Journal of Libyan Academy Bani Walid 2026
مجلة الأكاديمية الليبية بني وليد
e-ISSN: 3104-3860
Volume 2, Issue 5, 2026, Pages: 710-729
Website: https://journals.labjournal.ly/index.php/Jlabw/index

Obstacles to Improving Accounting Performance Efficiency in Government Supervisory Bodies: A Field Study on the Libyan Audit Bureau

Abdulla m Abdulla Eladli *
Department of Administrative and Financial Sciences, College of Technical Sciences Derna, Libya
*Email: abdullaeladli@gmail.com

معوقات تحسين كفاءة الأداء المحاسبي في الأجهزة الرقابية الحكومية: دراسة ميدانية على ديوان المحاسبة الليبي

عبدالله محمد عبدالله العدلى*
قسم العلوم الإدارية والمالية، كلية العلوم التقنية درنة، ليبيا

Received: 25-07-2026	**Accepted:** 04-10-2026	**Published**: 17-10-2026
Copyright: © 2026 by the authors. This article is an open-access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY) license (https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

Abstract

This study investigates the grammatical evidential use of the Prophetic Hadith inThis study aims to identify the main obstacles that hinder the improvement of accounting performance efficiency in government supervisory bodies and to measure the degree of their impact, with an application to the Libyan Audit Bureau as the supreme financial audit institution of the state. The study adopted the descriptive-analytical approach and used a questionnaire as the main data collection instrument, distributed to a sample of auditors, accountants and section heads working in the Bureau; 54 valid questionnaires were analysed. The obstacles were classified into five dimensions: organisational and administrative, human and professional, technological and information systems, legislative and legal, and environmental and political. The results revealed that these obstacles collectively exert a high impact on accounting performance efficiency, with an overall mean of 3.95 out of 5. Environmental and political obstacles ranked first, followed by technological, human and professional, organisational and administrative, and finally legislative obstacles. No statistically significant differences were found in respondents' assessments attributable to years of experience. The study recommends accelerating digital transformation of audit work, adopting the INTOSAI International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs), strengthening the financial and administrative independence of the Bureau, and investing systematically in the professional development of audit staff.

Keywords: Accounting performance, efficiency, supreme audit institutions, Libyan Audit Bureau, public sector auditing, INTOSAI standards.

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أبرز المعوقات التي تحول دون تحسين كفاءة الأداء المحاسبي في الأجهزة الرقابية الحكومية، وقياس درجة تأثيرها، مع التطبيق على ديوان المحاسبة الليبي بوصفه الجهاز الأعلى

للرقابة المالية والمحاسبية في الدولة. واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستُخدمت الاستبانة أداةً رئيسة لجمع البيانات الأولية، إذ وُزّعت على عينة من المراجعين والمحاسبين ورؤساء الأقسام العاملين بالديوان، وبلغ عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (54) استبانة. وقد صُنّفت المعوقات في خمسة محاور: المعوقات التنظيمية والإدارية، والمعوقات البشرية والمهنية، والمعوقات التقنية ونظم المعلومات، والمعوقات التشريعية والقانونية، والمعوقات البيئية والسياسية. وأظهرت النتائج أن المعوقات مجتمعةً تؤثر بدرجة مرتفعة في كفاءة الأداء المحاسبي بمتوسط حسابي عام بلغ (3.95) من (5)، وجاءت المعوقات البيئية والسياسية في المرتبة الأولى، تلتها المعوقات التقنية ونظم المعلومات، ثم البشرية والمهنية، فالتنظيمية والإدارية، وأخيرًا التشريعية والقانونية. كما بيّنت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تقديرات أفراد العينة تُعزى إلى سنوات الخبرة. وأوصت الدراسة بتسريع التحول الرقمي في منظومة العمل الرقابي، وتبنّي معايير الرقابة الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، وتعزيز الاستقلال المالي والإداري للديوان، والاستثمار المنهجي في التطوير المهني للكوادر الرقابية.

الكلمات المفتاحية: الأداء المحاسبي، الكفاءة، الأجهزة الرقابية العليا، ديوان المحاسبة الليبي، الرقابة المالية، معايير الإنتوساي.

المقدمة

تحتل الرقابة على المال العام مكانة محورية في منظومة الحوكمة الرشيدة للدول المعاصرة، إذ تمثل الضمانة المؤسسية لحسن تحصيل الموارد العامة وترشيد إنفاقها، والحد من صور الهدر والفساد المالي والإداري. وتضطلع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بهذا الدور بوصفها أدوات مستقلة للمساءلة، تُقدّم للسلطة التشريعية وللرأي العام تأكيدًا معقولًا حول مدى سلامة البيانات المالية الحكومية، ومشروعية التصرفات المالية، واقتصادية الأداء وكفاءته وفاعليته. وقد أكدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) في إعلانَي ليما (1977) والمكسيك (2007) أن فاعلية هذه الأجهزة مرهونة باستقلالها، وبجودة أدائها المهني والمحاسبي، وبقدرتها على مواكبة التطورات في بيئة القطاع العام.

ولا يقتصر دور الأجهزة الرقابية على فحص أداء الجهات الخاضعة لرقابتها، بل يمتد ليشمل كفاءة أدائها الداخلي ذاته؛ فالجهاز الذي يُطالب غيره بالانضباط المحاسبي ودقة التقارير المالية ينبغي أن يكون نموذجًا يُحتذى في ذلك. ومن هنا برز مفهوم «القيمة والمنفعة» للأجهزة العليا للرقابة، الذي يربط مصداقيتها بقدرتها على إنجاز أعمالها الرقابية والمحاسبية بكفاءة، أي بأقل قدر ممكن من الموارد والوقت، وبأعلى قدر من الجودة والموثوقية والتوقيت الملائم.

وفي السياق الليبي، يُعد ديوان المحاسبة الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية، ويستمد اختصاصاته من القانون رقم (19) لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة ولائحته التنفيذية، وهو عضو في المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) والمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ARABOSAI). وقد واجه الديوان خلال العقد الأخير ظروفًا استثنائية تمثلت في الانقسام المؤسسي، وتعدد مراكز صنع القرار، وتذبذب الإيرادات العامة المرتبطة بأسعار النفط، واتساع حجم الإنفاق العام مع تأخر إقفال الحسابات الختامية للدولة لسنوات متتالية، وهي ظروف ألقت بظلالها على كفاءة الأداء المحاسبي والرقابي داخل الديوان وفي الجهات الخاضعة لرقابته.

وتشير التقارير السنوية التي يصدرها الديوان إلى حجم التجاوزات المالية المرصودة في الجهات العامة، وهو ما يعكس من جهة أهمية الدور الرقابي، ويطرح من جهة أخرى تساؤلات جوهرية حول قدرة الجهاز الرقابي ذاته على أداء مهامه المحاسبية بكفاءة في ظل محدودية الإمكانات التقنية، ونقص الكوادر المؤهلة، وقصور بعض التشريعات، والضغوط البيئية والسياسية. ومن ثمّ تأتي هذه الدراسة لتسليط الضوء

على المعوقات التي تحد من تحسين كفاءة الأداء المحاسبي في ديوان المحاسبة الليبي، وتصنيفها وقياس درجة تأثيرها، تمهيدًا لاقتراح معالجات عملية قابلة للتطبيق.

مشكلة الدراسة وتساؤلاتها

على الرغم من الأهمية البالغة التي يحظى بها ديوان المحاسبة الليبي في حماية المال العام، فإن الملاحظ أن مخرجات العمل المحاسبي والرقابي فيه تعاني من تأخر في التوقيت، وتباين في الجودة، وضعف في المتابعة الفعلية لتنفيذ التوصيات. فكثيرًا ما تصدر التقارير بعد مرور مدة طويلة على السنة المالية محل الرقابة، مما يُضعف قيمتها في اتخاذ القرار التصحيحي، فضلًا عن اعتماد جانب كبير من الإجراءات المحاسبية على الأساليب اليدوية والمستندات الورقية، في وقت تتجه فيه الأجهزة الرقابية النظيرة إلى الرقابة الإلكترونية والتحليل الآلي للبيانات.

ويُضاف إلى ذلك أن البيئة المؤسسية التي يعمل فيها الديوان تتسم بعدم الاستقرار، وتداخل الاختصاصات مع أجهزة رقابية أخرى، كهيئة الرقابة الإدارية وهيئة مكافحة الفساد، وضعف التزام بعض الجهات الخاضعة للرقابة بتقديم حساباتها الختامية في المواعيد المقررة. وتؤدي هذه العوامل مجتمعةً إلى تقليص قدرة الديوان على تحويل موارده المتاحة إلى مخرجات رقابية ومحاسبية ذات جودة عالية، وهو جوهر مفهوم الكفاءة.

وبناءً على ما سبق، تتبلور مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس الآتي:

ما المعوقات التي تحول دون تحسين كفاءة الأداء المحاسبي في ديوان المحاسبة الليبي، وما درجة تأثيرها؟

ويتفرع عن هذا السؤال التساؤلات الفرعية الآتية:

1. ما درجة تأثير المعوقات التنظيمية والإدارية في كفاءة الأداء المحاسبي بديوان المحاسبة الليبي؟
2. ما درجة تأثير المعوقات البشرية والمهنية في كفاءة الأداء المحاسبي بالديوان؟
3. ما درجة تأثير المعوقات التقنية ونظم المعلومات في كفاءة الأداء المحاسبي بالديوان؟
4. ما درجة تأثير المعوقات التشريعية والقانونية في كفاءة الأداء المحاسبي بالديوان؟
5. ما درجة تأثير المعوقات البيئية والسياسية في كفاءة الأداء المحاسبي بالديوان؟
6. هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقديرات أفراد العينة لهذه المعوقات تُعزى إلى سنوات الخبرة؟

أهمية الدراسة

الأهمية العلمية

- تُسهم الدراسة في سد فجوة بحثية واضحة في الأدبيات المحاسبية العربية عامة والليبية خاصة، إذ انصبّ معظم الاهتمام البحثي على دور الأجهزة الرقابية في تقويم أداء الجهات الأخرى، دون الالتفات الكافي إلى كفاءة الأداء المحاسبي داخل هذه الأجهزة نفسها.
- تقدم الدراسة إطارًا تصنيفيًا متكاملًا لمعوقات كفاءة الأداء المحاسبي في الأجهزة الرقابية الحكومية يجمع بين الأبعاد التنظيمية والبشرية والتقنية والتشريعية والبيئية، يمكن البناء عليه في دراسات لاحقة.
- تربط الدراسة بين الأطر النظرية المعاصرة في محاسبة القطاع العام، كنظرية الوكالة ومدخل الإدارة العامة الجديدة ومفهوم «القيمة والمنفعة» للأجهزة العليا للرقابة، وبين واقع بيئة تعاني من عدم الاستقرار المؤسسي.

الأهمية العملية

- تزوّد إدارة ديوان المحاسبة الليبي بتشخيص ميداني دقيق للمعوقات مرتبة حسب درجة تأثيرها، بما يساعد على ترتيب أولويات الإصلاح وتوجيه الموارد المحدودة نحو المجالات الأكثر إلحاحًا.

- تقدم توصيات عملية لصانعي القرار والسلطة التشريعية حول متطلبات تعزيز استقلال الديوان وتحديث إطاره القانوني والتقني.
- يمكن أن تستفيد من نتائجها الأجهزة الرقابية العربية التي تعمل في بيئات مماثلة من حيث التحديات المؤسسية والاقتصادية.

أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. التعرف على الإطار المفاهيمي لكفاءة الأداء المحاسبي في الأجهزة الرقابية الحكومية ومؤشرات قياسها.
2. تحديد المعوقات التنظيمية والإدارية والبشرية والتقنية والتشريعية والبيئية التي تحد من تحسين كفاءة الأداء المحاسبي في ديوان المحاسبة الليبي.
3. قياس درجة تأثير كل محور من محاور المعوقات وترتيبها وفق أهميتها النسبية.
4. الكشف عن مدى وجود فروق في تقديرات العاملين بالديوان لهذه المعوقات تبعًا لسنوات الخبرة.
5. تقديم مجموعة من التوصيات العملية الكفيلة بالحد من هذه المعوقات وتحسين كفاءة الأداء المحاسبي.

فرضيات الدراسة

للإجابة عن تساؤلات الدراسة، صيغت الفرضية الرئيسة الآتية:

الفرضية الرئيسة (H0): لا توجد معوقات ذات تأثير دال إحصائيًا عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) تحول دون تحسين كفاءة الأداء المحاسبي في ديوان المحاسبة الليبي.

ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية الآتية:

- **H01:** لا تؤثر المعوقات التنظيمية والإدارية تأثيرًا دالًا إحصائيًا في كفاءة الأداء المحاسبي بالديوان.
- **H02:** لا تؤثر المعوقات البشرية والمهنية تأثيرًا دالًا إحصائيًا في كفاءة الأداء المحاسبي بالديوان.
- **H03:** لا تؤثر المعوقات التقنية ونظم المعلومات تأثيرًا دالًا إحصائيًا في كفاءة الأداء المحاسبي بالديوان.
- **H04:** لا تؤثر المعوقات التشريعية والقانونية تأثيرًا دالًا إحصائيًا في كفاءة الأداء المحاسبي بالديوان.
- **H05:** لا تؤثر المعوقات البيئية والسياسية تأثيرًا دالًا إحصائيًا في كفاءة الأداء المحاسبي بالديوان.
- **H06:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) في تقديرات أفراد العينة للمعوقات تُعزى إلى متغير سنوات الخبرة.

حدود الدراسة ومصطلحاتها

حدود الدراسة

- **الحدود الموضوعية:** تقتصر الدراسة على معوقات تحسين كفاءة الأداء المحاسبي في خمسة محاور: التنظيمية والإدارية، والبشرية والمهنية، والتقنية ونظم المعلومات، والتشريعية والقانونية، والبيئية والسياسية.
- **الحدود المكانية:** ديوان المحاسبة الليبي، الإدارة العامة بمدينة طرابلس وعدد من إداراته الفنية.
- **الحدود البشرية:** المراجعون والمحاسبون ورؤساء الأقسام ومديرو الإدارات الفنية العاملون بالديوان.
- **الحدود الزمانية:** أُجري الجانب الميداني من الدراسة خلال العام 2025.

مصطلحات الدراسة

- **الأداء المحاسبي:** مجموعة الأنشطة والإجراءات المتعلقة بتسجيل العمليات المالية وتبويبها وتحليلها وفحصها وإعداد التقارير المالية والرقابية عنها، وفقًا للقواعد والمعايير المحاسبية والرقابية المعتمدة.
- **كفاءة الأداء المحاسبي:** قدرة الوحدة على تحقيق مخرجات محاسبية ورقابية ذات جودة وموثوقية وتوقيت ملائم باستخدام أقل قدر ممكن من الموارد البشرية والمادية والزمنية، أي تعظيم العلاقة بين المخرجات والمدخلات.
- **الأجهزة الرقابية الحكومية:** الهيئات العامة المستقلة التي يناط بها قانونًا مراقبة المال العام وفحص التصرفات المالية للجهات الحكومية، ويأتي في مقدمتها الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
- **ديوان المحاسبة الليبي:** الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية في الدولة الليبية، يتمتع بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة، ويتبع السلطة التشريعية، ويختص بالرقابة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية فيما يتعلق بإدارة المال العام.
- **المعوقات:** مجموعة العوامل التنظيمية والبشرية والتقنية والتشريعية والبيئية التي تحد من قدرة الجهاز الرقابي على رفع كفاءة أدائه المحاسبي أو تؤخر تحقيقها.

الإطار النظري للدراسة

1. مفهوم الأداء المحاسبي في الأجهزة الرقابية الحكومية

يتسم الأداء المحاسبي في الأجهزة الرقابية الحكومية بخصوصية تميزه عن نظيره في الوحدات الحكومية التنفيذية أو منشآت القطاع الخاص؛ فهو يتضمن بُعدين متلازمين: بُعدًا داخليًا يتعلق بإدارة الشؤون المالية والمحاسبية للجهاز ذاته من حيث إعداد موازنته ومسك حساباته وإعداد قوائمه المالية، وبُعدًا خارجيًا – وهو الأهم – يتعلق بالعمل المحاسبي الرقابي المتمثل في فحص الحسابات الختامية للجهات الخاضعة للرقابة، ومراجعة المستندات والسجلات، وتحليل الانحرافات، وإعداد تقارير المراجعة المالية ومراجعة الالتزام ومراجعة الأداء. ويعتمد هذا البعد الخارجي اعتمادًا جوهريًا على المعرفة المحاسبية المتخصصة، إذ لا يمكن للمراجع الحكومي أن يُبدي رأيًا مهنيًا سليمًا في عدالة البيانات المالية دون إلمام عميق بالأسس والمعايير المحاسبية التي أُعدّت وفقها.

وقد شهد مفهوم الأداء المحاسبي في القطاع العام تطورًا ملحوظًا خلال العقود الأخيرة، فانتقل من التركيز التقليدي على المشروعية والالتزام بالاعتمادات المالية في إطار الأساس النقدي، إلى التركيز على المساءلة عن النتائج، والإفصاح الشامل عن المركز المالي والأداء، في إطار التحول نحو أساس الاستحقاق وتبنّي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS). وقد فرض هذا التطور على الأجهزة الرقابية تحديث أدواتها ومهارات كوادرها حتى تتمكن من مراجعة قوائم مالية أكثر تعقيدًا وتفصيلًا.

2. مفهوم الكفاءة ومؤشرات قياسها

تُعرَّف الكفاءة في أدبيات الإدارة العامة والمحاسبة الحكومية بأنها العلاقة بين المخرجات المتحققة والمدخلات المستخدمة لإنتاجها، أي تحقيق أكبر قدر من المخرجات بموارد محددة، أو تحقيق مخرجات محددة بأقل قدر من الموارد. وتميّز معايير الإنتوساي، ولا سيما المعيار (ISSAI 300) الخاص بمبادئ رقابة الأداء، بين ثلاثة مفاهيم متكاملة تُعرف بالعناصر الثلاثة (3Es): الاقتصاد (Economy) ويعني تقليل تكلفة الموارد المستخدمة مع المحافظة على الجودة، والكفاءة (Efficiency) وتعني تعظيم العلاقة بين المخرجات والمدخلات، والفاعلية (Effectiveness) وتعني مدى تحقيق الأهداف المرسومة.

وبإسقاط هذا المفهوم على العمل المحاسبي في الأجهزة الرقابية، يمكن قياس الكفاءة من خلال جملة من المؤشرات، أبرزها:

- **مؤشر التوقيت:** ويقاس بالفترة الزمنية الفاصلة بين انتهاء السنة المالية وإصدار تقرير المراجعة عنها، ومدى الالتزام بالمواعيد القانونية المقررة.

- **مؤشر الإنتاجية:** ويقاس بعدد المهام الرقابية المنجزة أو عدد الجهات التي تمت مراجعتها نسبةً إلى عدد المراجعين أو إلى ساعات العمل المتاحة.
- **مؤشر التغطية الرقابية:** ويقاس بنسبة الجهات أو حجم الإنفاق العام الذي خضع للمراجعة الفعلية إلى إجمالي الجهات أو الإنفاق الخاضع قانونًا للرقابة.
- **مؤشر الجودة:** ويقاس بمدى مطابقة أعمال المراجعة للمعايير المهنية، ونسبة الملاحظات المؤيدة بأدلة كافية وملائمة، ونتائج مراجعات ضمان الجودة الداخلية والخارجية.
- **مؤشر الأثر:** ويقاس بنسبة التوصيات المنفذة فعليًا، وحجم المبالغ المستردة أو الوفورات المتحققة نتيجة العمل الرقابي.
- **مؤشر التكلفة:** ويقاس بتكلفة المهمة الرقابية الواحدة أو تكلفة ساعة المراجعة، ومقارنتها بالأجهزة النظيرة.

3. الأسس النظرية المفسرة لكفاءة الأداء في الأجهزة الرقابية

تستند هذه الدراسة إلى ثلاثة مداخل نظرية متكاملة تفسر أهمية كفاءة الأداء المحاسبي في الأجهزة الرقابية والعوامل المؤثرة فيها:

- **نظرية الوكالة (Agency Theory):** تنظر هذه النظرية إلى العلاقة بين المواطنين أو السلطة التشريعية (الموكِّل) والسلطة التنفيذية (الوكيل) بوصفها علاقة وكالة يكتنفها عدم تماثل في المعلومات وتعارض محتمل في المصالح، ومن ثم تبرز الحاجة إلى طرف ثالث مستقل يُخفّض تكاليف الوكالة عبر توفير معلومات موثوقة. وتتوقف قدرة الجهاز الرقابي على أداء هذا الدور على كفاءته واستقلاله؛ فالجهاز غير الكفء يرفع تكاليف الوكالة بدلًا من خفضها.
- **مدخل الإدارة العامة الجديدة (New Public Management):** يركز هذا المدخل على تبنّي أساليب القطاع الخاص في الإدارة الحكومية، كالإدارة بالنتائج، وقياس الأداء، والمساءلة عن المخرجات. وقد انعكس ذلك على الأجهزة الرقابية فأصبحت مطالبة هي ذاتها بقياس أدائها، ونشر مؤشرات كفاءتها، والتحول من الرقابة المستندية اللاحقة إلى رقابة الأداء والرقابة المستمرة.
- **النظرية المؤسسية (Institutional Theory):** تفسر هذه النظرية سلوك المنظمات العامة في ضوء الضغوط المؤسسية القسرية والمعيارية والمحاكاتية التي تتعرض لها. ويفيد هذا المدخل في تفسير كيف تؤثر البيئة السياسية والتشريعية غير المستقرة في قدرة الجهاز الرقابي على تبنّي الممارسات المهنية الحديثة، وكيف قد يقتصر التحديث على الجوانب الشكلية دون الجوهرية.

4. ديوان المحاسبة الليبي: النشأة والاختصاصات

تعود جذور الرقابة المالية العليا في ليبيا إلى عام 1955 حين أُنشئ ديوان المحاسبة بموجب القانون رقم (31) لسنة 1955، ثم توالت التعديلات التشريعية على الجهاز، فأُدمج في فترات سابقة ضمن أجهزة رقابية موحدة، كجهاز الرقابة الشعبية، قبل أن يُعاد تنظيمه جهازًا مستقلًا بموجب القانون رقم (19) لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة. ويتمتع الديوان وفقًا لهذا القانون بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة، ويتبع السلطة التشريعية، ويهدف إلى تحقيق رقابة فعالة على المال العام، والتأكد من سلامة التصرفات المالية، وحسن استخدام الموارد العامة.

وتشمل اختصاصات الديوان الرئيسة ما يأتي:

- مراجعة الحسابات الختامية للدولة والجهات العامة، وإبداء الرأي في مدى صحتها وعدالتها.
- الرقابة على تحصيل الإيرادات العامة وأوجه صرف النفقات العامة ومدى مطابقتها للقوانين واللوائح.
- مراجعة عقود الجهات العامة وصفقاتها، ولا سيما العقود ذات القيمة الكبيرة.
- تقويم أداء الجهات الخاضعة للرقابة ومدى تحقيقها لأهدافها بكفاءة واقتصاد وفاعلية.
- رقابة الشركات والمؤسسات العامة التي تساهم فيها الدولة.
- إعداد تقرير سنوي يُرفع إلى السلطة التشريعية ويُنشر للرأي العام، يتضمن أهم الملاحظات والمخالفات والتوصيات.

ويمارس الديوان اختصاصاته من خلال إدارات فنية متخصصة حسب القطاعات (القطاع الحكومي، قطاع الشركات العامة، قطاع النفط، قطاع المصارف، وغيرها)، ومن خلال فروع في عدد من المدن الليبية. ويواجه الديوان تحديًا متمثلًا في اتساع نطاق الجهات الخاضعة لرقابته مقارنة بحجم كوادره الفنية المؤهلة، وتراكم الحسابات الختامية غير المراجعة لسنوات سابقة، مما يضع ضغوطًا مستمرة على كفاءة أدائه المحاسبي.

5. معوقات تحسين كفاءة الأداء المحاسبي في الأجهزة الرقابية

تتعدد المعوقات التي تواجه الأجهزة الرقابية الحكومية في سعيها لرفع كفاءة أدائها المحاسبي، ويمكن تصنيفها – استنادًا إلى الأدبيات السابقة وإطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة (SAI PMF) الصادر عن مبادرة الإنتوساي للتنمية (IDI) – في خمس مجموعات رئيسة:

أ. المعوقات التنظيمية والإدارية

تتمثل في ضعف الهيكل التنظيمي وعدم مواءمته لحجم المهام الرقابية، وغياب الأدلة الإجرائية الموحدة للعمل الرقابي والمحاسبي، ومركزية اتخاذ القرار، وضعف التنسيق بين الإدارات الفنية، وغياب نظام فعال لتخطيط المهام الرقابية على أساس تقدير المخاطر، إضافة إلى ضعف أنظمة ضمان الجودة الداخلية، وعدم وجود نظام لقياس أداء المراجعين وربط الحوافز بالإنجاز.

ب. المعوقات البشرية والمهنية

تشمل نقص الكوادر المحاسبية والرقابية المؤهلة مقارنة بحجم العمل، وضعف برامج التدريب والتطوير المهني المستمر، وقلة حملة الشهادات المهنية الدولية في المحاسبة والمراجعة، وضعف الإلمام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومعايير الإنتوساي، وتسرب الكفاءات إلى القطاع الخاص أو الخارج بسبب ضعف الحوافز المادية، فضلًا عن ضعف المهارات التقنية وتحليل البيانات لدى شريحة واسعة من العاملين.

ج. المعوقات التقنية ونظم المعلومات

تتعلق بضعف البنية التحتية التقنية للجهاز، والاعتماد الكبير على الإجراءات اليدوية والمستندات الورقية، وغياب برمجيات المراجعة المعانة بالحاسوب (CAATs) كبرنامجي (IDEA) و(ACL)، وعدم وجود ربط إلكتروني مع منظومات الجهات الخاضعة للرقابة ووزارة المالية، وضعف قواعد البيانات المالية الحكومية وعدم تكاملها، إضافة إلى مخاطر أمن المعلومات وضعف الدعم الفني.

د. المعوقات التشريعية والقانونية

تتمثل في قصور بعض نصوص القانون المنظم للجهاز عن مواكبة المستجدات، كرقابة الأداء والرقابة البيئية والرقابة على تقنية المعلومات، وتداخل الاختصاصات مع الأجهزة الرقابية الأخرى، وضعف الصلاحيات الجزائية أو التنفيذية لمتابعة التوصيات، واستمرار العمل بالنظام المحاسبي الحكومي القائم على الأساس النقدي واللوائح المالية القديمة، وعدم وجود إلزام قانوني فعال للجهات بتقديم حساباتها الختامية في مواعيدها.

هـ. المعوقات البيئية والسياسية

تشمل عدم الاستقرار السياسي والانقسام المؤسسي، والتدخلات والضغوط الخارجية على عمل الجهاز، وضعف الإرادة السياسية الداعمة للرقابة، وتأخر اعتماد الموازنة العامة والحسابات الختامية للدولة، والأوضاع الأمنية التي تعيق الزيارات الميدانية، وضعف ثقافة المساءلة والشفافية في المجتمع والجهات العامة، إضافة إلى الأوضاع الاقتصادية وتقلبات الإيرادات العامة.

ثامنًا: الدراسات السابقة

تناولت مجموعة من الدراسات العربية والأجنبية موضوع كفاءة الأجهزة الرقابية الحكومية والمعوقات التي تواجهها، ويمكن استعراض أبرزها على النحو الآتي:

- **دراسة الشريف (2016):** هدفت إلى تقييم مدى تطبيق معايير الرقابة المالية الحكومية في ديوان المحاسبة الليبي، وتوصلت إلى أن هناك ضعفًا في تطبيق معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقارير، وعزت ذلك إلى نقص التأهيل العلمي والعملي للمراجعين وغياب أدلة المراجعة المكتوبة.

- **دراسة أبوبكر والفيتوري (2018):** تناولت معوقات تطبيق رقابة الأداء في ديوان المحاسبة الليبي، وأظهرت أن أبرز المعوقات تمثلت في غياب المؤشرات الكمية لقياس أداء الجهات العامة، وضعف نظم المعلومات، ونقص الكوادر المتخصصة في رقابة الأداء.
- **دراسة العبيدي (2019):** بحثت أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين كفاءة العمل الرقابي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالعراق، وتوصلت إلى وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية لاستخدام برمجيات المراجعة الإلكترونية في تقليص زمن إنجاز المهام الرقابية ورفع جودتها.
- **دراسة الزوي (2020):** تناولت العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الحكومية في ليبيا، وبيّنت أن استقلال الجهاز الرقابي والتأهيل المهني للمراجعين وحجم الموارد المتاحة تمثل أهم العوامل المؤثرة، وأن البيئة السياسية غير المستقرة تؤثر سلبًا في جميع هذه العوامل.
- **دراسة الخطيب (2021):** هدفت إلى تحديد معوقات التحول نحو أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية في الدول العربية، وأشارت إلى أن ضعف البنية التقنية وقصور التشريعات ونقص الكفاءات المحاسبية تمثل معوقات رئيسة تنعكس بدورها على قدرة الأجهزة الرقابية على مراجعة القوائم المالية الحكومية.
- **دراسة Blume & Voigt (2011):** درست أثر استقلال الأجهزة العليا للرقابة على مؤشرات الحوكمة والأداء الحكومي في عينة دولية واسعة، وتوصلت إلى أن الاستقلال المالي والإداري للجهاز يرتبط إيجابيًا بانخفاض مستويات الفساد وكفاءة الإنفاق العام.
- **دراسة Reichborn-Kjennerud (2013):** بحثت دور رقابة الأداء التي يمارسها الجهاز الأعلى للرقابة في النرويج في تعزيز المساءلة السياسية، وأظهرت أن قيمة العمل الرقابي تتوقف على جودة التقارير وملاءمة توقيتها وطبيعة العلاقة مع الجهات الخاضعة للرقابة والسلطة التشريعية.
- **دراسة Hay & Cordery (2018):** قدمت مراجعة شاملة لأدبيات المراجعة في القطاع العام، وأكدت أن كفاءة الأجهزة الرقابية تتوقف على تفاعل عوامل مؤسسية وبشرية وتقنية، وأن الأجهزة في الدول النامية تواجه تحديات مضاعفة بسبب ضعف البيئة المؤسسية.
- **دراسة Otia & Bracci (2022):** تناولت التحول الرقمي في الأجهزة العليا للرقابة من منظور هذه الأجهزة نفسها، وبيّنت أن تبنّي التقنيات الرقمية وتحليل البيانات يعيد تشكيل أساليب العمل الرقابي ويرفع كفاءته، شريطة توافر القدرات البشرية والتنظيمية الداعمة.

التعقيب على الدراسات السابقة وموقع الدراسة الحالية

يتضح من استعراض الدراسات السابقة أنها اتفقت على أهمية العوامل البشرية والتقنية والتشريعية في التأثير على أداء الأجهزة الرقابية، كما أكدت الدراسات الليبية منها على وجود قصور في تطبيق المعايير المهنية بديوان المحاسبة. غير أن معظم هذه الدراسات ركزت على جانب واحد من جوانب المعوقات، كالتقنية أو رقابة الأداء أو التحول إلى أساس الاستحقاق، أو تناولت أداء الجهات الخاضعة للرقابة لا الجهاز الرقابي ذاته. وتتميز الدراسة الحالية بأنها:

- تتناول كفاءة الأداء المحاسبي داخل الجهاز الرقابي نفسه، لا في الجهات الخاضعة لرقابته.
- تقدم إطارًا متكاملًا يجمع خمسة محاور للمعوقات في نموذج واحد، ويرتبها وفق درجة تأثيرها.
- تُدرج المعوقات البيئية والسياسية بوصفها محورًا مستقلًا، وهو ما تفرضه خصوصية البيئة الليبية خلال المرحلة الراهنة.
- تستند إلى بيانات ميدانية حديثة تعكس الواقع الراهن للديوان بعد سنوات من عدم الاستقرار المؤسسي.

منهجية الدراسة وإجراءاتها

1. منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، لملاءمته لطبيعة الظاهرة محل الدراسة؛ إذ يتيح وصف واقع المعوقات التي تواجه الأداء المحاسبي في ديوان المحاسبة الليبي كما هي في الواقع، وجمع البيانات الكمية عنها، ثم تحليلها وتفسيرها إحصائيًا للوصول إلى استنتاجات قابلة للتعميم على مجتمع الدراسة. وقد اعتمدت الدراسة على نوعين من مصادر البيانات: مصادر ثانوية تمثلت في الكتب والدوريات العلمية والرسائل الجامعية والتشريعات الليبية ذات العلاقة والتقارير السنوية لديوان المحاسبة ومعايير الإنتوساي، ومصادر أولية تمثلت في الاستبانة التي صُممت خصيصًا لأغراض الدراسة.

2. مجتمع الدراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في الوظائف الفنية بديوان المحاسبة الليبي، من مراجعين ومحاسبين ورؤساء أقسام ومديري إدارات فنية، نظرًا لارتباطهم المباشر بالعمل المحاسبي والرقابي ودرايتهم بالمعوقات التي تواجهه. واعتُمد أسلوب العينة العشوائية البسيطة، فوُزّعت (60) استبانة على أفراد العينة، استُرد منها (56) استبانة، استُبعد منها (2) لعدم اكتمال الإجابات، لتصبح الاستبانات الصالحة للتحليل (54) استبانة، بنسبة استجابة فعلية بلغت (90%) من إجمالي الاستبانات الموزعة، وهي نسبة مرتفعة ومقبولة لأغراض البحث العلمي.

جدول 1: الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

البيان	العدد	النسبة (%)
الاستبانات الموزعة	60	100.0
الاستبانات المستردة	56	93.3
الاستبانات المستبعدة	2	3.3
الاستبانات الصالحة للتحليل	54	90.0

3. أداة الدراسة

صُممت الاستبانة بعد الاطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة ذات العلاقة، وإطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة (SAI PMF)، وتكونت من جزأين: تضمن الجزء الأول البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد العينة (المؤهل العلمي، التخصص، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية)، فيما تضمن الجزء الثاني (30) فقرة موزعة بالتساوي على خمسة محاور، بواقع (6) فقرات لكل محور. واستُخدم مقياس ليكرت الخماسي لقياس درجة موافقة أفراد العينة على الفقرات، بحيث أُعطيت الإجابة «موافق بشدة» (5) درجات، و«موافق» (4) درجات، و«محايد» (3) درجات، و«غير موافق» درجتين، و«غير موافق بشدة» درجة واحدة.

ولتفسير المتوسطات الحسابية، حُسب طول الفئة بقسمة المدى (5 − 1 = 4) على عدد الفئات (5)، فكان طول الفئة (0.80)، وبذلك تكون معايير الحكم على درجة التأثير على النحو الموضح في الجدول الآتي:

جدول 2: معيار الحكم على المتوسطات الحسابية

مدى المتوسط الحسابي	درجة التأثير
1.80 – 1.00	منخفضة جدًا
2.60 – 1.81	منخفضة
3.40 – 2.61	متوسطة
4.20 – 3.41	مرتفعة
5.00 – 4.21	مرتفعة جدًا

4. صدق الأداة وثباتها

للتحقق من الصدق الظاهري للاستبانة، عُرضت في صورتها الأولية على عدد من المحكمين من أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في المحاسبة والإدارة، وعدد من المراجعين ذوي الخبرة بديوان المحاسبة، وأُجريت التعديلات المقترحة من حذف وإضافة وإعادة صياغة. كما جرى التحقق من صدق الاتساق الداخلي بحساب معاملات ارتباط بيرسون بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، فتراوحت بين (0.58) و(0.86)، وجميعها دالة عند مستوى (0.01).

أما الثبات فقد قيس باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، وجاءت النتائج كما في الجدول الآتي:

جدول 3: معاملات الثبات (ألفا كرونباخ) لمحاور الاستبانة

المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المعوقات التنظيمية والإدارية	6	0.812
المعوقات البشرية والمهنية	6	0.836
المعوقات التقنية ونظم المعلومات	6	0.858
المعوقات التشريعية والقانونية	6	0.794
المعوقات البيئية والسياسية	6	0.847
الأداة ككل	**30**	**0.917**

يتبين من الجدول أن معاملات الثبات لجميع المحاور تجاوزت الحد الأدنى المقبول في البحوث الاجتماعية والإدارية (0.70)، وبلغ معامل الثبات الكلي (0.917)، مما يدل على درجة عالية من الثبات والاتساق الداخلي، وصلاحية الأداة للتطبيق الميداني والاعتماد على نتائجها.

5. الأساليب الإحصائية المستخدمة

فُرّغت البيانات وحُللت باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، واستُخدمت الأساليب الإحصائية الآتية: التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص العينة، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد درجة تأثير الفقرات والمحاور وترتيبها، ومعامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، ومعامل ارتباط بيرسون لقياس الاتساق الداخلي، واختبار (t) لعينة واحدة (One Sample t-test) لاختبار الفرضيات الفرعية الخمس الأولى مقارنة بالمتوسط الفرضي (3)، وتحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاختبار الفرضية السادسة.

عرض النتائج وتحليلها

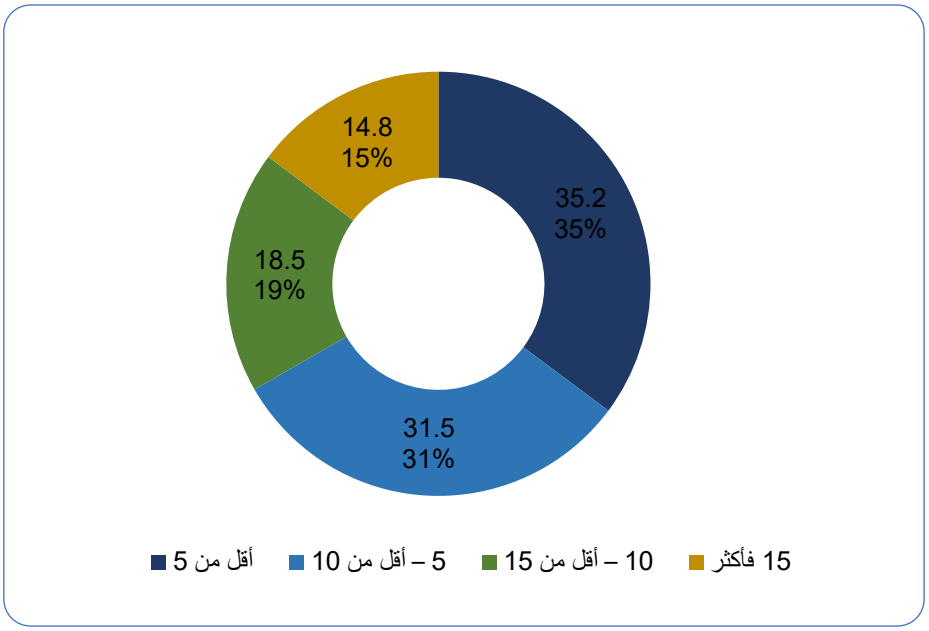
1. وصف خصائص عينة الدراسة

جدول 4: توزيع أفراد العينة حسب خصائصهم الشخصية والوظيفية (ن = 54)

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة (%)
المؤهل العلمي	دبلوم عالٍ	6	11.1
	بكالوريوس	33	61.1
	ماجستير	12	22.2
	دكتوراه	3	5.6
التخصص	محاسبة	36	66.7
	إدارة أعمال	8	14.8
	اقتصاد	6	11.1

	قانون	4	7.4
المسمى الوظيفي	مراجع	30	55.6
	محاسب	10	18.5
	رئيس قسم	9	16.7
	مدير إدارة	5	9.3
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	19	35.2
	من 5 إلى أقل من 10	17	31.5
	من 10 إلى أقل من 15	10	18.5
	15 سنة فأكثر	8	14.8
شهادة مهنية	حاصل على شهادة مهنية	6	11.1
	غير حاصل	48	88.9

يتضح من الجدول أن غالبية أفراد العينة من حملة الإجازة الجامعية (البكالوريوس) بنسبة (61.1%)، يليهم حملة الماجستير بنسبة (22.2%)، وهو ما يعكس مستوى تعليميًا مناسبًا يؤهل أفراد العينة لفهم فقرات الاستبانة والإجابة عنها بموضوعية. كما يغلب تخصص المحاسبة بنسبة (66.7%)، وهو أمر طبيعي بالنظر إلى طبيعة العمل الرقابي المالي. ويُلاحظ أن (64.8%) من أفراد العينة تزيد خبرتهم على خمس سنوات، مما يمنح إجاباتهم قدرًا كبيرًا من الموثوقية، في حين لا تتجاوز نسبة الحاصلين على شهادة مهنية في المحاسبة أو المراجعة (11.1%)، وهي نسبة متدنية تحمل في ذاتها دلالة على أحد المعوقات المهنية التي تتناولها الدراسة.



شكل 1: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة (%)

2. تحليل فقرات محاور الدراسة

المحور الأول: المعوقات التنظيمية والإدارية

جدول 5: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الأول: المعوقات التنظيمية والإدارية (ن = 54)

م	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة التأثير	الترتيب
1	ضعف ملاءمة الهيكل التنظيمي للديوان لحجم المهام الرقابية والمحاسبية	3.78	0.91	مرتفعة	4
2	غياب أدلة إجرائية موحدة ومكتوبة للعمل المحاسبي والرقابي	3.70	0.94	مرتفعة	5
3	مركزية اتخاذ القرار وضعف تفويض الصلاحيات للإدارات الفنية	3.55	1.02	مرتفعة	6
4	غياب التخطيط الرقابي القائم على تقدير المخاطر والأهمية النسبية	4.02	0.83	مرتفعة	2
5	ضعف نظام ضمان الجودة الداخلية لأعمال المراجعة	3.87	0.88	مرتفعة	3
6	غياب نظام لقياس أداء المراجعين وربط الحوافز بالإنجاز	4.12	0.79	مرتفعة	1
	المتوسط العام للمحور	**3.84**	**0.62**	**مرتفعة**	—

تشير نتائج الجدول إلى أن المعوقات التنظيمية والإدارية تؤثر بدرجة مرتفعة في كفاءة الأداء المحاسبي بالديوان، بمتوسط حسابي عام بلغ (3.84) وانحراف معياري (0.62). وقد جاءت فقرة «غياب نظام لقياس أداء المراجعين وربط الحوافز بالإنجاز» في المرتبة الأولى، مما يعكس ضعف منظومة إدارة الأداء الفردي، وهو ما ينسجم مع مدخل الإدارة العامة الجديدة الذي يؤكد أن غياب الحوافز المرتبطة بالنتائج يُضعف دافعية العاملين نحو الكفاءة. تلتها فقرة غياب التخطيط القائم على تقدير المخاطر، الأمر الذي يؤدي إلى تشتيت الموارد الرقابية المحدودة على جهات منخفضة المخاطر على حساب جهات ذات أهمية نسبية مرتفعة. أما أدنى الفقرات فكانت تلك المتعلقة بمركزية اتخاذ القرار، وإن ظلت في نطاق الدرجة المرتفعة.

المحور الثاني: المعوقات البشرية والمهنية

جدول 6: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الثاني: المعوقات البشرية والمهنية (ن = 54)

م	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة التأثير	الترتيب
1	نقص عدد الكوادر المحاسبية والرقابية المؤهلة مقارنة بحجم العمل	3.62	1.05	مرتفعة	6
2	ضعف برامج التدريب والتطوير المهني المستمر	3.93	0.87	مرتفعة	4
3	قلة حملة الشهادات المهنية الدولية في المحاسبة والمراجعة	4.02	0.84	مرتفعة	3
4	ضعف الإلمام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومعايير الإنتوساي	3.80	0.90	مرتفعة	5
5	تسرب الكفاءات إلى جهات أخرى بسبب ضعف الحوافز المادية	4.15	0.81	مرتفعة	2

6	ضعف المهارات في استخدام برمجيات تحليل البيانات والمراجعة الإلكترونية	4.24	0.76	مرتفعة جدًا	1
	المتوسط العام للمحور	**3.96**	**0.58**	**مرتفعة**	—

تُظهر النتائج أن المعوقات البشرية والمهنية تؤثر بدرجة مرتفعة بمتوسط عام بلغ (3.96). وتصدّرت الفقرات «ضعف المهارات في استخدام برمجيات تحليل البيانات والمراجعة الإلكترونية»، و«تسرب الكفاءات بسبب ضعف الحوافز المادية»، وهو ما يتسق مع ما أظهرته خصائص العينة من تدني نسبة الحاصلين على الشهادات المهنية. ويتفق ذلك مع نتائج دراسة الشريف (2016) ودراسة الزوي (2020) اللتين أكدتا أن ضعف التأهيل المهني يمثل عائقًا رئيسًا أمام جودة المراجعة الحكومية في ليبيا. ويكشف ترابط المعوقين البشري والتقني أن الاستثمار في التقنية دون الاستثمار الموازي في المهارات لن يحقق العائد المأمول.

المحور الثالث: المعوقات التقنية ونظم المعلومات

جدول 7: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الثالث: المعوقات التقنية ونظم المعلومات (ن = 54)

م	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة التأثير	الترتيب
1	ضعف البنية التحتية التقنية (الأجهزة والشبكات) في الديوان	3.93	0.89	مرتفعة	5
2	الاعتماد الكبير على الإجراءات اليدوية والمستندات الورقية	4.11	0.82	مرتفعة	3
3	عدم استخدام برمجيات المراجعة المعانة بالحاسوب (IDEA / ACL)	4.31	0.74	مرتفعة جدًا	1
4	غياب الربط الإلكتروني مع منظومات الجهات الخاضعة للرقابة ووزارة المالية	4.22	0.79	مرتفعة جدًا	2
5	ضعف قواعد البيانات المالية الحكومية وعدم تكاملها	4.00	0.85	مرتفعة	4
6	ضعف إجراءات أمن المعلومات والدعم الفني	3.85	0.93	مرتفعة	6
	المتوسط العام للمحور	**4.07**	**0.55**	**مرتفعة**	—

جاءت المعوقات التقنية في المرتبة الثانية بين المحاور بمتوسط عام مرتفع بلغ (4.07)، وحصلت فقرة «عدم استخدام برمجيات المراجعة المعانة بالحاسوب» على أعلى متوسط في هذا المحور (4.31) بدرجة مرتفعة جدًا، تلتها فقرة غياب الربط الإلكتروني مع منظومات الجهات الخاضعة للرقابة ووزارة المالية. وتؤكد هذه النتيجة أن العمل المحاسبي والرقابي في الديوان ما يزال يعتمد بدرجة كبيرة على الفحص المستندي اليدوي القائم على العينات المحدودة، مما يطيل زمن إنجاز المهام ويحد من التغطية الرقابية. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة العبيدي (2019) ودراسة Otia & Bracci (2022) في أن التحول الرقمي يمثل رافعة أساسية لكفاءة الأجهزة الرقابية.

المحور الرابع: المعوقات التشريعية والقانونية

جدول 8: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الرابع: المعوقات التشريعية والقانونية (ن = 54)

م	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة التأثير	الترتيب
1	قصور القانون المنظم للديوان عن مواكبة المستجدات الرقابية الحديثة	3.62	0.96	مرتفعة	4
2	تداخل الاختصاصات مع الأجهزة الرقابية الأخرى	3.42	1.08	مرتفعة	6
3	ضعف الصلاحيات التنفيذية لمتابعة تنفيذ التوصيات	3.74	0.93	مرتفعة	3
4	استمرار العمل بالأساس النقدي واللوائح المالية الحكومية القديمة	3.92	0.87	مرتفعة	2
5	ضعف الإلزام القانوني للجهات بتقديم حساباتها الختامية في المواعيد المحددة	4.06	0.84	مرتفعة	1
6	غياب إطار تشريعي واضح لرقابة الأداء ورقابة تقنية المعلومات	3.50	1.01	مرتفعة	5
المتوسط العام للمحور		**3.71**	**0.66**	**مرتفعة**	—

حلّ هذا المحور في المرتبة الأخيرة بمتوسط عام (3.71)، لكنه بقي ضمن نطاق التأثير المرتفع. وجاءت فقرة «ضعف الإلزام القانوني للجهات بتقديم حساباتها الختامية في المواعيد المحددة» في المرتبة الأولى، تليها فقرة استمرار العمل بالأساس النقدي واللوائح المالية القديمة. ويشير ذلك إلى أن المشكلة لا تكمن بالضرورة في غياب النصوص التي تمنح الديوان صلاحياته، بقدر ما تكمن في ضعف آليات إنفاذها والجزاءات المترتبة على مخالفتها، فضلًا عن أن النظام المحاسبي الحكومي القائم يحد من المعلومات المتاحة للمراجع حول الأصول والالتزامات. أما أدنى الفقرات فكانت تداخل الاختصاصات مع الأجهزة الرقابية الأخرى، وهو ما قد يعكس تحسنًا نسبيًا في التنسيق بين هذه الأجهزة.

المحور الخامس: المعوقات البيئية والسياسية

جدول 9: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الخامس: المعوقات البيئية والسياسية (ن = 54)

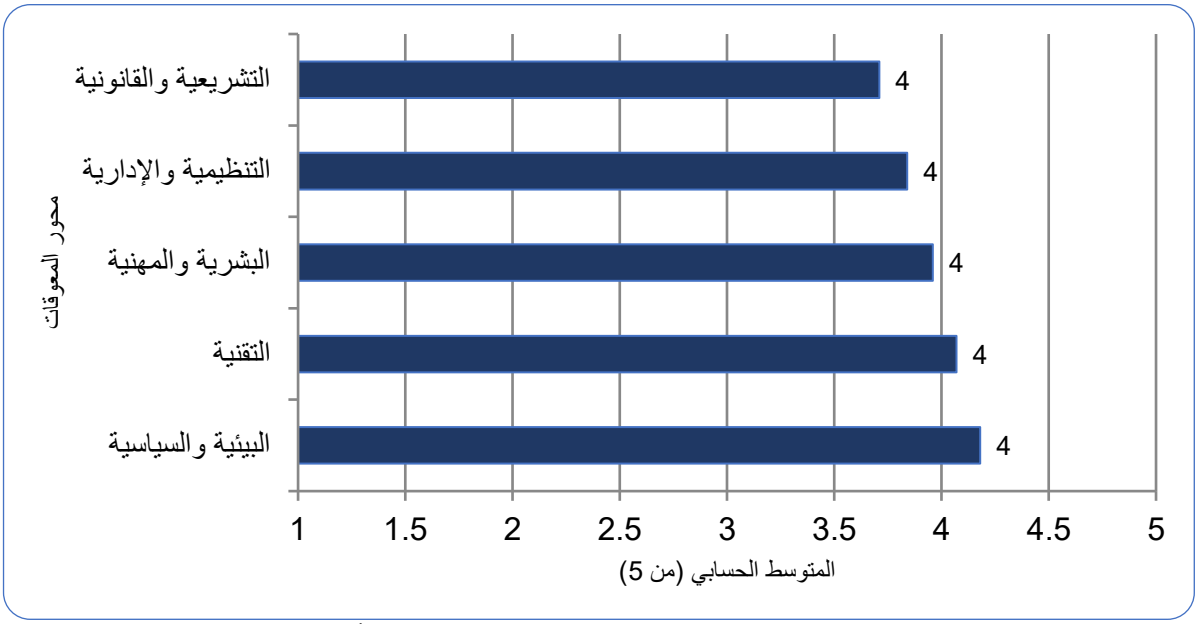
م	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة التأثير	الترتيب
1	عدم الاستقرار السياسي والانقسام المؤسسي	4.46	0.69	مرتفعة جدًا	1
2	التدخلات والضغوط الخارجية على عمل الديوان	4.13	0.86	مرتفعة	3
3	تأخر اعتماد الموازنة العامة والحسابات الختامية للدولة	4.35	0.73	مرتفعة جدًا	2
4	الأوضاع الأمنية التي تعيق الزيارات الميدانية للجهات	3.98	0.94	مرتفعة	6
5	ضعف ثقافة المساءلة والشفافية في الجهات العامة	4.07	0.88	مرتفعة	5
6	الأوضاع الاقتصادية وتقلب الإيرادات العامة	4.09	0.83	مرتفعة	4
المتوسط العام للمحور		**4.18**	**0.51**	**مرتفعة**	—

احتلت المعوقات البيئية والسياسية المرتبة الأولى بين المحاور بمتوسط عام بلغ (4.18)، وجاءت فقرتا «عدم الاستقرار السياسي والانقسام المؤسسي» و«تأخر اعتماد الموازنة العامة والحسابات الختامية للدولة» بدرجة تأثير مرتفعة جدًا. وتُفسَّر هذه النتيجة في ضوء النظرية المؤسسية؛ إذ إن البيئة الكلية غير المستقرة تُضعف قدرة الجهاز على التخطيط طويل المدى، وتربك دورة الموازنة والمحاسبة الحكومية برمتها، فتنعكس على عمل الجهاز الرقابي الذي يأتي في نهاية هذه الدورة. ويتفق ذلك مع ما توصلت إليه دراسة Blume & Voigt (2011) ودراسة Hay & Cordery (2018) من أن الأجهزة الرقابية في البيئات الهشة تواجه تحديات تتجاوز قدراتها الذاتية.

3. الترتيب العام لمحاور المعوقات

جدول 10: الترتيب العام لمحاور معوقات كفاءة الأداء المحاسبي

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة التأثير	الترتيب
المعوقات البيئية والسياسية	4.18	0.51	مرتفعة	1
المعوقات التقنية ونظم المعلومات	4.07	0.55	مرتفعة	2
المعوقات البشرية والمهنية	3.96	0.58	مرتفعة	3
المعوقات التنظيمية والإدارية	3.84	0.62	مرتفعة	4
المعوقات التشريعية والقانونية	3.71	0.66	مرتفعة	5
المعوقات مجتمعة	**3.95**	**0.44**	**مرتفعة**	—



شكل 1: المتوسطات الحسابية لمحاور معوقات كفاءة الأداء المحاسبي.

يتضح من الجدول والشكل أن المعوقات مجتمعة تؤثر بدرجة مرتفعة في كفاءة الأداء المحاسبي بديوان المحاسبة الليبي، بمتوسط عام بلغ (3.95). ويُلاحظ أن المعوقات الخارجية المرتبطة بالبيئة السياسية جاءت في المقدمة، تليها مباشرة المعوقات التقنية والبشرية، وهي معوقات داخلية يمكن للديوان التأثير فيها بدرجة كبيرة من خلال سياساته الذاتية. ويحمل هذا الترتيب دلالة مهمة: فبينما تخرج المعوقات البيئية في معظمها

عن سيطرة الديوان، فإن المحورين التاليين لها يمثلان مجالًا واسعًا للإصلاح الذاتي يمكن أن يحقق أثرًا سريعًا في الكفاءة.

4. اختبار الفرضيات

اختبار الفرضيات الفرعية من الأولى إلى الخامسة

استُخدم اختبار (t) لعينة واحدة لمقارنة المتوسط الحسابي لكل محور بالمتوسط الفرضي (3)، وتُرفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية (Sig.) أقل من (0.05) وكان المتوسط أعلى من (3).

جدول 11: نتائج اختبار (t) لعينة واحدة لمحاور الدراسة (المتوسط الفرضي = 3)

الفرضية	المحور	المتوسط	قيمة t	درجات الحرية	.Sig	القرار
H01	التنظيمية والإدارية	3.84	9.96	53	0.000	رفض H0
H02	البشرية والمهنية	3.96	12.16	53	0.000	رفض H0
H03	التقنية ونظم المعلومات	4.07	14.30	53	0.000	رفض H0
H04	التشريعية والقانونية	3.71	7.90	53	0.000	رفض H0
H05	البيئية والسياسية	4.18	17.00	53	0.000	رفض H0
الإجمالي	**المعوقات مجتمعة**	**3.95**	**15.86**	**53**	**0.000**	**رفض H0**

تُظهر النتائج أن قيم (t) المحسوبة لجميع المحاور موجبة ودالة إحصائيًا عند مستوى (0.001)، وأن المتوسطات الحسابية جميعها تزيد معنويًا على المتوسط الفرضي. وعليه تُرفض الفرضيات العدمية الفرعية الخمس (H01–H05)، وتُقبل الفرضيات البديلة القائلة بوجود تأثير دال إحصائيًا لكل محور من محاور المعوقات في كفاءة الأداء المحاسبي بالديوان. وبناءً على ذلك تُرفض الفرضية الرئيسة (H0)، ويُقبل البديل الذي يقرر وجود معوقات ذات تأثير دال إحصائيًا تحول دون تحسين كفاءة الأداء المحاسبي في ديوان المحاسبة الليبي.

اختبار الفرضية الفرعية السادسة

لاختبار وجود فروق في تقديرات أفراد العينة تُعزى إلى سنوات الخبرة، استُخدم تحليل التباين الأحادي، وجاءت النتائج كما يأتي:

جدول 12: نتائج تحليل التباين الأحادي للفروق في تقديرات المعوقات حسب سنوات الخبرة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	.Sig
بين المجموعات	0.678	3	0.226	1.18	0.326
داخل المجموعات	9.582	50	0.192		
المجموع	**10.260**	**53**			

يتبين من الجدول أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (1.18) بمستوى دلالة (0.326)، وهو أكبر من (0.05)، وعليه تُقبل الفرضية العدمية السادسة (H06)، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقديرات أفراد العينة للمعوقات تُعزى إلى سنوات الخبرة. وتعني هذه النتيجة أن الإحساس بالمعوقات عام ومشترك بين العاملين الجدد وذوي الخبرة الطويلة على حد سواء، مما يعزز القول بأنها معوقات هيكلية متجذرة في بيئة العمل، وليست انطباعات فردية مرتبطة بمرحلة وظيفية بعينها.

حادي عشر: مناقشة النتائج

تكشف نتائج الدراسة عن صورة متكاملة للمعوقات التي تحد من كفاءة الأداء المحاسبي في ديوان المحاسبة الليبي، يمكن مناقشتها في ضوء الإطار النظري على النحو الآتي:

أولًا، يؤكد تصدّر المعوقات البيئية والسياسية ما تطرحه النظرية المؤسسية من أن أداء المنظمات العامة لا يمكن فهمه بمعزل عن السياق المؤسسي الذي تعمل فيه. فالجهاز الرقابي – مهما بلغت كفاءته الداخلية – يظل مرتبطًا بدورة المالية العامة؛ فإذا تأخر إقرار الموازنة وإقفال الحسابات الختامية، تأخرت تبعًا لذلك أعمال المراجعة، وإذا تعددت مراكز القرار ضعفت قدرة الجهاز على متابعة تنفيذ توصياته. وهذه النتيجة تبرز أهمية الاستقلال المؤسسي والحماية التشريعية والدستورية للجهاز بوصفها شرطًا مسبقًا للكفاءة، وهو ما يؤكده إعلانا ليما والمكسيك.

ثانيًا، يشير التقارب الكبير بين متوسطَي المحورين التقني والبشري، وتصدُّر فقرة ضعف مهارات تحليل البيانات للمحور البشري، إلى وجود فجوة رقمية مزدوجة: فجوة في الأدوات وفجوة في المهارات. ومن منظور نظرية الوكالة، فإن هذه الفجوة تُضعف قدرة الجهاز على تقليص عدم تماثل المعلومات بين السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية، لأن الفحص اليدوي القائم على عينات محدودة لا يتيح اكتشاف الأنماط غير الاعتيادية في الحجم الكبير من المعاملات المالية الحكومية.

ثالثًا، يعكس تصدّر غياب نظام قياس أداء المراجعين للمحور التنظيمي مفارقة لافتة: فالجهاز المعني بتقويم أداء غيره يفتقر إلى منظومة متكاملة لقياس أدائه الذاتي. ويتسق ذلك مع ما يدعو إليه مدخل الإدارة العامة الجديدة وإطار (SAI PMF) من ضرورة أن يكون الجهاز الرقابي قدوة في الشفافية والمساءلة، عبر نشر مؤشرات أدائه، وربط الموارد بالنتائج.

رابعًا، يدل مجيء المحور التشريعي في المرتبة الأخيرة – مع بقائه ضمن الدرجة المرتفعة – على أن الإطار القانوني القائم يوفر حدًا أدنى مقبولًا من الصلاحيات، وأن الإشكال الأكبر يكمن في الإنفاذ والتحديث، لا سيما ما يتعلق بإلزام الجهات بمواعيد تقديم الحسابات، والتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق تمهيدًا لتبنّي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وأخيرًا، يمنح عدم وجود فروق تُعزى إلى الخبرة مصداقية إضافية للنتائج، ويشير إلى أن المعالجة ينبغي أن تكون مؤسسية شاملة لا فردية أو جزئية، وأن أي برنامج إصلاحي يجب أن يتعامل مع المعوقات بوصفها منظومة مترابطة يغذي بعضها بعضًا.

النتائج

في ضوء التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات، توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1. توجد معوقات ذات تأثير مرتفع ودال إحصائيًا تحول دون تحسين كفاءة الأداء المحاسبي في ديوان المحاسبة الليبي، بمتوسط حسابي عام بلغ (3.95) من (5).
2. احتلت المعوقات البيئية والسياسية المرتبة الأولى (4.18)، وفي مقدمتها عدم الاستقرار السياسي والانقسام المؤسسي وتأخر اعتماد الموازنة العامة والحسابات الختامية للدولة.
3. جاءت المعوقات التقنية ونظم المعلومات في المرتبة الثانية (4.07)، وأبرزها عدم استخدام برمجيات المراجعة المعانة بالحاسوب وغياب الربط الإلكتروني مع الجهات الخاضعة للرقابة.
4. حلت المعوقات البشرية والمهنية في المرتبة الثالثة (3.96)، وأبرزها ضعف مهارات تحليل البيانات وتسرب الكفاءات وضعف الحوافز، مع تدني نسبة الحاصلين على شهادات مهنية إلى (11.1%) فقط من أفراد العينة.
5. جاءت المعوقات التنظيمية والإدارية في المرتبة الرابعة (3.84)، وأبرزها غياب نظام قياس أداء المراجعين وغياب التخطيط الرقابي القائم على تقدير المخاطر.
6. حلت المعوقات التشريعية والقانونية في المرتبة الخامسة (3.71)، وأبرزها ضعف الإلزام القانوني للجهات بتقديم حساباتها الختامية في مواعيدها واستمرار العمل بالأساس النقدي.

7. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تقديرات أفراد العينة للمعوقات تُعزى إلى سنوات الخبرة، مما يؤكد الطابع الهيكلي لهذه المعوقات.

التوصيات

بناءً على النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يمكن تقديم التوصيات الآتية مرتبة حسب أولويات المحاور:

على صعيد المعوقات البيئية والسياسية

- العمل على تحصين استقلال ديوان المحاسبة دستوريًا وتشريعيًا، وتوحيد مرجعيته المؤسسية، وضمان استقلاله المالي من خلال تخصيص موازنة مستقلة تُقرّ مباشرة من السلطة التشريعية.
- تفعيل دور السلطة التشريعية في مناقشة التقارير السنوية للديوان ومتابعة تنفيذ توصياته، وإنشاء لجنة برلمانية متخصصة للحسابات العامة.
- إصدار تقارير مرحلية وتقارير خاصة عن الجهات ذات المخاطر المرتفعة دون انتظار إقفال الحسابات الختامية، للحد من أثر التأخر في دورة الموازنة.

على صعيد المعوقات التقنية

- وضع استراتيجية للتحول الرقمي في الديوان على مدى خمس سنوات، تتضمن تبنّي برمجيات المراجعة المعانة بالحاسوب (IDEA / ACL) وأدوات تحليل البيانات.
- إنشاء منظومة ربط إلكتروني مع وزارة المالية والمصرف المركزي والجهات الخاضعة للرقابة، تتيح الاطلاع المباشر على البيانات المالية والرقابة المستمرة.
- إنشاء وحدة متخصصة لرقابة تقنية المعلومات وتحليل البيانات داخل الديوان.

على صعيد المعوقات البشرية والمهنية

- إعداد خطة تدريبية سنوية مبنية على تحليل الاحتياجات، تركز على معايير الإنتوساي ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومهارات تحليل البيانات.
- دعم حصول المراجعين على الشهادات المهنية الدولية، وربط ذلك بالترقية والحوافز.
- مراجعة سلم الرواتب والحوافز بما يحد من تسرب الكفاءات، والاستفادة من برامج التعاون الفني مع مبادرة الإنتوساي للتنمية والمنظمة العربية (الأرابوساي).

على صعيد المعوقات التنظيمية والإدارية

- بناء نظام لقياس أداء المراجعين والإدارات الفنية بمؤشرات كمية ونوعية واضحة، وتطبيق إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة (SAI PMF) دوريًا.
- اعتماد منهجية التخطيط الرقابي القائم على تقدير المخاطر والأهمية النسبية، وإعداد أدلة إجرائية موحدة للمراجعة المالية ومراجعة الالتزام ومراجعة الأداء.
- تعزيز وظيفة ضمان الجودة الداخلية، والتوسع في تفويض الصلاحيات للإدارات الفنية.

على صعيد المعوقات التشريعية

- تعديل القانون رقم (19) لسنة 2013 بما يتضمن جزاءات رادعة على الجهات المتأخرة في تقديم حساباتها الختامية، وتوسيع الصلاحيات في متابعة تنفيذ التوصيات.
- تبنّي خطة وطنية للتحول التدريجي نحو أساس الاستحقاق وتحديث اللائحة المالية الحكومية، بالتنسيق بين الديوان ووزارة المالية.
- تحديد الاختصاصات بين الأجهزة الرقابية تحديدًا دقيقًا، وإبرام مذكرات تفاهم لتبادل المعلومات ومنع الازدواجية.

مقترحات لدراسات مستقبلية

- إجراء دراسات مماثلة تشمل فروع الديوان في المناطق المختلفة، وإجراء مقارنة بين الإدارات الفنية.
- دراسة أثر تبنّي تقنيات تحليل البيانات الضخمة في كفاءة الرقابة المالية في ليبيا.

- دراسة العلاقة بين استقلال ديوان المحاسبة ومستوى تنفيذ الجهات العامة لتوصياته.

المراجع

أولًا: المراجع العربية

1. أبوبكر، محمد، والفيتوري، علي. (2018). معوقات تطبيق رقابة الأداء في ديوان المحاسبة الليبي. *مجلة البحوث الاقتصادية والإدارية*، (2)، 45–72.
2. الخطيب، خالد. (2021). معوقات التحول نحو أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية في الدول العربية. *المجلة العربية للمحاسبة*، *24*(1)، 88–115.
3. ديوان المحاسبة الليبي. (2022). *التقرير السنوي لديوان المحاسبة*.
4. الزوي، سالم. (2020). العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الحكومية في ليبيا: دراسة ميدانية. *مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية*، (15)، 201–230.
5. الشريف، عبد السلام. (2016). *مدى تطبيق معايير الرقابة المالية الحكومية في ديوان المحاسبة الليبي* [رسالة ماجستير غير منشورة]. جامعة طرابلس.
6. العبيدي، حسين. (2019). أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين كفاءة العمل الرقابي: دراسة تطبيقية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي. *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، *14*(47)، 112–131.
7. القانون رقم (19) لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة. (2013). *الجريدة الرسمية، ليبيا*.
8. المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. (د.ت.). *الأدلة والمعايير المهنية للرقابة المالية العامة*.

ثانيًا: المراجع الأجنبية

9. Blume, L., & Voigt, S. (2011). Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment. European Journal of Political Economy, 27(2), 215–229.
10. DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. American Sociological Review, 48(2), 147–160.
11. Hay, D., & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. Journal of Accounting Literature, 40, 1–15.
12. Hood, C. (1991). A public management for all seasons? Public Administration, 69(1), 3–19.
13. International Organization of Supreme Audit Institutions. (1977). The Lima declaration of guidelines on auditing precepts (INTOSAI-P 1).
14. International Organization of Supreme Audit Institutions. (2007). Mexico declaration on SAI independence (INTOSAI-P 10).
15. International Organization of Supreme Audit Institutions. (2019a). Performance audit principles (ISSAI 300).

16. International Organization of Supreme Audit Institutions. (2019b). The value and benefits of supreme audit institutions—Making a difference to the lives of citizens (INTOSAI-P 12).
17. INTOSAI Development Initiative. (2016). Supreme audit institutions performance measurement framework (SAI PMF).
18. Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. Journal of Financial Economics, 3(4), 305–360.
19. Otia, J. E., & Bracci, E. (2022). Digital transformation and the public sector auditing: The SAI's perspective. Financial Accountability & Management, 38(2), 252–280.
20. Reichborn-Kjennerud, K. (2013). Political accountability and performance audit: The case of the auditor general in Norway. Public Administration, 91(3), 680–695.

Compliance with ethical standards

Disclosure of conflict of interest

.The authors declare that they have no conflict of interest

Disclaimer/Publisher's Note: The statements, opinions, and data contained in all publications are solely those of the individual author(s) and contributor(s) and not of **JLABW** and/or the editor(s). **JLABW** and/or the editor(s) disclaim responsibility for any injury to people or property resulting from any ideas, methods, instructions, or .products referred to in the content