها تعمل على اعتياد الأفراد لسلوكيات يرفضها كل مجتمع ينشد المحافظة على ما بُني عليه من قيم ومبادئ، ناهيك عن تأثيرها على الحياة السياسية حيث تختل قواعد اللعبة السياسية وتبرز أنظمة وهيئات معتمدة على سيطرة رأس المال والرشوة [31].

2-1-4 المراجعة الداخلية ومتطلبات نجاحها في الحد من الفساد المالي والإداري لقد تطورت المراجعة الداخلية من وظيفة رقابية يقوم من خلالها المراجع الداخلي بفحص المستندات المالية، وذلك بالاعتماد على خبرته الشخصية إلى وظيفة يؤدي من خلالها وظيفته بالاعتماد على مجموعة من المعايير والتوصيات الصادرة عن مجمع المراجعين الداخليين (IIA). حيث حظيت المراجعة الداخلية باهتماماً متزايداً أدى إلى تطويرها من مجرد وظيفة تهتم بفحص الجوانب المالية فقط إلى وظيفة تهتم بفحص وتقييم جميع المجالات والأنشطة داخل المنظمة. ونتج عن ذلك تطور مفهوم المراجعة الداخلية بحيث أصبحت نشاط تقويمي واستشاري مستقل وتأكيد موضوعي مصمم لكي يضيف قيمة ويحسن عمليات المنظمة، وهي تساعد المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال مدخل منتظم ومنضبط، لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة [43].وبناء على ما تقدم فإن المراجعة الداخلية تعتبر من أهم أدوات الرقابة الداخلية التي تستخدمها معظم المنظمات بهدف ضمان دقة بياناتها المالية والمحاسبية و للتأكد والتحقق من مدى التزام وحداتها الإدارية بمختلف أنشطتها وأحجامها بالسياسات العامة والأنظمة المالية والإدارية واللوائح والقرارات والتعليمات المتعلقة بنشاط المنظمة. كما تهدف المراجعة الداخلية إلى حماية أصول المنظمة من السرقة والضياع والتلاعب وسوء الاستخدام، وضمان الاستخدام الأمثل للموارد المادية والبشرية المتاحة بالمنظمة. إضافة إلى التأكد من مدى تحقيق المنظمة لأهدافها. فمما لاشك فيه أنَّ المراجعة الداخلية تساعد المنظمة على توفير نظم رقابة فعالة من خلال قيامها بالتقييم لمدى كفاءة وفعالية هذه النظم والعمل على التحسين والتطوير المستمر لها بما يمكنها من الحد من الفساد المالي والإداري.

من خلال الاطلاع على الأدب المحاسبي فإنه ولضمان نجاح المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري، ينبغي توافر مجموعة من المتطلبات يمكن عرضها على النحو التالي:

1- متطلبات إدارية وتنظيمية:

- ضمان استقلالية المراجعة الداخلية.
- دعم وتأييد الإدارة العليا للمراجعة الداخلية والاهتمام بتوصياتها.
- تناسب الصلاحيات الممنوحة لوظيفة المراجعة الداخلية مع حجم المسؤوليات الملقاة على عاتقها.
- وجود دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المتبعة في إدارة المراجعة الداخلية كمرشد لأداء أعمال المراجعة.
- تمكن المراجعين الداخليين من الحصول على المعلومات التي يحتاجونها لإتمام عمليات المراجعة.
- دقة وكفاية خطط وبرامج عمل المراجعة الداخلية.
- توافر الموارد البشرية والمادية اللازمة لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية.
- توافر نظم إدارية معتمدة مبنية على أسس سليمة.

- توافر فريق عمل متخصص في المراجعة الداخلية ممن يتوافر فيهم التأهيل والخبرة والمهارة التي تمكنهم من أداء أعمالهم بصورة سليمة.
- وجود إشراف جيد ومناسب على أعمال المراجعين الداخليين.
- وجود ضوابط ومعايير محددة لاختيار وتعيين المراجعين الداخليين.
- توافر البرامج التدريبية والتعليمية اللازمة لرفع كفاءة المراجعين الداخليين.
- وجود نظام للحوافز المادية والمعنوية الذي يشجع المراجعين الداخليين على القيام بأعمالهم على الوجه الأكمل.
- استخدام التكنولوجيا الحديثة في أداء العمل.
- وجود تنسيق بين إدارة المراجعة الداخلية والإدارات محل المراجعة.
- كفاية مجال ونطاق عمل المراجعة الداخلية.
- التعاون والتنسيق بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.
- القيام بالفحص والتقييم الداخلي والخارجي لجودة أداء أعمال المراجعة الداخلية.
- رفع تقارير المراجعة الداخلية إلى الإدارة العليا.

2- متطلبات قانونية:

- توافر القوانين والتشريعات المنظمة لعمل المراجعة الداخلية على مستوى الدولة.
- وجود وثيقة مكتوبة ومعتمدة تحدد أهداف واختصاصات ومسئوليات ومجال عمل المراجعة الداخلية.
- وجود تشريعات تحدد علاقة المراجعة الداخلية بالأجهزة الرقابية بالدولة.
- وجود تنظيم مهني للمراجعة الداخلية في ليبيا.
- توافر المعايير والإرشادات المحلية التي تنظم عمل المراجعة الداخلية.
- توافر التعليمات والضوابط الداخلية التي تنظم عمل المراجعة الداخلية.
- وجود المساءلة التي تخضع لها وظيفة المراجعة الداخلية.
- وجود وسائل الحماية القانونية للمراجعين الداخليين.
- الاسترشاد بالمعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية لأداء أعمال المراجعة الداخلية.

3 - متطلبات شخصية:

- توافر الوازع الديني لدى المراجعين الداخليين.
- القدرة لدى المراجعين الداخليين على اكتشاف الفساد المالي والإداري.
- التزام المراجعين الداخليين بآداب وسلوك وأخلاقيات العمل.
- الشعور بالولاء والانتماء الوظيفي لدى المراجعين الداخليين.
- الجدية والمثابرة في أداء العمل.
- فهم واجبات ومسئوليات المراجعة الداخلية من الأطراف ذات العلاقة.
- إطلاع وإلمام المراجعين الداخليين بالمعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.
- توافر الوعي بأهمية المراجعة الداخلية لدى مسئولي الإدارة العليا.
- قيام المراجعين الداخليين بصورة مستمرة بزيادة كفاءة وفعالية وجودة خدماتهم.
- توافر التأهيل العلمي لدى المراجعين الداخليين.
- توافر الخبرة العملية لدى المراجعين الداخليين.
- بذل المراجعين الداخليين للعناية المهنية الواجبة عند أداء أعمالهم.
- امتلاك المراجعين الداخليين لمهارات استخدام تقنيات الحاسوب التي تساعده في أداء أعمال المراجعة الداخلية.
- توافر مهارات الاتصال والتعامل مع الآخرين لدى المراجعين الداخليين.
- عدم تأثر المراجع الداخلي بعامل الصداقات والعلاقات الشخصية في المؤسسة التي يعمل فيها.
- عدم تأثر المراجعين الداخليين بمصالحهم الشخصية عند أداء أعمالهم.
- مقاومة المراجعين الداخليين للمساومة في حالة اكتشاف أي نوع من أنواع الفساد المالي والإداري.

2-1-5 نبذة مختصرة عن الفساد المالي والإداري في ليبيا

تعتبر ظاهرة الفساد المالي والإداري من أكبر التحديات التي تواجه مؤسسات الدولة الليبية لاسيما في السنوات السبع الأخيرة التي تميزت بتفكك مؤسسات الدولة وضعفها بسبب الأوضاع التي تمر بها البلاد بعد أحداث السابع عشر من فبراير 2011، وما ترتب عنها من انقسام سياسي وفراغ أمني وعدم قدرة الأجهزة الرقابية على اتخاذ الإجراءات القانونية الرادعة لمحاسبة ومعاقبة متسببي ومرتكبي الفساد المالي والإداري. ومما لا شك فيه أن هذه الظاهرة تُعد عقبة كبيرة من شأنها أن تعرقل عجلة التنمية الاقتصادية وتحول دون تطوير قطاعات المجتمع وتحقيق الانتعاش الاقتصادي. وتجدر الإشارة إلى أنّ ليبيا تُعد من الدول التي استشرى فيها الفساد خلال الأعوام الماضية وأصبح من التحديات الكبرى التي تواجه بناء مؤسسات الدولة والنهوض بالواقع الاقتصادي، حيث استفحلت ظاهرة

الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية بعد عام 2011 بسبب ضعف دور الأجهزة الرقابية وغياب الشفافية والمحاسبة، إضافة إلى عدم تطبيق الإجراءات الكفيلة بمعالجة هذه الظاهرة. وأسهم الوضع المتردي الذي تعانيه البلاد منذ فبراير 2011 في تعزيز ظاهرة الفساد في كافة مؤسسات الدولة، وعدم قدرة الأجهزة الرقابية على مكافحتها والحد منها والحفاظ على موارد الدولة من الاستنزاف حتى وصلت إلى درجة مُريعة لم تعد خافية على أحد ولم يُعد بالإمكان التستر عليها أو تمويهها، خصوصاً بعد أن احتلت ليبيا المراتب الأخيرة في السُلم العالمي للدول الأكثر فساداً في العالم بعد أن منحتها منظمة الشفافية الدولية (Transparency International Report) 14 نقطة فقط من أصل 100 في النزاهة والشفافية في مؤشر مدركات الفساد الصادر عنها للعام 2016. حيث تُشير تقارير المنظمة الدولية للشفافية المنشورة خلال الفترة من 2003 إلى 2016 إلى ارتفاع مؤشر الفساد في ليبيا خلال هذه الفترة. فقد تضمن تقرير المنظمة بشأن مؤشرات الفساد لعام 2016 والذي يبين الأداء السيئ للعديد من دول العالم، مسحا شمل 176 دولة، حيث يُظهر التقرير أنَّ ليبيا ضمن الدول العشر الأكثر فساداً بالعالم، متقاسمة بذلك الترتيب 170 مع السودان واليمن لتسجل تراجعاً عن عام 2015 حيث كان ترتيبها 161 من بين 168 دولة [44]. فقد أدت هذه الظاهرة إلى آثار سلبية مختلفة على المسار التنموي، وعرقلت مسيرة تطور كافة قطاعات الدولة وعدم تحقيق الأهداف التي تسعى إليها. حيث تأثر الاقتصاد الليبي بظاهرة الفساد المالي والإداري التي بدأت تنخر في مؤسسات الدولة وتسببت في إهدار الأموال والثروات والطاقات إلى الحد الذي عجزت معه الدولة في مواجهة وتحجيم هذه الظاهرة. وهنا لابد من الإشارة إلى أن تنامي ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية يرجع إلى العديد من أسباب حدوث هذه الظاهرة والمشار إليها سابقاً والتي من أهمها: ضعف نظم الرقابة الداخلية، إضافة إلى ضعف أو غياب دور المراجعة الداخلية وعدم كفاءة القائمين عليها، وهو ما تؤكده التقارير الصادرة عن ديوان المحاسبة والمتعلقة بأداء الجهات الخاضعة لرقابته(أنظر تقارير ديوان المحاسبة الليبي للسنوات: 2012، 2013، 2014، 2015، 2016). فمن خلال الاطلاع على تقارير ديوان المحاسبة للسنوات 2012، 2013، 2014، 2015، 2016، والمتعلقة بالفترة التي شهدت تنامي لظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية، يتضح أن جُل المخالفات والتجاوزات الواردة بتلك التقارير قد ساهم في وجودها ضعف دور نظم الرقابة الداخلية والتي تعتبر المراجعة الداخلية إحدى أهم أدواتها. إضافة إلى ذلك فقد أكدت نتائج إحدى الدراسات على تزايد معدل الفساد في ليبيا خلال الفترة من 2008 إلى 2012، وأن الجهات العامة تعاني من قصور وضعف في نظم الرقابة الداخلية. كما أكدت النتائج على أن عدد كبير من القضايا التي تناولتها تقارير الديوان خلال سنوات الدراسة تتعلق بموضوعات مثل التزوير واستخدام مستندات مزورة ووهمية، وصرف المال العام في غير الأغراض المخصصة له أو المبالغة في صرفه[9].

2-2 الدراسات السابقة: من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية لموضوعها، فقد تم الاطلاع على العديد من الدراسات والأبحاث السابقة للإفادة من بعض الدراسات ذات العلاقة بالموضوع محل الدراسة. وفيما يلي أهم الدراسات والأبحاث التي تناولت ذلك:

دراسة الكروي بعنوان دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي (واقع ومعوقات) – دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان[10]. هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، من خلال التعرف على العوامل التي تساعد على انتشار ظاهرة الفساد المالي، وتحديد المعوقات التي تحد من قدرة هذا النظام في تشخيص حالات الفساد المالي. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها، أنه على الرغم من وجود معوقات تحد من قدرة نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، إلا أن هناك دور ايجابي لهذا النظام في تلك الشركات.

دراسة جاسم بعنوان دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري(دراسة استقصائية لنظام الرقابة الداخلية في مديرية الموارد المائية في محافظة ميسان)[23]. تم إجراء هذه الدراسة بهدف التعرف على قدرة نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في الحد من مظاهر الفساد المالي والإداري، من خلال بيان مقومات وأهداف الرقابة والتدقيق الداخلي، والتعرف على مفهوم الفساد المالي والإداري وتحديد صوره ومسبباته وآثاره إضافة إلى تقويم دور أجهزة الرقابة والتدقيق في الحد من تلك الظاهرة. وقد أجريت هذه الدراسة في مديرية الموارد المائية في محافظة ميسان بالعراق. وتوصلت الدراسة إلى أن وجود نظام رقابة داخلية وجهاز تدقيق داخلي فعال داخل المنشأة من شأنه أن يقلل من عمليات التلاعب والهدر في المال العام وحماية الموجودات وتقليل فرص وجود

مظاهر الفساد المالي والإداري واكتشاف الأخطاء فور حدوثها، وتبين أن هناك عدم التزام من قبل المنشأة ببعض المعايير الواجب إتباعها، إضافة إلى عدم توفر بعض الكوادر الرقابية والتنفيذية المختصة، وتبين أن هناك أسباب سياسية واجتماعية وثقافية أسهمت في نشوء ظاهرة الفساد المالي والإداري وأن لهذه الظاهرة آثار سلبية خطيرة. **دراسة القطيسي بعنوان الفساد المالي وأوجه القصور في الرقابة على المال العام في ليبيا [9]**. هدفت هذه الدراسة إلى تحليل المخالفات والملاحظات الواردة في تقارير ديوان المحاسبة في محاولة من الباحث لتشخيص وإبراز مواطن الضعف في نظام الرقابة المالية والنظام المحاسبي والتي ساهمت في حدوث تلك المخالفات والملاحظات. حيث أستخدم الباحث منهج تحليل المحتوى من خلال تحليل محتوى التقارير السنوية الصادرة عن ديوان المحاسبة الليبي للسنوات 2008-2012 وتحليل الملاحظات الواردة بها. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تزايد معدل الفساد في ليبيا خلال سنوات الدراسة، إضافة إلى أن الجهات العامة تعاني من قصور وضعف في نظم الرقابة الداخلية. كما أكدت النتائج على أن عدد كبير من القضايا التي تناولتها تقارير الديوان خلال سنوات الدراسة تتعلق بموضوعات مثل التزوير واستخدام مستندات مزورة ووهمية، وصرف المال العام في غير الأغراض المخصصة له أو المبالغة في صرفه. **دراسة النعامي بعنوان مجالات مساهمة المراجع الداخلي والخارجي ولجان المراجعة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة بقطاع غزة-دراسة تحليلية تطبيقية على الشركات المساهمة بقطاع غزة – فلسطين[12]**.هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مجالات مساهمة المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ولجان المراجعة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة (قطاع البنوك) بقطاع غزة. وقدم الباحث مجموعة من النتائج أهمها: إن من مهمات إدارة المراجعة الداخلية فحص مدى الالتزام بالسياسات والتعليمات المالية والإدارية، وكذلك الالتزام بالقوانين والتشريعات. كما أظهرت النتائج أن لجنة المراجعة تؤدي دوراً مهماً ورئيسياً في زيادة كفاءة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة. **دراسة لبيب بعنوان نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال-دراسة ميدانية[38]**.أجريت هذه الدراسة بهدف عرض أوجه القصور في عمل أداء مهنة المراجعة الداخلية وتحليلها، وتقديم إطار متكامل لضوابط الكفاءة المطلوبة لمواجهة ظاهرة الفساد، وقدمت الدراسة مجموعة من النتائج أهمها: أن جهود دعم دور مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي تعتمد على تطوير مبادئ التطبيق الأمثل لبيئة الرقابة على الشركات المساهمة، والعمل على تحقيق أكبر قدر ملائم من الاستقلالية للمراجع الداخلي، وتفعيل دور لجان المراجعة، بالإضافة إلى تطوير معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية. كما أكدت الدراسة على أن واقع الحال العملي لمهنة المراجعة الداخلية يشير إلى عدم توافر المنظمات المهنية في كثير من الدول والمشرفة على تنظيم شئون المهنة، وكذلك عدم اكتساب إدارة المراجعة الداخلية للموقع التنظيمي المناسب، وعدم قيام معظم المنشآت بتوفير الكفاءات المهنية المناسبة لإدارة المراجعة الداخلية. **دراسة بحر بعنوان الفساد الإداري: المسببات والعلاج دراسة تطبيقية على المستشفيات الكبرى في قطاع غزة[13]**. تناولت هذه الدراسة موضوع مسببات وعلاج الفساد الإداري كدراسة تطبيقية في القطاع العام على مستشفيات قطاع غزة. وتوصل الباحث إلى أن الوضع الاقتصادي والسياسي والتنشئة الاجتماعية السيئة تلعب دوراً أساسياً في وجود الفساد الإداري. كما أوضحت الدراسة أن القوانين والأنظمة غير الواضحة تساعد على وجود الفساد الإداري. وأوضح الباحث أن الوضع السياسي والأمني أحد أهم الأسباب الرئيسية للفساد الإداري في فلسطين. **دراسة جبريل بعنوان الفساد الإداري عائق الإدارة والتنمية والديمقراطية بالتطبيق على ليبيا[24]**. تم إجراء هذه الدراسة لمعرفة أسباب الفساد الإداري كعائق للإدارة والتنمية والديمقراطية بالتطبيق على ليبيا. وتوصلت الدراسة إلى أن من أهم الأسباب المحتملة للفساد الإداري التي تأتي بالمرتبة العليا هي الوضع المعيشي وقلة المرتبات وتليها ضعف الرقابة العامة وعدم وجود الرجل المناسب في المكان المناسب ثم تليها القرارات الخاطئة. **دراسة العفيفي بعنوان مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العاملة في قطاع غزة)[8]**. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في كشف ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العاملة في قطاع غزة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: انخفاض أهمية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة بدرجة كبيرة، وارتفاع تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية يحول بدرجة كبيرة دون تطبيقها. **دراسة عبدالمغيث بعنوان دور المراجعة الداخلية في الحد من مخالفات التزوير**

والاختلاس في القطاع العام – دراسة تطبيقية[36]. تمثلت أهداف الدراسة في أهمية وضرورة وجود المراجعة الداخلية بالمؤسسات والوحدات الحكومية التي تمكنهم من الحد وتقليل الاختلاسات والتزوير. وقد توصل الباحث إلى عدة نتائج منها: تعتمد جهود دعم دور وظيفة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي والإداري على تطوير مبادئ التطبيق الأمثل لمنظومة الرقابة على تحقيق أكبر قدر من الاستقلالية للمراجعة الداخلية. كما أن عدم وجود قانون للمراجعة الداخلية واعتمادها على اللوائح المنظمة للعمل يؤدي إلى عدم تطور للمراجعة الداخلية وحمايتها وتحقيق استقلاليتها. وعلاوة على ما تقدم فإن الفجوة المتزايدة بفعل التضخم بين الدخول النقدية للعاملين في الدولة واحتياجاتهم المالية الحقيقية لمواجهة متطلبات الحياة، أدى إلى تقوية الدافع لارتكاب صور الفساد لصعوبة سد الفجوة بأساليب مشروعة، وعدم تنفيذ الإجراءات الجنائية من واقع تقارير المراجعة الداخلية، وتأخيرها إلى سنوات عديدة أو تسويتها يؤدي إلى زيادة الاعتداء على المال العام. **دراسة علوان بعنوان تأثير العدالة التنظيمية على انتشار الفساد الإداري[37].** هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير غياب العدالة التنظيمية على انتشار ظاهرة الفساد الإداري بين أوساط العاملين في المجمع الإداري بمدينة سرت بليبيا. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير للعدالة التنظيمية بأبعادها الثلاثة (التوزيعية، الإجرائية، التعاملية) على انتشار ظاهرة الفساد الإداري. وأن من بين أسباب غياب تلك العدالة نظام الاختيار والتعيين، ونظام تقييم الأداء، ونظام الحوافز المستخدم في المنظمات العامة محل الدراسة. **دراسة المدلل بعنوان دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)[11].** تناولت هذه الدراسة دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالشركات العامة الفلسطينية. وكان من أهم نتائج الدراسة: أن وحدات التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة تقوم بدور جيد في ضبط الأداء المالي والإداري والمساهمة بدعم حوكمة الشركات من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم ودعم إدارة المخاطر وقياس كفاءة وفاعلية الأداء، وأنه توجد علاقة بين توفر درجة كافية من الاستقلالية لوحدة التدقيق الداخلي وبين ضبط الأداء المالي بالشركات المساهمة العامة. **دراسة أبوبكر بعنوان دور المراجعة الداخلية في دعم الهيكل الرقابي بالوحدات الاقتصادية[1].** هدفت الدراسة إلى تحليل واقع وظيفة المراجعة الداخلية من خلال التعرف على أسباب ضعف أدائها بالوحدات الاقتصادية. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: أن ضعف المراجعة الداخلية بالوحدات الاقتصادية يرجع إلى نقص المؤهلات العلمية والخبرات العملية وعدم الاهتمام بالتعليم المهني المستمر إضافة إلى عدم توافر الصلاحيات والضمانات الكافية لعمل المراجع الداخلي. كما أكدت النتائج أن المراجعة الداخلية تقتصر فقط على المراجعة الحسابية، وأن مكاتب وأقسام المراجعة الداخلية لا تقوم بإصدار تقارير منتظمة عن متابعة وتقييم النشاط بهذه الوحدات. من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث يمكن استخلاص الآتي:

أ) تناولت الدراسات السابقة مجموعة من الموضوعات يمكن عرضها على النحو التالي:

1. دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي والإداري والحد منه.
2. مجالات مساهمة المراجع الداخلي والخارجي ولجان المراجعة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي.
3. ضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال.
4. أسباب الفساد الإداري وطرق علاجه.
5. مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية.
6. دور المراجعة الداخلية في الحد من مخالفات التزوير والاختلاس في القطاع العام.
7. تأثير العدالة التنظيمية على انتشار الفساد الإداري.
8. دور وظيفة المراجعة الداخلية في ضبط الأداء المالي والإداري.
9. دور المراجعة الداخلية في دعم الهيكل الرقابي بالوحدات الاقتصادية.

ب) يلاحظ من خلال سرد نتائج الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع الدراسة الحالية أن النتائج متقاربة مع مراعاة الاختلاف في البيئة لكل دراسة، حيث بينت في مجملها مدى أهمية وضرورة وجود المراجعة الداخلية في مختلف التنظيمات في مواجهة ظاهرة الفساد المالي والإداري.

ج) على الرغم من أهمية النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة إلا أنها لم تتعرض للعوامل المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري من

وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة. وهذا ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

3- الإطار العملي للدراسة:

3-1 مجتمع الدراسة وعينته يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة، ونظراً للظروف الأمنية التي تمر بها البلاد وكبر حجم مجتمع الدراسة، فقد تم اختيار عينة عشوائية من المراجعين العاملين بالإدارة العامة وفرع طرابلس، حيث تم توزيع عدد (100) استبانة على أفراد عينة الدراسة، أسترجع منها (72) استبانة صالحة للتحليل.

3-2 أساليب معالجة البيانات وتحليلها تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية في معالجة البيانات وتحليلها:

1- **اختبار كرونباخ ألفا (α) للصدق والثبات**

اختبار كرونباخ ألفا (α) هو اختبار يبين مصداقية إجابات مفردات العينة على عبارات الاستبيان المقاسة بمقياس واحد ، حيث كلما كانت قيم معامل كرونباخ ألفا كبيرة أكبر من (0.60) فيدل على مصداقية إجابات مفردات العينة[6].

2- **اختبار ولكوكسون حول المتوسط (Wilcox on – test)** يستخدم اختبار ولكوكسون لاختبار الفرضيات الإحصائية المتعلقة بمتوسط مجتمع الدراسة(μ) إذا كانت بيانات عينة الدراسة وصفية قابلة للترتيب أو كمية ولا تتبع التوزيع الطبيعي **لذلك تم استخدام هذا الاختبار لاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من عبارات الاستبيان** [34].

3- **اختبار Z حول المتوسط** يستخدم اختبار **(Z)** حول المتوسط لاختبار الفرضيات الإحصائية المتعلقة بمتوسط المجتمع إذا كانت بيانات العينة كمية وحجم العينة كبير . **لذلك تم استخدام هذا الاختبار لاختبار فرضيات الدراسة** [5].

3-3 تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة بعد تجميع استمارات الاستبيان تم استخدام الطريقة الرقمية في ترميز البيانات حيث تم ترميز الإجابات كما بالجدول رقم (1).

جدول رقم (1) توزيع الدرجات على الإجابات المتعلقة بالمقياس الخماسي

الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

من خلال بيانات الجدول رقم (1) يكون متوسط درجة الموافقة (3). فإذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة يزيد معنوياً عن (3) فيدل على ارتفاع درجة الموافقة . أما إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة يقل معنويا عن(3) فيدل على انخفاض درجة الموافقة، في حين إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة لا تختلف معنويا عن (3) فيدل على أن درجة الموافقة متوسطة، وبالتالي سوف يتم اختبار ما إذا كان متوسط درجة الموافقة تختلف معنويا عن (3) أم لا. وبعد الانتهاء من ترميز الإجابات و إدخال البيانات الأولية باستخدام حزمة البرمجيات الجاهزة (Statistical (SPSS Package for Social Science) تم استخدام هذه الحزمة في تحليل البيانات الأولية على النحو التالي:

أولاً: قياس ثبات أداة الدراسة وصدقها

أ) صدق الأداة: من أجل التأكد من أنّ العبارات التي تتكون منها الاستبانة يمكن أن تؤدي إلى جمع البيانات اللازمة للدراسة، فقد تمّ اختبار الصدق الظاهري لها من خلال عرضها على مجموعة من المحكمين المتخصصين، من أجل معرفة مدى ملائمة ووضوح عبارات الاستبانة للمشاركين في الدراسة، حيث قُدمت مجموعة من الملاحظات أدت إلى تعديل الاستبانة حتى أصبحت على الصورة الحالية.

ب) ثبات الأداة: من أجل اختبار ثبات الأداة، فقد تم استخدام اختبار كرونباخ ألفا (α) فوجد أن قيم معامل كرونباخ ألفا(α) لكل مجموعة من العبارات كما هي بالجدول رقم (2).

جدول رقم (2) نتائج اختبار كرونباخ ألفا

ت	المجموعة	عدد العبارات	قيمة معامل ألفاء
1	العوامل الإدارية والتنظيمية	19	0.946
2	العوامل القانونية	9	0.905
3	العوامل الشخصية	17	0.951
4	جميع العوامل	45	0.963

من خلال بيانات الجدول أعلاه، يلاحظ أن قيم معامل كرونباخ ألفا (α) لكل محور من محاور استمارة الاستبيان ولجميع المحاور أكبر من (0.60) وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين إجابات مفردات العينة على كل محور من محاور استمارة الاستبيان ولجميع المحاور في استمارة الاستبيان. مما يزيد من الثقة في النتائج التي سوف نحصل عليها.

ثانيا: خصائص مفردات عينة الدراسة

1- توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمـــي

الجدول التالي يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي .

جدول رقم (3) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة %
دكتوراه	2	2.78

ماجستير	16	22.22
بكالوريوس	40	55.55
دبلوم عالي	10	13.89
دبلوم متوسط	4	5.56
المجموع	**72**	**100.00**

من خلال بيانات الجدول السابق يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس ويمثلون نسبة (55.55 %) من مجموع مفردات عينة الدراسة، يليهم ممن مؤهلهم العلمي ماجستير ويمثلون نسبة (22.22%) من مجموع مفردات عينة الدراسة، في حين كانت نسبة (13.89%) منهم مؤهلهم العلمي دبلوم عالي، أما من مؤهلهم العلمي دبلوم متوسط فيمثلون نسبة (5.56%) من مجموع مفردات عينة الدراسة، والباقي مؤهلهم العلمي دكتوراه. وهذا يدل على إن معظم مفردات العينة مؤهلين علمياً لتعبئة الاستبيان وهذا يزيد الثقة في النتائج التي سوف تتوصل إليها الدراسة.

2- توزيع مفردات عينة الدراسة حسب التخصص يبين الجدول رقم (4) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص .

جدول رقم (4) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	العدد	النسبة %
محاسبة	62	86.11
إدارة أعمال	1	1.39
تمويل ومصارف	8	11.11
اقتصاد	1	1.39
المجموع	**72**	**100.00**

من خلال بيانات الجدول رقم (4) يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة تخصصهم محاسبة ويمثلون نسبة (86.11%) من مجموع مفردات عينة الدراسة، ثم يليه ممن تخصصهم تمويل ومصارف ويمثلون نسبة (11.11%) من مجموع مفردات عينة الدراسة، والباقي ممن تخصصهم إدارة أعمال واقتصاد ويمثلون نسبة (2.78%) من مجموع مفردات عينة الدراسة. وهذا يدل على إن معظم مفردات العينة تخصصهم محاسبة ولهم دراية بموضوع الدراسة الأمر الذي سوف يعطي الثقة في النتائج التي سوف يتم التوصل إليها.

3- توزيع مفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

الجدول رقم (5) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة .

جدول رقم (5) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة %
من 5 إلى 10 سنوات	22	30.56
من 11 إلى 15 سنة	26	36.11
أكثر من 15 سنة	24	33.33
المجموع	**72**	**100.00**

من خلال بيانات الجدول أعلاه، يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة سنوات خبرتهم من 11 إلى 15 سنة ويمثلون نسبة (36.11%) من مجموع مفردات عينة الدراسة. ثم يليه ممن سنوات خبرتهم أكثر من 15 سنة ويمثلون نسبة (33.33%) من مجموع مفردات عينة الدراسة والباقي ممن سنوات خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات ويمثلون نسبة(30.56%) من مجموع مفردات عينة الدراسة. وهذا يعطي مؤشراً ايجابياً لصالح الدراسة حيث أن نسبة (69.44%) من مجموع مفردات العينة تزيد خبرتهم عن (10 سنوات) وهذا يدل على أن هؤلاء المستجيبين على علم بموضوع الدراسة.

ثالثا : اختبار فرضيات الدراسة

1- العوامل الإدارية والتنظيمية المفسرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية لاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بالعوامل الإدارية والتنظيمية المفسرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية تم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3)، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (6) ، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لكل عبارة على النحو التالي: **الفرضية الصفرية** متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3). **مقابل الفرضية البديلة** متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3).

جدول رقم (6) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بالعوامل الإدارية والتنظيمية المفسرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية

ت	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية
1	عدم وجود استقلالية كاملة لدى المراجعين الداخليين.	4.18	.738	-6.889	.000
2	عدم اهتمام الإدارة العليا بتوصيات المراجعة الداخلية.	4.10	.675	-6.964	.000
3	عدم تناسب الصلاحيات الممنوحة لوظيفة المراجعة الداخلية مع حجم المسؤوليات الملقاة على عاتقها.	3.89	.618	-6.897	.000

4	عدم وجود دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المتبعة في إدارة المراجعة الداخلية كمرشد لأداء أعمال المراجعة.	3.93	.757	-6.421	.000
5	عدم تمكن المراجعين الداخليين من الحصول على المعلومات التي يحتاجونها لإتمام عمليات المراجعة.	3.90	.653	-6.734	.000
6	عدم دقة وكفاية خطط وبرامج عمل المراجعة الداخلية.	3.97	.581	-7.173	.000
7	عدم توافر الموارد البشرية والمادية اللازمة لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية.	3.85	.705	-6.429	.000
8	عدم توافر نظم إدارية معتمدة مبنية على أسس سليمة.	3.90	.754	-6.343	.000
9	عدم توافر فريق عمل متخصص في المراجعة الداخلية ممن يتوافر فيهم التأهيل والخبرة والمهارة التي تمكنهم من أداء أعمالهم بصورة سليمة.	3.90	.842	-6.098	.000
10	عدم وجود إشراف جيد ومناسب على أعمال المراجعين الداخليين.	3.86	.698	-6.526	.000
11	عدم وجود ضوابط ومعايير محددة لاختيار وتعيين المراجعين الداخليين.	3.99	.760	-6.535	.000
12	عدم توافر البرامج التدريبية والتعليمية اللازمة لرفع كفاءة المراجعين الداخليين.	3.99	.722	-6.628	.000
13	غياب نظام للحوافز المادية والمعنوية الذي يشجع المراجعين الداخليين على القيام بأعمالهم على الوجه الأكمل.	3.92	.645	-6.804	.000
14	ضعف استخدام التكنولوجيا الحديثة في أداء العمل.	3.94	.625	-6.941	.000
15	عدم وجود تنسيق بين إدارة المراجعة الداخلية والإدارات محل المراجعة.	3.96	.680	-6.727	.000
16	عدم كفاية مجال ونطاق عمل المراجعة الداخلية.	3.72	.697	-6.078	.000
17	ضعف التعاون والتنسيق بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.	3.68	.668	-6.031	.000
18	عدم القيام بالفحص والتقييم الداخلي والخارجي لجودة أداء أعمال المراجعة الداخلية.	3.96	.659	-6.818	.000
19	عدم رفع تقارير المراجعة الداخلية إلى الإدارة العليا.	3.72	.843	-5.454	.000

من خلال بيانات الجدول رقم (6) يلاحظ أن الدلالات المحسوبة أقل من مستوى المعنوية (0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن متوسط المقياس (3) لجميع العبارات المتعلقة بالعوامل الإدارية والتنظيمية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية. لذلك ترفض الفرضية الصفرية لهذه العبارات وتقبل الفرضية البديلة لها، وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (3)، فهذا يدل على ارتفاع درجات الموافقة على هذه العبارات.

ولاختبار الفرضية المتعلقة بالعوامل الإدارية والتنظيمية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (7)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لكل عبارة على النحو التالي :

الفرضية الصفرية المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة لا يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3). **الفرضية البديلة** المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3).

جدول رقم (7) نتائج اختبار(Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بالعوامل الإدارية والتنظيمية التي تؤدي إلى ضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
العوامل الإدارية والتنظيمية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية.	3.9137	.49878	15.545	71	.000

من خلال بيانات الجدول رقم (7) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (15.545) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.9137) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى وجود عوامل إدارية وتنظيمية مفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية، يمكن ترتيبها حسب أهميتها النسبية وفقاً للمتوسط الحسابي على النحو التالي:

- عدم وجود استقلالية كاملة لدى المراجعين الداخليين.
- عدم اهتمام الإدارة العليا بتوصيات المراجعة الداخلية.
- عدم وجود ضوابط ومعايير محددة لاختيار وتعيين المراجعين الداخليين.

- عدم توافر البرامج التدريبية والتعليمية اللازمة لرفع كفاءة المراجعين الداخليين.
- عدم دقة وكفاية خطط وبرامج عمل المراجعة الداخلية.
- عدم وجود تنسيق بين إدارة المراجعة الداخلية والإدارات محل المراجعة.
- عدم القيام بالفحص والتقييم الداخلي والخارجي لجودة أداء أعمال المراجعة الداخلية.
- ضعف استخدام التكنولوجيا الحديثة في أداء العمل.
- عدم وجود دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المتبعة في إدارة المراجعة الداخلية كمرشد لأداء أعمال المراجعة.
- غياب نظام للحوافز المادية والمعنوية الذي يشجع المراجعين الداخليين على القيام بأعمالهم على الوجه الأكمل.
- عدم تمكن المراجعين الداخليين من الحصول على المعلومات التي يحتاجونها لإتمام عمليات المراجعة.
- عدم توافر نظم إدارية معتمدة مبنية على أسس سليمة.
- عدم توافر فريق عمل متخصص في المراجعة الداخلية ممن يتوافر فيهم التأهيل والخبرة والمهارة التي تمكنهم من أداء أعمالهم بصورة سليمة.
- عدم تناسب الصلاحيات الممنوحة لوظيفة المراجعة الداخلية مع حجم المسؤوليات الملقاة على عاتقها.
- عدم وجود إشراف جيد ومناسب على أعمال المراجعين الداخليين.
- عدم توافر الموارد البشرية والمادية اللازمة لتنفيذ مهام المراجعة الداخلية.عدم كفاية مجال ونطاق عمل المراجعة الداخلية.
- عدم رفع تقارير المراجعة الداخلية إلى الإدارة العليا.
- ضعف التعاون والتنسيق بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.

2- العوامل القانونية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية الجدول رقم (8) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بالعوامل القانونية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي. ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بالعوامل القانونية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية تم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3)، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (8)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لكل عبارة على النحو التالي:

الفرضية الصفرية متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3). **مقابل الفرضية البديلة** متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3). **جدول رقم (8) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بالعوامل القانونية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية .**

ت	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	غياب كثير من القوانين والتشريعات المنظمة لعمل المراجعة الداخلية على مستوى الدولة.	3.97	.649	-6.924	.000
2	عدم وجود وثيقة مكتوبة ومعتمدة تحدد أهداف واختصاصات ومسئوليات ومجال عمل المراجعة الداخلية.	3.88	.838	-6.052	.000
3	عدم وجود تشريعات تحدد علاقة المراجعة الداخلية بالأجهزة الرقابية بالدولة.	3.82	.828	-5.910	.000
4	عدم وجود تنظيم مهني للمراجعة الداخلية في ليبيا.	3.88	.730	-6.392	.000
5	غياب المعايير والإرشادات المحلية التي تنظم عمل المراجعة الداخلية.	4.01	.702	-6.781	.000
6	غياب التعليمات والضوابط الداخلية التي تنظم عمل المراجعة الداخلية.	3.89	.640	-6.798	.000
7	غياب المساءلة التي تخضع لها وظيفة المراجعة الداخلية.	3.97	.604	-7.075	.000
8	انعدام أو ضعف وسائل الحماية القانونية للمراجعين الداخليين.	3.89	.640	-6.825	.000
9	عدم الاسترشاد بالمعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية لأداء أعمال المراجعة الداخلية.	4.01	.661	-6.982	.000

من خلال بيانات الجدول رقم (8) يلاحظ أن الدلالات المحسوبة أقل من مستوى المعنوية (0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن متوسط المقياس (3) لجميع العبارات المتعلقة بالعوامل القانونية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية. لذلك ترفض الفرضية الصفرية لهذه العبارات وتقبل الفرضية البديلة لها، وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (3)، فهذا يدل على ارتفاع درجات الموافقة على هذه العبارات. ولاختبار الفرضية المتعلقة بالعوامل القانونية المفسرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في

المؤسسات الليبية تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (9)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها **على النحو التالي :** الفرضية الصفرية: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بالعوامل القانونية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية لا يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3). الفرضية البديلة: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بالعوامل القانونية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية يختلف معنويا عن متوسط المقياس (3).

جدول رقم (9) نتائج اختبار(Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بالعوامل القانونية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية .

البيان

المتوسط العام

الانحراف المعياري

إحصائي الاختبار

الدلالة المحسوبة

العوامل القانونية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية

3.9244 .9030 14.789 .000

من خلال بيانات الجدول رقم (9) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (14.789) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.9244) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى وجود عوامل قانونية مفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية يمكن ترتيبها حسب أهميتها النسبية وفقاً للمتوسط الحسابي على النحو التالي :-

- غياب المعايير والإرشادات المحلية التي تنظم عمل المراجعة الداخلية.
- عدم الاسترشاد بالمعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية لأداء أعمال المراجعة الداخلية.
- غياب كثير من القوانين والتشريعات المنظمة لعمل المراجعة الداخلية على مستوى الدولة.
- غياب المساءلة التي تخضع لها وظيفة المراجعة الداخلية.
- غياب التعليمات والضوابط الداخلية التي تنظم عمل المراجعة الداخلية.
- انعدام أو ضعف وسائل الحماية القانونية للمراجعين الداخليين.
- عدم وجود وثيقة مكتوبة ومعتمدة تحدد أهداف واختصاصات ومسئوليات ومجال عمل المراجعة الداخلية.
- عدم وجود تنظيم مهني للمراجعة الداخلية في ليبيا.
- عدم وجود تشريعات تحدد علاقة المراجعة الداخلية بالأجهزة الرقابية بالدولة.

3- العوامل الشخصية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية. لاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بالعوامل الشخصية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية تم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3)، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (10)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لكل عبارة على النحو التالي: **الفرضية الصفرية** متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3).

مقابل الفرضية البديلة متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3).

جدول رقم (10) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بالعوامل الشخصية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية

ت	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	ضعف الوازع الديني لدى المراجعين الداخليين.	3.88	.821	-6.037	.000
2	عدم قدرة المراجعين الداخليين على اكتشاف الفساد المالي والإداري.	3.74	.856	-5.449	.000
3	عدم التزام المراجعين الداخليين بآداب وسلوك وأخلاقيات العمل.	3.68	.784	-5.444	.000
4	ضعف الولاء والانتماء الوظيفي لدى المراجعين الداخليين.	3.79	.730	-6.157	.000
5	افتقار المراجعين الداخليين إلى الجدية والمثابرة في أداء العمل.	3.83	.732	-6.310	.000
6	عدم فهم واجبات ومسئوليات المراجعة الداخلية من الأطراف ذات العلاقة.	3.83	.732	-6.284	.000

7	عدم إطلاع وإلمام المراجعين الداخليين بالمعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.	4.07	.757	-6.706	.000
8	ضعف الوعي بأهمية المراجعة الداخلية لدى مسئولي الإدارة العليا.	4.03	.691	-6.915	.000
9	عدم قيام المراجعين الداخليين بصورة مستمرة بزيادة كفاءة وفعالية وجودة خدماتهم.	4.04	.615	-7.127	.000
10	عدم توافر التأهيل العلمي لدى المراجعين الداخليين.	3.99	.760	-6.571	.000
11	ضعف الخبرة العملية لدى المراجعين الداخليين.	3.99	.796	-6.357	.000
12	عدم بذل المراجعين الداخليين للعناية المهنية الواجبة عند أداء أعمالهم.	3.85	.643	-6.733	.000
13	عدم امتلاك المراجعين الداخليين لمهارات استخدام تقنيات الحاسوب التي تساعده في أداء أعمال المراجعة الداخلية.	3.92	.622	-6.903	.000
14	ضعف مهارات الاتصال والتعامل مع الآخرين لدى المراجعين الداخليين.	3.81	.573	-6.901	.000
15	تأثير عامل الصداقات والعلاقات الشخصية للمراجع الداخلي في المؤسسة التي يعمل فيها.	3.76	.639	-6.463	.000
16	تأثر المراجعين الداخليين بمصالحهم الشخصية عند أداء أعمالهم.	3.79	.670	-6.399	.000
17	تعرض المراجعين الداخليين للمساومة في حالة اكتشاف أي نوع من أنواع الفساد المالي والإداري.	3.92	.707	-6.564	.000

من خلال بيانات الجدول رقم (10) يلاحظ أن الدلالات المحسوبة أقل من مستوي المعنوية (0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن متوسط المقياس (3) لجميع العبارات المتعلقة بالعوامل الشخصية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية. لذلك ترفض الفرضية الصفرية لهذه العبارات وتقبل الفرضية البديلة لها، وحيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (3)، فهذا يدل على ارتفاع درجات الموافقة على هذه العبارات.

ولاختبار الفرضية المتعلقة بالعوامل الشخصية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (11)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي :**الفرضية الصفرية** المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بالعوامل الشخصية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية لا يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3).

الفرضية البديلة المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بالعوامل الشخصية المفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3).

جدل رقم (11) نتائج اختبار(Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بالعوامل الشخصية المفسرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
العوامل الشخصية المفسرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية	3.8766	.53833	13.818	71	.000

من خلال بيانات الجدول رقم (11) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (13.818) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.8766) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى وجود عوامل شخصية مفسّرة لضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية يمكن ترتيبها حسب أهميتها النسبية وفقاً للمتوسط الحسابي على النحو التالي :-

- عدم إطلاع وإلمام المراجعين الداخليين بالمعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.
- عدم قيام المراجعين الداخليين بصورة مستمرة بزيادة كفاءة وفعالية وجودة خدماتهم.
- ضعف الوعي بأهمية المراجعة الداخلية لدى مسئولي الإدارة العليا.
- عدم توافر التأهيل العلمي لدى المراجعين الداخليين.
- ضعف الخبرة العملية لدى المراجعين الداخليين.
- عدم امتلاك المراجعين الداخليين لمهارات استخدام تقنيات الحاسوب التي تساعدهم في أداء أعمال المراجعة الداخلية.

- تعرض المراجعين الداخليين للمساومة في حالة اكتشاف أي نوع من أنواع الفساد المالي والإداري.
- ضعف الوازع الديني لدى المراجعين الداخليين.
- عدم بذل المراجعين الداخليين للعناية المهنية الواجبة عند أداء أعمالهم.
- افتقار المراجعين الداخليين إلى الجدية والمثابرة في أداء العمل.
- عدم فهم واجبات ومسئوليات المراجعة الداخلية من الأطراف ذات العلاقة.
- ضعف مهارات الاتصال والتعامل مع الآخرين لدى المراجعين الداخليين.
- ضعف الولاء والانتماء الوظيفي لدى المراجعين الداخليين.
- تأثر المراجعين الداخليين بمصالحهم الشخصية عند أداء أعمالهم.
- تأثير عامل الصداقات والعلاقات الشخصية للمراجع الداخلي في المؤسسة التي يعمل فيها.
- عدم قدرة المراجعين الداخليين على اكتشاف الفساد المالي والإداري.
- عدم التزام المراجعين الداخليين بآداب وسلوك وأخلاقيات العمل.

3-4 نتائج الدراسة وتوصياتها

أولا: نتائج الدراسة بتحليل بيانات الدراسة الميدانيةباستخدام بعض الأساليب الإحصائية تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- وجود اتفاق بين المشاركين في الدراسة على أن العوامل الإدارية والتنظيمية تعتبر أحد أسباب ضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية.

2- وجود اتفاق بين المشاركين في الدراسة على أن العوامل القانونية تعتبر أحد أسباب ضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية.

3- وجود اتفاق بين المشاركين في الدراسة على أن العوامل الشخصية تعتبر أحد أسباب ضعف دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الليبية.

ثانياً: توصيات الدراسة بناء على النتائج التي توصلت إليها الدراسة يمكن التوصية بما يلي:

1- قيام الجهات ذات العلاقة بدراسة أوجه الضعف في العوامل التنظيمية والإدارية ومعالجتها بما يساهم في زيادة فعالية وكفاءة وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية.

2- قيام الجهات ذات العلاقة بدراسة أوجه الضعف في العوامل القانونية ومعالجتها بما يساهم في زيادة فعالية وكفاءة وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية.

3- قيام الجهات ذات العلاقة بدراسة أوجه الضعف في العوامل الشخصية ومعالجتها بما يساهم في زيادة فعالية وكفاءة وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية.

4- دعم الدور الذي تقوم به وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية من خلال إيلاء الأهمية لها من قبل الإدارة العليا وتذليل كافة المعوقات التي تحد من قدرتها في تشخيص حالات الفساد المالي والإداري، لكي تكون قادرة على ضبط كافة المخالفات المالية والإدارية التي قد تحدث.

5- القيام بتقييم وتطوير إجراءات المراجعة الداخلية بصورة مستمرة بما يوفر لها صلاحيات واسعة لفحص ومراجعة كافة الأنشطة بما يجعلها قادرة على تشخيص حالات الفساد المالي والإداري والقضاء عليها.

6- تنظيم شؤون مهنة المراجعة الداخلية، بإنشاء الجمعية المهنية المسئولة عن ذلك، والتي تتولى بدورها وضع آليات مزاولة المهنة وإصدار معايير الأداء المهني.

7- إجراء المزيد من الدراسات التي تبحث في إيجاد حلول عملية للمعوقات التي تحد من قدرة وظيفة المراجعة الداخلية في القيام بمهامها.

قائمة المصادر والمراجع:

[1]- عبدالعزيز عبيد أبوبكر " دور المراجعة الداخلية في دعم الهيكل الرقابي بالوحدات الاقتصادية"، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية، أكاديمية الدراسات العليا- طرابلس، 22-2005/2/24 ، منشورات الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، 2005.

[2]- صوفي إيمان ؛ مريم، قوراري مريم، " أخلاقيات العمل كأداة للحد من ظاهرة الفساد الإداري في الدول النامية"، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر - بسكرة - الجزائر 6-2012/5/7.

[3]- عصام البشير، "الفساد المالي وأثره على الفرد والمجتمع"، 2013، متاح على شبكة المعلومات الدولية:
https:// www.almahidara.com

[4]- فيحاء عبدالخالق البكوع ؛ منهل مجيد أحمد، " تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية- دراسة نظرية تحليلية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 92، 2012.

[5]- عبدالحميد عبدالمجيد البلداوي " الإحصاء للعلوم الإدارية والتطبيقية"، الطبعة الأولى، (عمان، دار الشرق، 1997).

[6]- محمود مهدي البياتي، " تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS"، الطبعة الأولى، (عمان، دار الحامد، 2005).

[7]- عدنان محمد الضمور ، " الفساد المالي والإداري كأحد محددات العنف في المجتمع – دراسة مقارنة" ، الطبعة الأولى، (عمان ، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، ب.ت).

[8]- مؤمن محمد العفيفي، " مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية – دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العاملة بقطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة – الجامعة الإسلامية، غزة – فلسطين، 2009.

[9]- عبدالغني أحمد الفطيسي، " الفساد المالي وأوجه القصور في الرقابة على المال العام في ليبيا " ، مجلة الجامعة – جامعة الزاوية، المجلد 1، العدد 16، 2014.

[10]- أسعد جاسم الكروي،" دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي (واقع ومعوقات) – دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان – الأردن، 2015.

[11]- يوسف سعيد المدلل، " دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري – دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة،كلية التجارة – الجامعة الإسلامية، غزة – فلسطين، 2007.

[12]- علي سليمان النعامي، " مجالات مساهمة المراجع الداخلي والخارجي ولجان المراجعة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة بقطاع غزة – فلسطين"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 52، 2014.

[13]- يوسف بحر (2011)، " الفساد الإداري: المسببات والعلاج-دراسة تطبيقية على المستشفيات الكبرى في قطاع غزة"، مجلة جامعة الأزهر بغزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 13، العدد1، 2011.

[14]- بليغ بشر، مفهوم الفساد الإداري، 2014. متاح على شبكة المعلومات الدولية:
https:// m.facebook.com/yefern.news/posts/727152143993112

[15]- سامية بعيسي؛ برني ميلود،" دور ثقافة التطوير الذاتي للموظفين في تطويق الفساد- مدخل التحلي بأخلاقيات العمل"، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة – الجزائر 6-2012/5/7.

[16]- نجلاء محمد بكر، " الفساد الإداري وانعكاساته على الأداء الاقتصادي"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 3، 2009.

[17]- تقرير ديوان المحاسبة الليبي لسنة 2012.

[18]- تقرير ديوان المحاسبة الليبي لسنة 2013.

[19]- تقرير ديوان المحاسبة الليبي لسنة 2014.

[20]- تقرير ديوان المحاسبة الليبي لسنة 2015.

[21]- تقرير ديوان المحاسبة الليبي لسنة 2016.

[22]- إبراهيم توهامي؛ ليتيم ناجي، " قراءة تحليلية في مضامين وأبعاد ودلالات الفساد الإداري في المؤسسات العمومية الجزائرية"، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة – الجزائر 6-2012/5/7.

[23]- فائز عبدالحسن جاسم، " دور نظم الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري- دراسة استقصائية لنظام الرقابة الداخلية في مديرية الموارد المائية في محافظة بيسان"، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 16، 2014.

[24]- عبدالقادر جبريل، الفساد الإداري عائق الإدارة في التنمية والديمقراطية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي- بريطانيا، 2010.

[25]- حوحو حسينة؛ دبابش رفيعة، " الإجراءات المتخذة لمكافحة الفساد المالي والإداري في برنامج الدعم الفلاحي"، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة – الجزائر 6-2012/5/7.

[26]- عبدالرزاق خليل؛ عبدي نعيمة، " معالجة الفساد الإداري والمالي بين أسس الاقتصاد الإسلامي والحكم الراشد- دراسة تحليلية من منظور التنمية المستدامة"،الملتقى الدولي حول:مقومات تحقيق التنمية المستدامة في الاقتصاد الإسلامي، جامعة الأغواط- الجزائر 3-2012/12/4.

[27]- بن رجم محمد خميسي؛ حليمي حكيمة، " الفساد المالي والإداري: مدخل لظاهرة غسيل الأموال وانتشارها"،

الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة – الجزائر 6-2012/5/7.

[28]- فريد خميلي؛ شوكال عبدالحكيم،" الحوكمة والفساد الإداري والمالي"، الملتقى الدولي حول: الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة- الجزائر 18-2009/11/19.

[29]- مسعود دراوسي ؛ محمد ضيف الله الهادي، " فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة – الجزائر 6-2012/5/7.

[30]- إنصاف محمود رشيد؛ رافعة إبراهيم الحماني؛ عدنان سالم الأعرجي، " فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق – دراسة تطبيقية على جامعة الموصل"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية، المجلد 4، العدد 8، 2012.

[31]- نقماري سفيان " الإطار الفلسفي والتنظيمي للفساد الإداري والمالي"، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة – الجزائر 6-2012/5/7.

[32]- عمر شريف، " التدقيق وتحديات الفساد المالي في المؤسسة"، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة – الجزائر 6-2012/5/7.

[33]- مفتاح صالح؛ معارفي فريدة، " الفساد الإداري والمالي – أسبابه، مظاهره، ومؤشرات قياسه"، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة – الجزائر 6-2012/5/7.

[34]- سمير كامل عاشور؛ سامية أبوالفتوح" الاختبارات اللامعلمية" ، الطبعة الأولى (معهد الإحصاء)، 1995.

[35]- طلوع عبدالإله،" الفساد المالي والإداري"، 2016، متاح على شبكة المعلومات الدولية:

https:// www.akharsettat.com/katab-w-arae/63n-htm/

[36]- سناء كامل عبدالمغيث، " دور المراجعة الداخلية في الحد من مخالفات التزوير والاختلاس في القطاع العام – دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، 2009.

[37]- قاسم نايف علوان، " تأثير العدالة التنظيمية على انتشار الفساد الإداري"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 7، 2007.

[38]- خالد محمد لبيب، " نحو إطار متكامل الضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة الفساد المالي في قطاع الأعمال"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 40، العدد 1، 2012.

[39]- مبروك، رايس؛ مشري فريد؛ نسيب انفال، " الحوكمة المصرفية كآلية لمواجهة الفساد الإداري مع الإشارة إلى حالة الجزائر"، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة – الجزائر 6-2012/5/7.

[40]- محمد، سعاد عبدالله محمد،" الفساد المالي والإداري في العراق"، النزاهة- نشرة دورية، العدد 3، 2007.

[41]- عبد ناصر ناصر، " تفكيك ظاهرة الفساد " مجلة النبأ، العدد 80، 2006.

[42]- الاقتصادي الأداء على الفساد تأثير – مفيد ذنون يونس،" العراق، الموصل، جامعة الرافدين، تنمية مجلة للحكومة"، 101، 2010. ، العدد 32 المجلد

[43]- The Institute of Internal Auditors, " Definition of Internal Auditing ". 2009.

موقع معهد (مجمع) المراجعين الداخليين على شبكة المعلومات الدولية (*https://www.theiia.org*) تاريخ الزيارة 2017/09/05 .

[44]- International Transparency, "Corruption Perceptions Index", 2016.

متاح على شبكة المعلومات الدولية:

تاريخ الزيارة 2017/08/27