

أنظمة الرقابة الداخلية كأداة لمنع ظاهرة الفساد المالي والإداري بالمستشفيات الليبية

(دراسة تطبيقية على مستشفيات مدينة بنغازي)

أ/نادية راف الله الحداد / محاضر مساعد / بقسم المحاسبة / كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي

أ/عزيزة عوض الشهيبي / محاضر مساعد / بقسم المحاسبة / كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي

الملخص :

هدفت هذه الدراسة الى بيان مدى توفر مقومات الرقابة الداخلية وأثرها في منع الفساد المالي والإداري ، ولتحقيق هدف الدراسة فقد تبنت الدراسة المنهج العلمي الحديث أو المنهج الاستنباطي الاستقرائي، كما اعتمدت الدراسة صحيفة الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات وقد تمثل مجتمع الدراسة في الإدارة العليا بالمستشفيات العامة بمدينة بنغازي ، والجهات الرقابية (ديوان المحاسبة والرقابة الادارية والمراقبين الماليين) ، وقد تم توزيع عدد (112) استمارة استبيان وتم استرجاع عدد (81) استمارة قابلة للتحليل، وعليه تكون نسبة الاستجابة (72%) تقريبا، وقد استخدمت الدراسة الأساليب الإحصائية المتمثلة في اختبار كرونباخ ألفا للصدق والشيث وتم استخدام اختبار (t) لعينة واحدة *One sample T-test* وتحليل *Independent Samples Test* لاختبار فرضيات الدراسة، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى قبول فرضية الدراسة الرئيسية الاولى " تتوفر مقومات الرقابة الداخلية في المستشفيات الليبية للحد من الفساد المالي والاداري ، وقبول فرضية الدراسة الثانية " يوجد أثر ذو دلالة احصائية لنظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي والاداري كما توصلت الدراسة إلى انه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية (معنوية) بين آراء عينة الدراسة بخصوص أثر الرقابة الداخلية بالمستشفيات الليبية .

الكلمات الافتتاحية : الرقابة الداخلية ، الفساد المالي والإداري

Abstract

The purpose of this study was to determine the availability of internal controls and their effect in preventing financial and administrative corruption. In order to achieve the objective of the study, the study adopted the modern scientific method or the deductive method.

The study also approved the questionnaire paper as a main tool for data collection. The study society was represented in the senior management of public hospitals in the city of Benghazi, and the control bodies (The Audit

Bureau for Administrative and Financial supervision and control). About 112 questionnaire forms were distributed and a number of (81) were retrieved can be analyzed, so the response rate was approximately 72%.

The study used the statistical methods of the Kronbach Alpha test, as a benchmark for honesty/integrity and consistency. The t test was used on one sample (One Sample T-test) and the Independent Samples Test to test theories of the study. The results of the study reached the acceptance of the hypothesis of the initial major study "That the Internal controls are available in Libyan hospitals to reduce the administrative and financial corruption and accept the hypothesis of the second study that there is a statistically proven significant effect of the internal control system in reducing the administrative and financial corruption. The study also found that there is significant Statistical differences between the views of the sample of the study and on the impact of internal controls in Libyan hospitals.

المقدمة:

يمثل الفساد بشكل عام ظاهرة خطيرة تهدد المجتمعات، خاصة الفساد المالي والإداري اللذان يتسببان في اهدار ثروات الشعوب ، وتدمير اقتصادها ، وافشال خطط التنمية بها، الامر الذي استدعي مواجهة هذه الظاهرة ومحاربتها ، ومن الوسائل التي استخدمت هو ايجاد أنظمة رقابة داخلية في المنشآت ذات كفاءة وفاعلية للحد من هذه المظاهر ، حيث تشكل الرقابة الداخلية مفصلاً هاماً من مفاصل العمل الإداري من أجل تحقيق أهداف المنشأة . فقد أظهرت العديد من الدراسات (النكوع، أحمد، 2012 ؛ البرغوثي وآخرون 2013) أهمية دور الرقابة الداخلية في ضمان الحصول علي أفضل الخدمات ومحاربة لكل مظاهر الفساد المالي والإداري . وقطاع الصحة شأنه في ذلك شأن المنشآت الأخرى فهو يحتاج الي نظام رقابة داخلية فعال وكفء لتحسين الاداء ورفع كفاء الخدمات الصحية المقدمة .

مشكلة البحث:

لا غنى لأي فرد في المجتمع عن مراجعة المستشفيات الحكومية، ومن تعامل مع هذه المستشفيات يلمس كثير من المعاناة التي يعانيها المواطنين من جرحى ومرضى داخل مستشفيات مدينة بنغازي بسبب الإهمال واللامبالاة وسوء المعاملة ، وقلة الإمكانيات، ونقص الادوية والمستلزمات الطبية داخل تلك المستشفيات وغالباً ما نسمع كلمة أن هناك فساداً مالياً وإدارياً داخل المستشفيات، وحسب العديد من التقارير التي صدرت خلال العشر سنوات الأخيرة عن ديوان المحاسبة ، يتبين حجم هذا الفساد من خلال المبالغ الهائلة التي يدعم بها قطاع الصحة ولكن دون جدوى من الإصلاح، كما لاحظنا التقليل من شأن الشكاوي المقدمة عن الاخطاء والاهمال التي تحدث في المستشفيات من قبل المسؤولين ، الامر الذي يعتبر مؤشراً هاماً عن ضعف الرقابة الداخلية المعمول به وضعف إدارة المستشفى . وعليه تجسد مشكلة البحث من خلال السؤال التالي :

هل تتوفر مقومات الرقابة الداخلية في المستشفيات العامة في مدينة بنغازي لمنع مظاهر الفساد المالي والإداري ؟

الهدف من هذه الدراسة :

ان الهدف الرئيسي لهذه الدراسة معرفة مدى توفر مقومات الرقابة الداخلية في المستشفيات ومساهمتها في الحد من الفساد المالي والإداري المتمثل في اهدار الاموال العامة، وتدني وتدهور مستوى الخدمات الصحية والطبية . وهل هناك فروقات بين آراء المشاركين في الدراسة حول توفر مقومات الرقابة الداخلية ودورها في الحد من مظاهر الفساد . كما تهدف الي تقديم توصيات ومقترحات بشأن تحسين تطبيق الرقابة الداخلية.

فرضيات الدراسة :

تم صياغة فرضيات الدراسة بناء علي مراجعة الأدب والدراسات السابقة وتمثل فرضيات الدراسة في التالية :

■ **فرضية الدراسة الرئيسية الاولى:** "تتوافر مقومات الرقابة الداخلية بالمستشفيات الليبية لمنع الفساد المالي والإداري" وتتفرع منها فرضيات خمس فرضيات فرعية.

- **فرضية الدراسة الفرعية الاولى** " يوجد هيكل تنظيمي وتوصيف وظيفي للحد من الفساد المالي بالمستشفيات الليبية "

- **الفرضية الدراسة الفرعية الثانية :** " يوجد معايير قياس وتقييم للأداء بالمستشفيات الليبية "

- فرضية الدراسة الفرعية الثالثة : "يوجد سياسات لاختيار وتعيين الموظفين تحد من الفساد المالي والاداري بالمستشفيات الليبية".

- فرضية الدراسة الفرعية الرابعة: "يوجد نظام محاسبي يحد من الفساد المالي والاداري بالمستشفيات الليبية" .

- فرضية الدراسة الفرعية الخامسة: "وجود مكتب للمراجعة داخلية يحد من الفساد المالي والاداري بالمستشفيات الليبية".

■ فرضية الدراسة الرئيسية الثانية: "يوجد اثر ذو دلالة احصائية لنظام الرقابة الداخلية بالمستشفيات الليبية في الحد من مظاهر الفساد المالي والاداري".

■ فرضية الدراسة الرئيسية الثالثة: "توجد فروقات ذات دلالة احصائية بين متوسطات آراء الإدارة العليا بالمستشفيات والجهات الرقابية حول مدي توفر مقومات الرقابة الداخلية بالمستشفيات واثرها في الحد من مظاهر الفساد المالي والإداري".

أهمية هذه الدراسة :

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تسلط الضوء علي ظاهرة خطيرة وهي الفساد المالي والاداري المتزايدة في المستشفيات والذي سبب في تدني مستوى الخدمات الصحية بشكل كبير، كما تتبع أهمية الدراسة من الوقت الذي اجريت فيه حيث تزامنت مع قضايا الاهمال الطبي في المستشفيات وخاصة في المركز بنغازي الطبي ، ومن كون الرقابة الداخلية إحدى التدابير الهامة لمنع الغش والفساد .

الهدف من هذه الدراسة :

ان الهدف الرئيسي لهذه الدراسة معرفة مدي توفر مقومات الرقابة الداخلية في المستشفيات ومساهمته في الحد من الفساد المالي والاداري المتمثل في اهدار الاموال العامة، وتدني وتدهور مستوى الخدمات الصحية والطبية . وهل هناك فروقات بين آراء المشاركين في الدراسة حول توفر مقومات الرقابة الداخلية ودورها في الحد من مظاهر الفساد . كما تهدف الي تقديم توصيات ومقترحات بشأن تحسين تطبيق الرقابة الداخلية.

منهجية الدراسة:

تبنت الدراسة المنهج الاستنباطي الاستقرائي ، وذلك من خلال مراجعة الأدب والدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع ، ثم تحديد متغيرات الدراسة بناء علي ذلك وصياغة الفرضيات ، بالإضافة إلى تبني المنهج الوصفي التحليلي في تحليل البيانات المتحصل عليها في الدراسة . وقد تم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات بالإضافة الي المقابلات الشخصية اللازمة لاختبار الفرضيات. كما تم تقسيم الدراسة الي الاجزاء التالية :

الجزء الاول : الدراسات السابقة ومراجعة الادب ، حيث تم التطرق الي تعريف الرقابة الداخلية وأهميتها ، مقوماتها ، ودور الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي والاداري .

الجزء الثاني : الإطار النظري للدراسة حيث تم تحديد متغيرات الدراسة بناء علي مراجعة الادب والدراسات السابقة وتحديد الاتجاه العلاقة ، ومن ثم صياغة الفرضيات .

الجزء الثالث : التعريف بمجتمع الدراسة وتحليل وعرض نتائج الدراسة ومن ثم التوصيات .

حدود الدراسة : اقتصرت الدراسة علي المستشفيات الواقعة في نطاق مدينة بنغازي .

الدراسات السابقة :

1. (دراسة مسعود، 2016) بعنوان: فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري بالعراق، وقد كان هدف الدراسة الوقوف على واقع الفساد الإداري في العراق ، وتوصلت الدراسة الى أن غياب نظم الرقابة الداخلية من أهم مسببات الفساد الإداري ، وأوصت بضرورة وجود معايير دولية تضمن استقلالية المراجع بإتقان عمله، وضرورة عمل دورات تدريبية للمدققين لضمان فهم أكثر لأعمالهم وادائها على أكمل وجه .
2. (دراسة البكوع ، وأحمد ، 2012) : تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية _ دراسة نظرية تحليلية_ تجسدت مشكلة البحث في مسألة وجود قصور في بيان سبل تفعيل نظام الرقابة الداخلية في أغلب الوحدات الخدمية في مجال الحد من الفساد المالي والإداري ، وأهم ما توصلت إليه الدراسة ان الفساد المالي ما هو إلا مجموعة من الانحرافات المالية المخالفة للقواعد والأحكام المالية التي تساهم في سير العمل الإداري والمالي، و أوصت بالاهتمام بنظم الرقابة الداخلية بكافة الوحدات الخدمية، لضمان الحصول على افضل الخدمات وأكملها، ومحاربة لكل طرق التزوير والغش المسببة للفساد المالي والإداري.
3. دراسة (Smith & Jones, 2000) تناولت هذه الدراسة تدعيم الرقابة الداخلية في المنظمات وأهميتها في مجال منع واكتشاف الأخطاء والغش وسوء الإدارة ، وبينت هذه الدراسة أن ضعف الرقابة الداخلية من شأنه أن يترتب عليه نتائج خطيرة أهمها الضياع من خلال الإهمال وعدم الاهتمام ، والاسراف الناتج عن قصور الاجراءات والنظم والقرارات وانتهت هذه الدراسة إلي إن إمكانية الغش والاحتيال تبقي موجودة وإن البرنامج الجيد للرقابة (علي الورق) لا يضمن التزام الافراد بالإجراءات الرقابية الموضوعية وإن فاعلية برنامج الرقابة الداخلية هو مسئولية الإدارة ، لذلك إن لم تكن هناك مشاركة فعلية للإدارة وعلي كافة المستويات فإن نظم الرقابة الداخلية لن تكن فعالة.
4. دراسة (حسن ، 2004) بعنوان واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي ، هدفت هذه الدراسة الي تشخيص واقع الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة ، ومدى استكمال مقوماتها الإدارية والمالية الاساسية ومستوي تطبيق ما توفر من هذه المقومات ، مقارنة مع النظام المتكامل والفعال للرقابة الداخلية . وقد توصلت الدراسة الي ضعف توفر ومستوي تطبيق المقومات الاساسية بهذه الوزارات وهو ما انعكس في ضعف نظم الرقابة الداخلية عن تحقيق الاهداف المنوطة بها وتفتشي الظواهر السلبية من تسبب مالي ،تضخم وظيفي ، وسوء إدارة ، وضعف الاداء العام وغياب الشفافية والمسألة .

5. (دراسة الحداد، 2004م) ، بعنوان درجة ممارسة المديرين لوظيفة التخطيط وعلاقتها بمستوى جودة الخدمات الصحية ، استهدفت الدراسة معرفة واقع ممارسة مديري الإدارات لوظيفة التخطيط في المستشفيات وإيجاد العلاقة بينها وبين مستوى جودة الخدمات الصحية في المستشفيات محل الدراسة .وقد توصلت إلى عدة من النتائج التي من أهمها ، نقص الخبرة الإدارية لدى المسؤولين وانشغالهم بالمهام الثانوية والمهام العلاجية بشكل مباشر، والقصور في مستوى جودة الخدمات الصحية، وأن القيادات هم من حملت المؤهلات الطبية. كما توصلت إلى انخفاض مستوى التخطيط لعدم توفر العناصر المؤهلة. هذا وقد أوصت الدراسة بتفعيل وظيفة التخطيط في المستشفيات اللبية ونشر الوعي الإداري بين المسؤولين والاهتمام بالتأهيل الوظيفي والتدريب والتعريف بإدارة الجودة الشاملة.

6. (دراسة عبد القادر، بدون سنة نشر): بعنوان: تقييم أداء الخدمات الصحية في المستشفيات العامة اللبية _دراسة نظرية ومقارنة _ هدفت الدراسة الي تقييم الأداء في المستشفيات اللبية ، وقد توصلت إلى العديد من النتائج التي من أهمها وجود عوائق إدارية تعرقل المسؤولين من ممارسة أعمالهم وتسهم في انخفاض أدائهم وتدني مستوى الخدمات العامة بالمستشفيات، وعدم التزام الإدارة في الغالب بأداء الخدمات في وقتها المحدد وهو مؤشر لتدني الأداء .

نقاط الالتقاء والاختلاف مع الدراسات السابقة: كانت الدراسات السابقة والأدب الأساس في تحديد متغيرات الدراسة . وكانت أوجه الاختلاف عن الدراسات السابقة إما في هدف الدراسة أو بيئة الدراسة أو مجتمع الدراسة أو المنهجية ، فقد كان الاختلاف مع دراسة (مسعود، 2016) في بيئة الدراسة حيث طبقت هذه الدراسة في العراق ، أما دراسة (الكوع ، أحمد، 2012) فكان الاختلاف في منهجية الدراسة فهي دراسة نظرية تحليلية أما هذه الدراسة فهي دراسة تطبيقية ، دراسة (حسن ، 2004) فكان الاختلاف في بيئة الدراسة (فلسطين) ومجتمع الدراسة وهو المراقبين في دوائر الرقابة الداخلية ، أما المجتمع في هذه الدراسة هو الادارة العليا بالمستشفيات والجهات الرقابية (المراقبين الماليين ، وديوان المحاسبة ، أعضاء الرقابة الادارية) . أما دراسة (الحداد، 2004) و دراسة (عبد القادر ، بدون سنة نشر) رغم أنها اجريت في نفس البيئة (ليبيا) الا إن الاختلاف في الهدف الدراسة والمنهجية .

مرجعة الأدب والإطار النظري للدراسة

مفهوم الرقابة الداخلية :

وقد عرّف تقرير (COSO)⁽¹⁾ الرقابة الداخلية على أنها " عملية تتأثر من قبل أعضاء مجلس ادارة الشركة، والادارة، وغيرهم من المستخدمين، مصممة لتزويد تأكيد معقول بالنسبة لتحقيق أهداف في المجالات التالية : كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية ، موثوقية الابلاغ المالي، الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة. (دهمش وأبوز، 2005) كما عرفت الرقابة الداخلية على أنها " مجموعة من النظم والتعليمات والقرارات واللوائح المنظمة للأعمال في الوحدة الإدارية وأساليب الرقابة ، والاساليب المتاحة لحماية المال العام . كما إنها التقسيمات الإدارية التي تقسم نظم العمل بطريقة تمنع الضياع أو التواطؤ الاختلاس (عبدالله، 2004، 339) وتعد الرقابة الداخلية في مفهومها المحاسبي أداة منع وأداة اكتشاف لمنحنيات الأمور المالية فهي من

1. The Committee of Sponsoring Organizations of the tread way Commission's Internal Control.

حيث المنع تضع إجراءات وضوابط للإدارة تحد من الوقوع في الأخطاء المالية سواء عن قصد أو غير قصد ومن حيث اكتشاف الانحرافات المالية فإنها تمارس بواسطة متخصصين في علم المحاسبة ولديهم سبل المعرفة في كيفية التحقق من صرف الأموال وإثباتها (الشرع، 2010) .

أهداف الرقابة الداخلية :

نظرا لندرة الموارد الحكومية فإن الاستخدام الامثل للموارد المتاحة والحفاظ علي المال العام يعتبر من أهم أولويات نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية ويمكن تلخيص أهداف الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الي: بتصرف (الوادية: 2016):

1. تنفيذ العمليات بكفاءة وفعالية وبطريقة منظمة وأخلاقية واقتصادية . المقصود بالعمليات في هذا الهدف هو تحقيق الاهداف المخططة للوحدة الحكومية والاستفادة من الانفاق الحكومي بالكفاية والفاعلية المناسبة وهذا يعني تحقيق معدلات الاداء التشغيلي المخططة ، تحقيق الهدف الاساسي للمنشأة في تقديم الخدمة ، حماية الأصول من كل مصادر الاسراف والغش
2. حماية الموارد من الخسارة والتلف وسوء الاستخدام . إن آليات الرقابة المفروضة علي الموارد المتاحة للوحدات الحكومية تساعد في حماية الأصول وغيرها من الموارد حتي يستفاد منها في تحقيق الهدف فعدم وجود نظام رقابة علي الاصول يمكن أن يترتب عليه إساءة استخدام الاصول أو استخدامها في غير الاغراض المخصصة .فمن الاجراءات التي تحقق هذا الهدف ، التحقق من تنفيذ الانفاق علي الاعتمادات المخصصة ، التحقق من الانفاق علي جهات الصرف المطلوبة ، فرض الرقابة علي الاصول الثابتة ، فرض الرقابة علي العهد والمستودعات ، الجرد والمعاينة والتفتيش علي العهد والمستودعات والاصول الثابتة .
3. توفير معلومات تتصف بالدقة لتحقيق أهداف التقرير ،المحاسبي علي الاخص المساءلة . وذلك من خلال توفير المعلومات التي تساعد علي تقويم الاداء المالي والتشغيلي ، توفير معلومات تساعد علي إعداد الموازنات والخطط . ولتحقيق هذه الاهداف لابد من الالتزام بالمعايير المحاسبية في القياس والافصاح ، توثيق العمليات المالية ، حماية السجلات المحاسبية من الوصول الغير مرخص .
4. الالتزام بالنظم والسياسات والتعليمات . ويرتبط هذا من خلال الالتزام بالتعليمات الحكومية التي تصدرها جهات حكومية معنية بالأشراف علي المنشأة ، الالتزام بالنظم المعمول بها وفق النظام الاساسي ، الالتزام بالسياسات والقرارات الادارية المنظمة للعمل .

مقومات الرقابة الداخلية :

لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي من تنفيذ الاعمال حسب المخطط والسياسات والاجراءات المرسومة والتقرير عن الاعمال بشكل منظم، ومنع واكتشاف الاخطاء والانحراف وحماية الاموال العامة، فإن هذا يتطلب توفر المقومات الاساسية للرقابة الداخلية وهي :

1. هيكل التنظيمي وتوصيف الوظيفي . وجود هيكل تنظيمي يعتبر نقطة البدء في نظام رقابة داخلية فعال حيث أنه يحدد المسؤوليات والمهام ضمن توصيف الوظائف ويتبع ذلك وجود دليل المهام لكل وظيفة وتعريفه لكل الموظفين، حيث يسهل هذا الإجراء تحديد المسؤوليات ومنع التجاوزات ويكون كل موظف علي بينة من أداء عمله . (الشرع و إبراهيم ، 2012) كما

يجب أن يتمتع الهيكل التنظيمي بالبساطة والوضوح من حيث تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ، وبالمرونة بحيث يسمح باستيعاب التوسعات المستقبلية في نشاط الوحدة الاقتصادية (الافندي ، 2006، 59).

2. وجود معايير قياس وتقييم للإداء . تستند عملية التقييم علي وجود معايير توضح مدي نجاح المنظمة في تحقيق أهدافها ، فالمعيار" هو الشيء الذي يحدد عن طريق الإدارة المختصة كقاعدة للقياس وكوسيلة لرفع الانتاجية (حسن ، 2011) ، ويمكن القول أن المعيار هو أداة قياس كمية أو نوعية تتسم بالموضوعية والوضوح الغرض منها مراقبة أداء الموظفين ومقارنته بالأداء المخطط . وعليه فإن تقييم الاداء هو قياس لنتائج الاعمال بمختلف المستويات باستخدام معايير ومؤشرات ومقارنته مع ما تم التخطيط له لغرض تحسين وتطوير الأداء ورفع كفاءته وفاعليته .

3. سياسات الاختيار والتعيين للموظفين . يمثل الكادر الوظيفي في المنشأة أهم المقومات المؤثرة في فاعلية نظم الرقابة الداخلية فكفاءة العاملين والتزامهم بالأنظمة والقوانين والتعليمات يساهم بشكل كبير في تحقيق أهداف المنشأة ، وهذا لن يكون إلا من خلال وجود سياسات للاختيار والتعيين والترقية ، فمثلا أن لا يتم تعيين موظفين جدد إلا في حالة وجود شاغر حقيقي ؛ وأن يتم شغل الوظيفة بناء علي الوصف الوظيفي والتخصص فلا يتم تعيين أشخاص ليس لهم علاقة بالعمل ، الامر الذي سوف ينعكس سلبا علي أدائهم الوظيفي وانجاز أعمالهم ؛ إعطاء فرص متساوية لشغل الوظيفة من خلال الاعلان في الصحف ووسائل الاعلان الأخرى وإجراء المقابلات لاختيار الأنسب للعمل .

4. النظام المحاسبي : لتحقيق فاعلية النظام المحاسبي يجب ان يقوم علي العناصر التالية بتصرف (كلاب ، 2004؛ الجابري، 2014)

- دليل حسابات يسهل إعداد القوائم والتقارير بأقل جهد وتكلفة ممكنة ، وأن يصف بصورة دقيقة وموجزة ما يجب أن يتضمنه كل حساب.
- دليل للإجراءات والسياسات المحاسبية ، مما يمكن من تنفيذ السياسات التي تضعها الادارة بكفاءة وبصورة منتظمة
- مجموعة متكاملة من المستندات والسجلات والدفاتر، فهي من العناصر الاساسية لأي نظام محاسبي، ويختلف عددها وشكلها باختلاف من مشروع لآخر .
- استخدام الموازنات التخطيطية كأداة رقابية لتحسين الأداء الفعلي أو لتعديل أرقام الموازنات بما يحقق أقصى كفاءة ممكنة وضمان الالتزام بالسياسات المرسومة
- الجرد الفعلي للأصول ، ويعتبر الجرد المفاجئ للأصول النقدية من أهم الاساليب التي تمنع الاختلاس والتلاعب مثل الخزينة والعهد ، وايضا استخدام نظام الجرد المستمر للمخزون تعتبر من الوسائل المهمة للمحافظة علي المال العام .
- استخدام التكنولوجيا في العمليات المحاسبية والرقابية .تعتبر من أكثر الوسائل حداثة التي انتشرت نتيجة التطور التكنولوجي الحاصل حتي اصبحت شائعة الاستخدام في العمليات المحاسبية الرقابية بشكل واسع ، بما يكفل التأكيد من سلامة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات وسرعة بالإجراءات ،وتجعل من نظام الرقابة الداخلية نظاما فعالا (عبدالله ، 2012،

5. المراجعة الداخلية :

عرفت المراجعة الداخلية طبقاً لبيان مسؤوليات المراجعة الداخلية الصادر عن مجمع المراجعين الداخليين (IIA) بأنها " عبارة عن نشاط مستقل، تأكيد موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها ، ومساعدتها علي إنجاز أهدافها بواسطة تكوين منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة(القاضي، 2016) ويشير هذا التعريف الي الملامح الرئيسية لوظيفية المراجعة الداخلية وهي:

- استقلالية المراجعة الداخلية ، استقلال المراجع الداخلي يعتمد بشكل اساسي علي موقع قسم المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي وعدم تبعيته للإدارات والاقسام التنفيذية ، وأن يتبع أعلي مستوى إداري في المنشأة ،دون تقييده بأي وظائف تنفيذية(محمد،2013)

- وإن وظيفتها تأكيد واستشارة .

- وإن جميع الانشطة تقع تحت نطاق عمل المراجعة الداخلية .

- المراجعة الداخلية أصبحت منهج نظامي منضبط وهذا يعني أن يكون لديه مجموعة واضحة من المعايير المهنية يعمل علي تطبيقها في عمله سواء كانت في الاستشارة او تأكيد ، ويجب علي مدير المراجعة أن يضع الاجراءات والسياسات التي توجه عملية المراجعة الداخلية .(القاضي، 2016).

وعليه يمكن تلخيص اهداف المراجعة الداخلية في الآتي : بتصريف (محمد، 2013) .

- حماية الاصول من الاحتيال والسرقة

- ضمان التزام المنظمة بالأنشطة التي تحقق أهدافها

- مراقبة صحة ودقة البيانات الواردة في الوثائق والتقارير المحاسبية

- تقييم مستوى الانجاز المحقق ؛ تقييم كفاءة وجود العمليات

- ضمان التزام باللوائح والقوانين

مما سبق يمكن اعتبار المراجعة الداخلية ليس جزء من النظام المحاسبي فحسب وإنما هو الدعامة الاساسية لهذا النظام وصمام الامان له .

دور نظام الرقابة الداخلية في مكافحة ومنع مظاهر الفساد المالي والاداري:

تعريف الفساد : للفساد تعاريف عدة تتفق جميعها حول نقطة واحدة وهي سوء استخدام السلطة، أو إساءة استخدام الوظيفة العامة من اجل تحقيق مصلحة خاصة، فقد عرفتها منظمة الشفافة الدولية بأنه " إساءة استخدام السلطة العامة من اجل تحقيق كسب خاص " ²

² <http://www.transparency.org>

ويمثل الفساد ظاهرة قديمة عانت منها المجتمعات قديما ولا زالت تعاني منها الكثير من المجتمعات اليوم، فهي غير مقتصرة على مجتمع معين، او مرتبطة بثقافة معينة . وانتشار هذه الظاهرة في الوحدات الاقتصادية يرجع لأسباب عديدة منها : أسباب سياسية تتمثل بضعف الإرادة السياسية في محاربة الفساد المالي والاداري ، وكذلك التغيرات في الأنظمة الحاكمة والفوضى السياسية وعدم الاستقرار وضعف كفاءة الجهاز القضائي وغياب الاستقلالية التامة له وكذلك غياب التشريعات الفاعلة التي تكافح الفساد وضعف المؤسسات المعنية بمكافحة الفساد (الشمري والفتلي، 2011، 42) . وهناك اسباب اقتصادية منها : تدهور الاوضاع الاقتصادية مثل التضخم وارتفاع تكاليف المعيشة وتدني مستوى المعيشي للفرد ، وقلة توفير الفرص الوظيفية ، سوء التخطيط وغيرها من العوامل (الفتلاوي ، 2012) .

وتتمثل مظاهر الفساد المالي والإداري في الصور منها الرشوة ، التلاعب والاختلاس والغش، التهرب الضريبي ،التسيب الوظيفي والتربح من أعمال الوظيفة ،الوساطة والابتزاز ، استغلال المنصب للحصول على امتيازات خاصة ، الاعتداء على الاموال العامة ، الافتقار وغياب النزاهة و الشفافية في التصرفات المالية . (البكوع و أحمد، 2012) . ومن خلال فحص مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها نجد أن الحد من مظاهر الفساد يمثل أحد أهدافها ، وأن وجود نظام رقابة كفوء وفعال يعمل على الحد من ممارسة مظاهر الفساد المالي والاداري .

شكل رقم (1)

العلاقة بين المتغيرات المستقلة و المتغيرات التابعة للدراسة



المصدر : الباحثان ..

الدراسة الميدانية :

1. أداة تجميع البيانات :

لتجميع البيانات اللازمة للدراسة تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية ، وقد قامت الباحثان بتوزيع الاستبيان شخصيا قدر الامكان ، مما اتاح لهما توفير الايضاحات واعطاء معلومات اضافية عن الاسئلة وبالتالي مشكلة الدراسة ، كما مكنهما من الاستفادة من الأدوات الأخرى (الملاحظة ، المقابلة) للإلمام بمشكلة الدراسة ، واجراء مقارنة لما هو موجود مع اجابات الاستبيان ولدعم النتائج . وتم تقسيم الاستبيان الي ثلاثة اجزاء ، الجزء الاول يتعلق بالمعلومات الديمغرافية للمشاركين في الدراسة ، الجزء الثاني يمثل مقومات نظام الرقابة الداخلية والتي قسمت الي خمس محاور (الهيكل التنظيمي والتوصيف الوظيفي - معايير قياس وتقييم الأداء - سياسات الاختيار والتعيين للموظفين - النظام المحاسبي - المراجعة الداخلية) . وقد تم توزيع الاستبيان علي الاداريين بالمستشفيات وكذلك المراقبين الماليين والمراجعين الخارجيين (ديون المحاسبة والرقابة الادارية) . حيث وزع عدد (112) استبيان علي الادارات المختلفة والمراقبين الماليين ، وتم استرجاع عدد (85) استبيان ، وبعد فحص الاستبيانات تبين وجود عدد (4) استبيانات غير صالحة للتحليل ، وبالتالي يصبح عدد الاستبيانات الصالحة (81) استبيان ، أي ما نسبته تقريبا 72 % . كما تم توزيع عدد (23) استبيان علي مراجعي ديوان المحاسبة واعضاء الرقابة الادارية³ ، وتم استرجاع (16) استبيان واحد فقط منها غير صالح للتحليل وتكون نسبة الاستبيانات الصالحة للتحليل 65% .

2. صدق وثبات فقرات الدراسة:

جدول رقم (1) معاملات الصدق والثبات

معامل الصدق	معامل الثبات	عدد الفقرات	المحاور
0.932	0.869	5	الهيكل التنظيمي والتوصيف الوظيفي
0.938	0.880	5	معايير قياس وتقييم الأداء
0.951	0.905	6	سياسات الاختيار والتعيين للموظفين
0.933	0.870	7	النظام المحاسبي
0.961	0.924	9	المراجعة الداخلية
0.965	0.932	6	أثر نظام الرقابة الداخلية في الحد من مظاهر الفساد
0.982	0.964	38	المتوسط العام

تم التحقق من صدق الظاهري الاستبيان من خلال عرضها علي بعض الاكاديميين في تخصصات المحاسبة والاحصاء ، كما تم عرض الاستبيان علي عينة استطلاعية من الادارات في بعض المستشفيات ، وتمت الاستجابة للآراء المقدمة ، واعادة صياغة بعض

³ تم توزيع الاستبيان علي مراجعي ديوان المحاسبة واعضاء الرقابة الداخلية المكلفين بمراجعة المستشفيات والمراكز الطبية فقط.

الفقرات ، واجراء التعديلات المطلوبة . ولقد استخدم اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لقياس الاتساق الداخلي للاستبيان (الثبات) والجدول رقم (1) يبين معاملات الصدق والثبات لمحاور وفقرات الدراسة حيث أن معامل الثبات لجميع المحاور والفقرات قد بلغ 96% وأن المحاور تحصلت علي معاملات أكبر من 90% وهذا يشير إلي أن أداة جمع بيانات الدراسة (الاستبيان) تتسم بالثبات والصدق بدرجة عالية مما أمكن من استخدامها بثقة كأداة قياس صالحة للتحليل. مجتمع وعينة الدراسة :

جدول رقم (2) عينة الدراسة

رقم	الاسم
1	مستشفى بنغازي الطي
2	مستشفى الاطفال
3	مستشفى الجلاء
4	مركز طب وجراحة القلب
5	مستشفى النفسية
6	مركز الكلبي
7	مركز الجراحات التخصصية

يتكون مجتمع الدراسة من المستشفيات والمراكز الطبية في مدينة بنغازي وتمثل عينة الدراسة المختارة في المستشفيات والمراكز الطبية المبينة بالجدول رقم (2) ، وقد تم استهداف الإدارات العليا في الهيكل التنظيمي ، وتم تحديدها بناء علي الهيكل التنظيمي للمستشفيات العامة والمركزية والتخصصية والمراكز الصحية الموضحة بالقرار رقم (244) لسنة 2012 م . وقد تم استهداف هذه الفئة بحكم أن مهمة وضع نظام الرقابة الداخلية والعمل علي تحسينية وسلامة تطبيقه تقع علي عاتق الادارة . حيث اشار معيار المراجعة الأمريكي (SAS78) الي أن نظام الرقابة الداخلية " هو عملية مصممة ينفذها مجلس الادارة ، وإدارة المنشأة والموظفون الآخرون لإعطاء تأكيد معقول من أجل الثقة في التقارير المالية والالتزام بالقوانين واللوائح المالية وفعالية وكفاءة العمليات " (دهميش و ابوزر، 2005) . كما تم استهداف المراقبين الماليين بالمستشفيات والمراجعين الخارجيين والمتمثلين في اعضاء ديوان المحاسبة والرقابة الادارية بحكم عملهم كجهة رقابية علي المستشفيات .

تحليل بيانات الدراسة الميدانية:

1.4 تحليل البيانات الديموغرافية :

الجدول رقم (3) البيانات الديموغرافية للمشاركين في الدراسة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
الجنس	ذكر	62	64.6
	أنثي	34	35.4
المجموع		96	100
العمر	أقل من 30 سنة	8	8.3

35.4	34	من 30 - اقل من 40 سنة	
39.6	38	من 40 - اقل من 50 سنة	
16.7	16	من 50 فأكثر	
100	96	مجموع	
3.1	3	مدير عام	الوظيفة الحالية
28.1	27	مدير مكتب	
40.6	39	مدير إدارة	
5.2	5	مدير المراجعة الداخلية	
15.6	15	المراجع الخارجي	
7.3	7	مراقب مالي	
-	-	أخرى	
100	96	المجموع	
12.5	12	ثانوي أو ما يعادلها	المستوى التعليمي
66.7	64	جامعي أو ما يعادلها	
13.5	13	ماجستير	
5.2	5	دكتوراه	
2.1	2	اخرى	
100	96	المجموع	
15.6	15	إدارة اعمال	التخصص
29.2	28	محاسبة	
19.8	19	طب	
35.4	34	اخرى	
100	96	المجموع	
16.7	16	أقل من 5 سنوات	عدد سنوات العمل بالمستشفى
19.8	19	من 5 سنوات الي اقل من 10 سنوات	
25.0	24	من 10 - اقل من 15 سنة	
38.5	37	15 سنة فأكثر	
100	96	المجموع	

يتناول الجدول رقم (3) البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة ، ويظهر الجدول ان ما نسبته تقريبا 65 % من عينة الدراسة من الذكور ، وبلغت نسبة الإناث 35% تقريبا ، ولوحظ عند توزيع الاستبيان أن عنصر النسائي متواجد بمختلف المكاتب والادارات العليا مثل (المكتب القانوني - مكتب الاعلام - مكتب مكافحة العدوي - الادارة المالية - المراجعة الداخلية - ادارة الصيدلة - وادارة المخازن الطبية - ادارة الشؤون الطبية - إدارة التمريض) . كما يبين الجدول أن ما نسبته 75% من العينة تقع في الفئة العمرية من 30 سنة إلى أقل من 50 سنة وهو مؤشر علي تواجد الشباب في الادارات العليا وهم الفئة المعول عليها في تحسين وتطوير الادارات في المستقبل . فيما يخص الوظيفة الحالية لعينة الدراسة ، فقد تمكنت الباحثان من توزيع الاستبيان علي

(3) فقط من مدراء المستشفيات البالغ عددهم (7) اي بنسبة 43% منهم ، و توزيع خمسة استبيانات علي المراجعين الداخليين البالغ عددهم (7) اي ما نسبته 71% من العدد الكلي ، اما المراقبين الماليين فقد تم التواصل معهم كلهم بنسبة 100% . وتبلغ نسبة مدراء المكاتب والادارات تقريبا 69% من حجم العينة ، وهذه النسب تعطي مؤشر جيد علي إمكانية الاعتماد علي اجاباتهم نظرا لعلاقتهم المباشرة إداريا وتنفيذا بالرقابة الداخلية . ويبين الجدول رقم (3) المستوي التعليمي العالي لعينة الدراسة فقد كان 67% تقريبا من العينة تحمل المؤهل الجامعي او ما يعادلها ، و 18.7% تحمل مؤهلات عليا (ماجستير - دكتوراه) . ونجد أن ما نسبته تقريبا 45% من عينة الدراسة تخصصاتهم (إدارة أعمال - محاسبة) ، و 20% تقريبا تخصصهم (طب) ، و 34% تحمل تخصصات مختلفة مثل (التمريض - الهندسة - الاحصاء - قانون -صيدلة - حاسوب - فني معدات طبية) وهذه التنوع في التخصصات ناتج عن تنوع الاختصاصات في المكاتب والادارات العليا . كما يبين الجدول الخبرة الطويلة في مجال العمل لعينة الدراسة ، فكانت ما نسبته تقريبا 39% لديهم خبرة 15 سنة واكثر ، و 25% لديهم خبرة من 10 سنوات الي أقل من 15 سنة .

2.4 تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.

للإجابة علي أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات تم استخدام أساليب الاحصاء الوصفي والتحليلي وذلك باستخدام الرزمة الاحصائية (SPSS) ، فقد تم استخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov test وذلك للتأكد من فقرات ومحاور الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يمكن اختبار الفرضيات علي الصورة المعلمية (الباروميترية، Parametric) . كما تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لتحليل متوسطات الاجابات ، وعلية فإن المتوسطات الحسائية التي توصلت اليها الدراسة تم التعامل معها كما هو مبين بالجدول رقم (4).

جدول (4) يوضح مستوى تطبيق

المؤشر	مدى مستوى المؤشر
منخفض جداً	من 1 إلى أقل من 1.80
منخفض	1.80 إلى أقل من 2.60
الي حد ما (متوسط)	2.60 إلى أقل من 3.40
عالي	3.40 إلى أقل من 4.20
عالي جداً	4.20 إلى أقل من 5

ويظهر الجدولين رقم (5) المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة وذلك لمعرفة اتجاه إجابات عينة الدراسة حول العبارات . كما تم استخدام اختبار (t) لعينة واحدة One sample t-test لاختبار الفرضيات ، ويتم قبول الفرضية أو رفضها بناءً علي قيمة $\alpha=0.05$ ، وعلية إذا كانت قيمة الدلالة (P) اقل من α أي ($P < 0.05$) ، فإنه يتم عدم رفض الفرضية وتظهر نتائج الاختبار بشكل تفصيلي في الجدول رقم (6) حيث عرضت نتائج الاختبار لكل من الإدارة العليا بالمستشفيات والجهات الرقابية⁴ لمعرفة هل توجد فروق بين آراء العينتين كما سيتم تبيانه لاحقاً .

⁴ تتمثل الجهات الرقابية في (المراقبين الماليين - مراجعي ديوان المحاسبة - اعضاء الرقابة الادارية)

1.2.4 عرض ومناقشة الفرضيات

تم صياغة فرضية الدراسة الرئيسية الأولى بعبارة " تتوافر مقومات الرقابة الداخلية بالمستشفيات الليبية للحد من الفساد المالي والاداري " وقد صيغت الفرضيات الفرعية لها كالتالي:

فرضية الدراسة الفرعية الأولى " يوجد هيكل تنظيمي وتوصيف وظيفي للحد من الفساد المالي بالمستشفيات الليبية "

جدول رقم (5) المتوسطات والانحراف المعياري لفقرات محاور الأهل

الترتيب	الدرجة	المتوسط	الفقرة	ت
متغيرات المتعلقة بالهيكل التنظيمي والتوصيف الوظيفي				
2	عالي	1.048	3.70	1 وجود هيكل تنظيمي واضح ومرن
1	عالي	.985	3.70	2 هناك توصيف وظيفي وتحديد لمسؤوليات وواجبات الاقسام والموظفين
5	متوسط	1.061	3.03	3 وجود تطابق بين الوظائف الفعلية والهيكلية عددا ونوعا
4	متوسط	1.119	3.27	4 يعرف الموظفون تفاصيل الوصف الوظيفي لوظائفهم
3	عالي	1.054	3.56	5 توجد لوائح مكتوبة باختصاصات وصلاحيات الادارات المختصة
	عالي	.85360	3.4521	متوسط العام للمحور

يبين الجدول رقم (5) اتفاق المشاركين في الدراسة علي وجود هيكل تنظيمي واضح ومرن بمتوسط (3.70) وانحراف معياري 1.048 ، وهو ما يتفق مع ملاحظة الباحثان حول تطبيق المستشفيات للهيكل التنظيمي الصادر سنة 2012 بقرار رقم (244)، وذلك باستثناء المركز الطبي ، حيث لوحظ عدم وجود هيكل تنظيمي واضح بالمستشفى وهو ايضا ما أكده المشاركون بالدراسة من المركز الطبي بوجود تحبط في إدارة المستشفى وعدم وضوح الهيكلية للعاملين به . كما جاء متغير " وجود توصيف وظيفي وتحديد لمسؤوليات الاقسام " في الترتيب الاول بمتوسط (3.70) وانحراف معياري (0.985) وهو ما يدعم نتيجة المقابلة حيث أشار المشاركون في الدراسة وجود لائحة توضح المسمى الوظيفي وتحديد مسؤولياته وواجباته. كما جاء في الترتيب الثالث متغير " وجود لوائح مكتوبة باختصاصات وصلاحيات الإدارات المختصة " بمتوسط (3.58) بمؤشر عالي هو ما يؤكد النقطة السابقة . اما متغير معرفة الموظفين لتفاصيل الوصف الوظيفي لوظائفهم فقد جاءت في الترتيب الرابع بمتوسط (3.27) وانحراف معياري (1.119) وأشار المشاركون في الدراسة أن معرفة الموظفين لتفاصيل وصفهم وتعتمد عليهم شخصيا في معرفتها مع وجود اللوائح . وجاء في الترتيب الاخير متغير "وجود تطابق بين الوظائف الفعلية والهيكلية عددا ونوعا " حيث بين المشاركون وجود اختلافات طفيفة بين الهيكل التنظيمي والوظائف الفعلية فمثلا ، لا يوجد في اغلب المستشفيات مكتب للتخطيط ومكتب للأعلام والتوعية الموجود في الهيكل التنظيمي للمستشفيات ، أو ضم بعض الادارات والمكاتب مثل ضم إدارتي الشؤون الادارية والمالية وضم مكتب التوثيق الطبي لإدارة الشؤون الطبية التي كانت منفصلة في الهيكل التنظيمي للمستشفى . وبالنظر الي الجدول

رقم (6) نجد أن المتوسط العام لهذا المحور يبلغ 3.45 بمؤشر عالي وانحراف معياري 0.8536 كما أن $p < 0.05$ وعليه يتم قبول فرضية الدراسة الفرعية الاولى .

جدول رقم (6) نتائج اختبار (t) للفرضية الفرعية الاولى

المحاور	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المؤشر	T	درجة الحرية	قيمة الدلالة	الدلالة
الميكال التنظيمي والتوصيف الوظيفي	الإدارة العليا	3.4784	0.8801	عالي	4.676	73	0.000	
	الجهات الرقابية	3.3636	0.7700	متوسط	2.215	21	0.038	
	المجموع	3.452	0.8536	عالي	5.189	95	0.000	دال

الفرضية الفرعية الثانية : " يوجد معايير قياس وتقييم للأداء بالمستشفيات الليبية"

جدول رقم (7) المتوسطات والانحراف المعياري لفقرات المحور الثاني

ت	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	الاجابة اتجاه	الترتيب
متغيرات متعلقة بمعايير قياس وتقييم الاداء					
1	معايير الأداء مستندة علي الوصف الوظيفي	3.30	1.048	متوسط	1
2	تتميز معايير الاداء المستخدمة بالدقة والموضوعية	3.24	1.093	متوسط	2
3	يوجد فهم ووضوح لمعايير الاداء من قبل العاملين والمسؤولين	3.08	1.167	متوسط	5
5	تستخدم نتائج تقارير الاداء بشكل اساسي لتوقيع العقوبات ومنح الترقية والمكافآت	3.15	1.133	متوسط	3
6	تساهم تقارير الاداء في معالجة جوانب القصور وتطوير الاداء	3.09	1.179	متوسط	4
	متوسط العام للمحور	3.1729	.92526	متوسط	

يوضح الجدول رقم (7) وجود تشتت مرتفع للآراء المشاركين في الدراسة بخصوص معايير أداء مستندة علي الوصف الوظيفي تتميز بالدقة والموضوعية وفهم هذه المعايير من قبل العاملين والمسؤولين، وأن تقارير الاداء تستخدم بشكل اساسي لتوقيع العقوبات ومنح الترقية والمكافآت وفي معالجة جوانب القصور وتطوير الاداء حيث تراوح الانحراف المعياري بين 1.048 - 1.179 . كما اشار المشاركون في الدراسة الي أن تقييم الاداء يعتمد الي حد كبير علي العلاقات الشخصية مع المدير المباشر . ويظهر الجدول رقم (8) المتوسط العام لهذا المحور (3.172) بمؤشر متوسط وانحراف معياري (0.925) وقيمة p أكبر من 0.05 حيث بلغت 0.070 وعليه يتم رفض فرضية الدراسة الفرعية الثانية .

جدول رقم (8) نتائج اختبار (t) للفرضية الفرعية الثانية

المحاور	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المؤشر	T	درجة الحرية	قيمة الدلالة	الدلالة

الإدارة العليا	74	3.3486	0.8981	متوسط	3.339	73	0.001
الجهات الرقابية	22	2.5818	0.7706	منخفض	-2.545	21	0.019
المجموع	96	3.1729	0.9252	متوسط	1.831	95	0.070

فرضية الدراسة الفرعية الثالثة : "يوجد سياسات لاختيار وتعيين الموظفين تحد من الفساد المالي والإداري بالمستشفيات اللبية".

جدول رقم (9) المتوسطات والانحراف المعياري لفقرات المحور الثالث

ت	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	الدرجة	الترتيب
المتغيرات المتعلقة بسياسات الاختيار والتعيين للموظفين					
1	يُستند علي الوصف الوظيفي في تحديد شروط شغل الوظيفة	3.33	1.176	متوسط	2
2	يتم شغل الوظيفة عن طريق الاعلانات بالصحف وغيرها من وسائل الاعلان	2.92	1.270	متوسط	6
3	اختيار الموظفين في الوظائف الهامة والعليا بناء علي الكفاءة والخبرة	3.29	1.273	متوسط	3
4	تستخدم المقابلات كوسيلة وحيدة في الاختيار وشغل الوظائف	3.04	1.205	متوسط	5
5	التعيين والترقية تتم بناء علي وجود شاغر وظيفي حقيقي	3.24	1.203	متوسط	4
6	تعتمد قرارات الترقية علي الكفاءة والخبرة والمؤهل	3.46	1.142	عالي	1
	متوسط العام للمحور	3.2135	.99874	متوسط	

من ملاحظة فقرات المحور الثالث في الجدول (9) نجد أن متوسطاتها تقع في نطاق مؤشر المتوسط (الي حد ما) باستثناء المتغير "تعتمد قرارات الترقية علي الكفاءة والخبرة والمؤهل" حيث كان متوسطها (3.46) بانحراف معياري (1.142) في نطاق مؤشر عالي، ويمكن ارجاع ذلك حسب رأي المشاركين في الدراسة أن قرارات الترقية تعتبر بالنسبة لهم تحصيل حاصل نتيجة أن الترقية تأتي كل أربع سنوات حسب القانون . كما يظهر من الجدول وجود تشتت في استجابات المشاركين في الدراسة بخصوص العبارة فهو يتراوح ما بين (1.142 - 1.176) . وهو ما يعكس الاختلاف في وجهات النظر حول سياسات اختيار وتعيين الموظفين . وبالنظر الي المتوسط العام لهذا المحور بالجدول رقم (10) نجده (3.213) بمؤشر متوسط وانحراف معياري (0.998) كما أن $p < 0.05$ حيث بلغت (0.039) ، عملية فإنه يتم قبول فرضية الدراسة الفرعية الثالثة .

جدول رقم (10) نتائج اختبار (t) للفرضية الفرعية الثالثة

المحاور	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المؤشر	T	درجة الحرية	قيمة الدلالة	الدلالة
سياسات الاختيار والتعيين للموظفين	74	3.331	0.9534	متوسط	2.987	73	0.004	

	0.433	21	-0.799	متوسط	1.0676	2.8182	22	الجهات الرقابية
دال	0.039	95	2.095	متوسط	0.9987	3.2135	96	المجموع

فرضية الدراسة الفرعية الرابعة: "يوجد نظام محاسبي يحد من الفساد المالي والاداري بالمستشفيات الليبية".

جدول رقم (11) المتوسطات والانحراف المعياري لفقرات المحور الرابع

الترتيب	الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	الفقرة	ت
المتغيرات المتعلقة بالنظام المحاسبي					
5	عالي	.908	3.41	نظام محاسب معتمد ودليل حسابات واضح	1
1	عالي	.888	3.77	يتضمن النظام المحاسبي دورة مستنديه واضحة	2
3	عالي	1.054	3.59	توجد مجموعة دفترية وسجلات مالية كاملة	3
4	عالي	.940	3.52	يتم استخدام الموازنات التخطيطية (التقديرية) كأداة رقابية	4
2	عالي	1.090	3.60	استخدام نظام الجرد المستمر لجرد المخزون	5
6	متوسط	1.126	3.38	استخدام نظام الجرد الدوري والمفاجئ للنقدية والعهد والاصول الثابتة	6
7	متوسط	1.128	2.97	استخدام التكنولوجيا الحديثة في العمليات المحاسبية والرقابية	7
	عالي	.75403	3.5446	متوسط العام للمحور	

يبين الجدول رقم (11) أن اغلب فقرات المحور الرابع تحصلت علي متوسطات تقع تحت مؤشر عالي باستثناء متغير " استخدام نظام الجرد الدوري والمفاجئ للنقدية والأصول الثابتة " الذي جاء في الترتيب السادس وبمتوسط (3.38) وهو ما يتفق مع التقرير العام لديوان المحاسبة الذي اشار الي الاهمال في مطابقة ارصدة الجرد الفعلي مع الارصدة الدفترية (التقرير العام 2014؛ص301) ، كما لوحظ وجود تشتت في آراء المشاركين في الدراسة حول الفقرة رقم (3) " وجود مجموعة دفترية وسجلات محاسبية" والفقرة رقم (6)، (7) بخصوص استخدام الجرد المفاجئ للخرزينة وجرد المخزون وايضا استخدام التكنولوجيا الحديثة ، وهو ما يعكس اختلاف آراء العينة . ومن الجدول رقم (12) نجد ان المتوسط العام للمحور بلغ (3.5) وهو يقع ضمن مؤشر عالي وانحراف معياري (0.754) كما أن قيمة p أقل من مستوي المعنوية 0.05 فكانت قيمتها أقل من (0.000) وعليه يتم قبول فرضية الدراسة الفرعية الرابعة .

جدول رقم (12) نتائج اختبار (t) للفرضية الفرعية الرابعة

الدالة	قيمة الدلالة	درجة الحرية	T	المؤشر	الانحراف المعياري المتوسط الحسابي	العدد	المحاور
	0.000	73	7.777	عالي	0.71961	3.6506	الإدارة العليا
	0.267	21	1.141	متوسط	0.77420	3.1883	الجهات الرقابية
دال	0.000	95	7.077	عالي	0.75403	3.5446	المجموع

فرضية الدراسة الفرعية الخامسة: "وجود مكتب للمراجعة داخلية يحد من الفساد المالي والاداري بالمستشفيات الليبية".

تابع جدول رقم (13) المتوسطات والانحراف المعياري ل فقرات المحور الخامس

الترتيب	اتجاه الاجابة	الانحراف المعياري	المتوسط	الفقرة	ت
متغيرات المتعلقة بالمراجعة الداخلية					
1	عالي	.983	3.79	يتمتع قسم المراجعة الداخلية بالاستقلالية	1
2	عالي	.968	3.60	لدي قسم المراجعة الداخلية دليل اجراءات وبرامج عمل واضحة	2
7	متوسط	1.009	3.39	يتم استشارة القسم عند اجراء أي تعديلات تنظيمية	3
4	عالي	.973	3.47	تلقي تقارير المراجعة الداخلية الاهتمام الكافي من الإدارة العليا	4
5	عالي	.970	3.42	توفر الادارة العليا الدعم الكافي للقسم ولنظام الرقابة الداخلية	5
3	عالي	.917	3.52	تعمل المراجعة الداخلية علي التأكيد علي ضمان الالتزام بالأنظمة واللوائح والتعليمات.	6
6	عالي	.937	3.42	وجود كادر وظيفي بالقسم المراجعة الداخلية مؤهل للعمل الرقابي	7
8	متوسط	.981	3.28	أعمال قسم المراجعة الداخلية تغطي كافة الانشطة في المستشفى .	8
9	متوسط	1.002	3.17	يساعد نظام الرقابة الداخلية علي تقييم الاداء للعاملين في الكشف عن الاداء الجيد والاداء الضعيف	9
	عالي	.76682	3.4502	متوسط العام للمحور	

يبين الجدول رقم (13) من خلال فقرات هذا المحور ، اتفاق المشاركين في الدراسة علي وجود مكتب مراجعة مستقل، يتمتع الكادر الوظيفي به بالكفاءة ويعمل علي التأكيد علي ضمان الالتزام بالأنظمة واللوائح والتعليمات ، فقد ظهرت اغلب متوسطات هذا المحور في ضمن مستوي المؤشر (عالي) وهو ما يتناقض مع التقرير العام لديوان المحاسبة لسنة (2014)، ص203-204) الذي أشار الي ضعف أداء مكاتب المراجعة بالمستشفيات . وبالنظر الي المتوسط العام البالغ (3.45) بالجدول رقم (14) و $p < 0.05$ عالية يتم قبول الفرضية الفرعية الخامسة .

جدول رقم (14) نتائج اختبار (t) للفرضية الفرعية الخامسة

الدلالة	قيمة الدلالة	درجة الحرية	T	المؤشر	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المحاور
	0.000	73	8.195	عالي	0.65407	3.6231	74	الإدارة العليا
	0.474	21	-0.729	متوسط	0.8445	2.8687	22	الجهات الرقابية
دال	0.000	95	5.753	عالي	0.7668	3.4502	96	المجموع

وبناء على قبول الفرضيات الفرعية الاولى والثالثة والرابعة والخامسة وبالنظر الى المتوسط العام لكافة المحاور (مقومات الرقابة الداخلية) بالجدول رقم (15)، والذي بلغ (3.383) وانحراف معياري (0.9820) و p اقل من 0.05 عليه يتم قبول الفرضية الرئيسية الاولى " تتوافر مقومات الرقابة الداخلية بالمستشفيات الليبية للحد من الفساد المالي والاداري "

جدول رقم (15) نتائج اختبار (t) للفرضية الاولى

الدلالة	قيمة الدلالة	درجة الحرية	T	المؤشر	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المحاور
	0.000	73	6.489	عالي	.67459	3.5089	74	الإدارة العليا
	0.799	21	-258-	متوسط	.69810	2.9616	22	الجهات الرقابية
دال	0.000	95	5.257	متوسط	0.98208	3.3835	96	المجموع

اختبار فرضية الدراسة الرئيسية الثانية:

صيغت الفرضية الثانية بعبارة التالية " يوجد اثر ذو دلالة احصائية لنظام الرقابة الداخلية بالمستشفيات الليبية في الحد من مظاهر الفساد المالي والاداري" يوضح الجدول رقم (16) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية باستخدام اختبار (t) لعينة واحدة One sample t-test، حيث أن قيمة الدلالة P أقل من 0.05 لكل من الادارة العليا والجهات الرقابية، كذلك المتوسط العام الذي كان حوالي (0.000) عليه يتم قبول الفرضية الرئيسية الثانية .

جدول رقم (16) نتائج اختبار (t) لفرضية الدراسة الثانية

الدلالة	قيمة الدلالة	درجة الحرية	T	المؤشر	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المحاور
	0.000	73	4.676	عالي	0.8801	3.4784	74	الإدارة العليا
	0.038	21	2.215	متوسط	0.7700	3.3636	22	الجهات الرقابية
دال	0.000	95	5.189	عالي	0.8536	3.452	96	المجموع

فرضية الدراسة الرئيسية الثالثة: "توجد فروقات ذات دلالة احصائية بين متوسطات آراء الإدارة العليا بالمستشفيات والجهات الرقابية حول مدى توفر مقومات الرقابة الداخلية بالمستشفيات واثرها في الحد من مظاهر الفساد المالي والإداري". ولاختبار الفرضية تم استخدام اختبار Independent Samples Test والذي يستخدم لمقارنة متوسط عينتين مستقلتين وهل توجد فروق ذات دلالة احصائية . ويتم قبول أو رفض الفرضية بناء مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ ، فإذا كانت قيمة الدلالة ($P < 0.05$) يتم قبول الفرضية . والجدول رقم (17) يوضح نتائج الاختبار. تظهر نتائج التحليل انه لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية بين متوسط آراء الإدارة العليا والجهات الرقابية فيما يتعلق بوجود الهيكل التنظيمي والتوصيف الوظيفي في المستشفيات الليبية ، حيث كان قيمة الدلالة (P) أكبر من 0.05 حيث بلغت (0.583) وهذا يشير الى اتفاق العينتين علي وجود هيكل تنظيمي وتوصيف وظيفي بالمستشفيات الليبية بمتوسط عام بلغ (3.45) وانحراف معياري (0.853) وهو يقع في مدى مؤشر (عالي).

فيما يتعلق بالمحور الثاني " وجود معايير قياس وتقييم للأداء " نلاحظ وجود اختلاف في المتوسطات للعيينة الاولى (الكادر الوظيفي) حيث بلغ المتوسط (3.348) والعيينة الثانية بمتوسط (2.581) ويشير الاختبار الي وجود فروق ذات دلالة احصائية بين المتوسطات حيث كانت P أقل من (0.000) أي اصغر من مستوي المعنوية α . وهذا يعني عدم قبول الجهات الرقابية لفرضية وجود معايير قياس وتقييم للأداء بالمستشفيات الليبية بعكس الكادر الوظيفي. وبالنظر الي الجدول رقم (17) نجد أن هناك اختلاف بين متوسط آراء الإدارة العليا للمستشفيات ومتوسط آراء الجهات الرقابية فيما يتعلق بوجود سياسات للاختبار والتعيين للموظفين ، حيث بلغت المتوسطات علي التوالي 3.331 ، 2.818 وكانت نتيجة اختبار بوجود فروق ذات دلالة احصائية ، حيث بلغت قيمة الدلالة P (0.034) اي اقل من مستوي المعنوية 0.05 . كما نلاحظ قيم الدلالة لمحور وجود النظام المحاسبي والمراجعة الداخلية كانت أقل من 0.05 حيث كانت علي التوالي 0.011 ، 0.000 وهذا يشير الي وجود فروق ذات دلالة احصائية بين المتوسطات . وهناك اختلاف ايضا في الآراء بين الإدارة العليا بالمستشفيات والجهات الرقابية فيما يتعلق باثر الرقابة الداخلية بالمستشفيات في الحد من مظاهر الفساد المالي والاداري حيث كانت قيمة الدلالة P أقل من 0.05 حيث بلغت (0.006). وبناء علي النتائج السابقة التي اظهرت وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين متوسطات آراء الادارة العليا والجهات الرقابية فيما يتعلق بمحاور الدراسة باستثناء محور الهيكل التنظيمي والتوصيف الوظيفي تقبل فرضية الدراسة الثالثة والتي تنص علي " وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين متوسطات آراء الكادر الإداري بالمستشفيات والجهات الرقابية حول مدى توفر مقومات الرقابة الداخلية بالمستشفيات واثرها في الحد من مظاهر الفساد المالي والإداري".

جدول رقم (9) نتائج اختبار الاستقلالية Independent Samples Test

الدلالة	قيمة الدلالة	درجة الحرية	T	المؤشر	المعياري	المتوسط	العدد	المحاور
غير دال	0.583	94	.552	عالي	0.8801	3.4784	74	الإدارة العليا
				متوسط	0.7700	3.3636	22	الجهات الرقابية
				عالي	0.8536	3.452	96	المجموع
دال	.000	94	3.624	متوسط	0.8981	3.3486	74	الإدارة العليا
				منخفض	0.7706	2.5818	22	الجهات الرقابية
				متوسط	0.9252	3.1729	96	المجموع
دال	.034	94	2.155	متوسط	0.9534	3.331	74	الإدارة العليا
				متوسط	1.0676	2.8182	22	الجهات الرقابية
				متوسط	0.9987	3.2135	96	المجموع
دال	.011	94	2.600	عالي	0.71961	3.6506	74	الإدارة العليا
				متوسط	0.77420	3.1883	22	الجهات الرقابية
				عالي	0.75403	3.5446	96	المجموع
دال	.000	94	4.431	عالي	0.65407	3.6231	74	الإدارة العليا
				متوسط	0.8445	2.8687	22	الجهات الرقابية
				عالي	0.7668	3.4502	96	المجموع
دال	.006	94	2.829	عالي	0.8801	3.4784	74	الإدارة العليا
				متوسط	0.7700	3.3636	22	الجهات الرقابية
				عالي	0.8536	3.452	96	المجموع

نتائج الدراسة :

1. بينت الدراسة وجود هيكل تنظيمي وتوصيف وظيفي بالمستشفيات الليبية ، وهو الهيكل التنظيمي بالقرار رقم (244) لسنة 2012 م . وهو المطبق بالمستشفيات بعينة الدراسة باستثناء المركز الطبي ، فقد لوحظ عدم وجود هيكلية واضحة بالمركز وهو ما أكده المشاركون بالدراسة في المركز الطبي من وجود تحبط في إدارة المركز وعدم وضوح الصلاحيات والمسؤوليات للإدارات والأقسام
2. أظهرت الدراسة عدم وجود معايير قياس وتقييم للأداء بالمستشفيات ، وهو ما يتفق مع دراسة الدكتور أحمد بركات الذي يؤكد علي تديني مستوى كفاءة وفعالية نظام تقييم الاداء بالمستشفيات العامة الليبية .

3. ضعف سياسات الاختيار والتعيين للموظفين ، فقد أشار المشاركون في الدراسة الى عدم استخدام الإعلان عن الوظائف بالصحف وغيرها من وسائل الاعلان وإنما عن طريق العلاقات الشخصية . كما لا يتم اجراء مقابلات عند الاختيار وشغل الوظائف الا في بعض الحالات (عناصر التمريض). وأن تقلد المناصب العليا لا يتم بناء علي التدرج الوظيفي او الكفاءة وإنما علي العلاقات والولاءات .

4. أظهرت الدراسة اتفاق آراء العينة علي وجود نظام محاسبي ودورة مستندية ، ويمكن إرجاع ذلك لان المستشفيات تتبع نظام محاسبي حكومي له دورة مستندية محددة وواضحة . اما فيما يخص الدفاتر والسجلات المحاسبية فقد أظهرت الدراسة اختلاف في وجهات النظر بين الادارة العليا والجهات الرقابية حيث تشير نتائج تحليل آراء الجهات الرقابية عدم وجود سجلات ودفاتر مالية وهو ما يتفق مع تقرير ديوان المحاسبة (التقرير العام، 2014، ص 203).

5. أظهرت الدراسة استخدام الموازنات التقديرية كأداة رقابية ، وهذا يتناقض مع آراء بعض المراقبين الماليين ومدراء الادارات المالية الذين أشاروا إلي أن إعداد الموازنات التقديرية يتم بدون دراسة فعلية وإنما هو تكرار لموازنات سابقة ، كما لا تقوم وزارة الصحة بمناقشة هذه الموازنات مع المراقبين الماليين ومدراء المستشفيات كما تنص القوانين ، وإنما تقوم وزارة الصحة بوضع الميزانية دون الرجوع اليهم وحسب ما تراه.

6. يوجد اختلاف في وجهات النظر بين الادارة العليا والجهات الرقابية بخصوص القيام بالجرد الدوري للخرينة وجرد الاصول الثابتة ، وتتفق آراء الجهات الرقابية مع تقرير ديوان المحاسبة فيما يتعلق بعدم القيام بالجرد المفاجئ للمخزون وعدم جرد الاصول الثابتة.

7. اتفق المشاركون في الدراسة علي تمتع قسم المراجعة الداخلية بالاستقلالية وعمله علي التأكيد علي ضمان الالتزام بالأنظمة واللوائح والتعليمات ، كما ظهر اختلاف في وجهات النظر بين الادارة العليا والجهات الرقابية فيما يتعلق بوجود دليل اجراءات وبرامج عمل واضحة وأن اعمال المراجعة تغطي كافة الانشطة بالمستشفى، وترى الجهات الرقابية ضعف التأهيل الكادر الوظيفي للعمل الرقابي وهو ما يتفق مع تقرير ديوان المحاسبة.

8. اظهرت الدراسة اتفاق المشاركون في الدراسة علي أن هناك أثر لنظام الرقابة الداخلية بالمستشفيات في الحد من التسبب المالي واهدار المال العام ، كما بيت وجود تأثير متوسط لنظام الرقابة المالية في المستشفيات في الحد من المحسوبية في التعينات والمراكز الوظيفية ، والحد من التضخم الوظيفي ، التسبب الاداري وسوء تدني الخدمات الصحية.

التوصيات :

بناء علي ما تم التوصل اليه من نتائج في هذه الدراسة توصي الباحثان علي ما يلي:

1. التأكيد علي تطبيق الهيكل التنظيمي في المستشفيات والمراكز الطبية ، وتحديد الوصف الوظيفي وتحديد المسؤوليات بشكل واضح . مما يعمل علي فصل الوظائف المتعارضة ، والقضاء علي تنازع الصلاحيات والحد من ظاهرة التضخم الاداري

2. العمل علي ايجاد معايير قياس وتقويم للإداء الامر الذي يؤدي الي الحد من الانحرافات والتجاوزات التي تحد من الفساد المالي والاداري .
3. التحسين من سياسات الاختيار والتعيين ووضع الشخص المناسب في المكان المناسب يعمل علي الرفع من كفاءة الكادر الوظيفي وبالتالي تحسين جودة العمل والحد من الوساطة والمحسوبية .
4. تأهيل موظفي مكتب المراجعة عن طريق التدريب والدورات الخاصة بما يؤدي الي تفهمهم للعمل الرقابي ولطبيعة العمليات المالية التي قد تشكل بيئة للفساد المالي والاداري .
5. توصي الباحثان بأجراء دراسة لدور الجهات الرقابية (ديون المحاسبة - الرقابة الادارية - المراقبين المالي) في تقييم وتطوير الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية .

المراجع :

1. الافندي ، أرسلان أبراهيم،(2006) ، متطلبات إقامة نظام معلومات التكاليف لتعزيز فاعلية نظام الرقابة الداخلية ، (رسالة ماجستير)، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل
2. البرغوثي، وآخرون(2013)، دور جهاز التدقيق الداخلي في الكشف عن الفساد من خلال المساءلة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن ، العدد 23.
3. البكوع، فيحياء أحمد و، منهل، مجيد (2012) ، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الحكومية، مجلة الإدارة والاقتصاد السنة (35)، العدد (92)، العراق، جامعة الموصل.
4. الجابري ،محمد علي محمد (2014)، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العامة في اليمن : دراسة ميدانية ،(رسالة ماجستير غير منشورة) الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، صنعاء ،اليمن .
5. حسن ،امين عبدالعزيز (2011)، رقابة الاداء ،مجلة البحوث الاقتصادية والادارية ، مجلد8 العدد 2 .
6. حسن، سعيد يوسف (2004) واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي ،دراسة ميدانية علي وزارات السلطة الوطنية في قطاع غزة ، رسالة ماجستير .
7. دهمش، نعيم و أبووزر، عفاف اسحق(2005) الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية لجامعة الزيتونة الأردنية ، تحت شعار (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية)، الفترة 27-28/4/2005
8. الشرع ،مجيد و ابراهيم ،بكر (2012) ، استجابة متطلبات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية للحد من الفساد المالي والإداري في ضوء النظام المحاسبي الموحد ومعايير التدقيق الدولية ، مجلة الادارة والاقتصاد السنة (35) ، العدد(93)
9. الشرع، مجيد (2010)، الرقابة الداخلية ودلالاتها في الحد من الفساد المالي، دراسة تطبيقية علي جهات رقابية، الجامعة المنصورة العدد (14) /خاص (الجزء الاول) . متاحة علي <https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=35305>

10. الشمري ، هاشم و الفتلي، ايثار (2011) ، الفساد المالي والإداري وأثاره الاقتصادية والاجتماعية ، ط 1 ، عمان : دار البازوري العالمية للنشر .
11. صابرين المبروك الحداد (2004) ، درجة ممارسة المديرين لوظيفة التخطيط وعالقتها بمستوى جودة الخدمات الصحية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، أكاديمية الدراسات العليا ، قسم الإدارة والتنظيم ، بنغازي.
12. عبدالقادر ، بركات أحمد (بدون سنة نشر) ، تقييم أداء الخدمات الصحية في المستشفيات العامة الليبية ، راسة نظرية ومقارنة على بعض المستشفيات العامة الليبية العاملة بمدينة بنغازي،
13. عبدالله، خالد أمين (2004) ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الاردن .
14. الفتلاوي ، ليلي ناجي (2012)، دور نظام المعلومات المحاسبية التكاليفية في مكافحة الفساد المالي ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد(32) ، ص 271-297
15. القاضي ، محمد الحسن أكرم (2016) أثر نظام المعلومات المحاسبية علي جودة التدقيق الداخلي دراسة ميدانية علي المستشفيات الاردنية الخاصة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الشرق الاوسط - كلية الاعمال
16. كلاب، سعيد يوسف حسن(2004)، واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، دراسة على إدارات السلطة الفلسطينية بغزة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، غزة ، الجامعة الاسلامية، كلية التجارة .
17. محمد، محمد عزت طه (2013)، استقلالية المراجع الداخلي ودورها في الحد من ممارسة الفساد المالي والإداري في الهيئات الحكومية ، المؤتمر الدولي الاول في المحاسبة والمراجعة جامعة بني سويف - كلية التجارة - بعنوان " تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والاداري " يومي 7-8 ابريل .
18. الوادية ،محمد رفيق(2016)، دور الرقابة الداخلية علي المخزون السلعي في المحافظة علي المال العام ،دراسة ميدانية تطبيقية علي وزارة الصحة ، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية غزة كلية التجارة .
1. Smith, David; Jones, Deborah, Strengthening Internal Controls , Armed Forces Comptroller, Vol,45 Issue 3, Fall 2000, p39,3p . نقلا عن كلاب ، سعيد .

التقارير: —————

1 . تقرير ديوان المحاسبة لسنة 2014

<http://audit.gov.ly/home/pdf/LABR-2014.pdf>