



واقع الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي في التقارير المالية: دراسة حالة ديوان المحاسبة الليبي

¹التائب الزروق التائب عبد المجيد ²رانيا فتحي الزيتوني

raniaz.fathi@gmail.com eltaib@su.edu.ly

كلية الاقتصاد / جامعة سرت / ليبيا

تاريخ الوصول 2023.10.19 تاريخ الموافقة 2023.11.22

الكلمات المفتاحية:

الإفصاح المحاسبي، الفساد المالي، تقارير ديوان المحاسبة الليبي.

الملخص

هدفت الدراسة إلى الوقوف على مستوى الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي في تقارير ديوان المحاسبة الليبي، خلال الفترة من 2016 إلى 2020، ولتحقيق ذلك استخدم الباحثان أسلوب تحليل المحتوى الكمي لتحليل محتوى تقارير الديوان السنوية التي تغطي الفترة من 2016 إلى 2020، حيث تناولت الدراسة سبعة قطاعات رئيسية هي قطاع المالية العامة، وقطاع الخارجية، وقطاع النفط، والقطاع المصرفي، وقطاع التعليم، وقطاع الصحة، وقطاع الكهرباء. ومن أبرز النتائج التي تم الوصول إليها أن مستوى الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي كان متذبذباً خلال فترة الدراسة، وعلى الرغم من أنه شهد ارتفاعاً ملحوظاً خلال عام 2017 م، إلا أنه بعد ذلك انخفض بشكل كبير، هذا بالإضافة أن الإفصاح الكمي يمثل نسبة كبيرة من مجمل الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي، وبناءً على ذلك فإن الباحثين يوصيان بإقامة دورات تدريبية لمنسوبي ديوان المحاسبة، تُعنى بجودة التقارير المالية، والإفصاح المحاسبي وكذلك تبني دراسة مستقبلية تتناول باقي القطاعات الواردة بالتقارير.

The reality of accounting disclosure of financial corruption in financial reports: a case study of the Libyan Audit Bureau.

¹Eltaib Elzarrouk Abdalmajeed & ²Rania Fathi Alzetoni
Faculty of Economics, Site University, Libya

Abstract

This study aimed to determine the level of accounting disclosure of financial corruption in the Libyan Audit Bureau's reports during the period from 2016 to 2020. To achieve this, the researchers used the quantitative content analysis method to analyze the content of the Bureau's annual reports covering the period from 2016 to 2020, as the study dealt with the main seven sectors which are the public finance sector, the foreign affairs sector, the oil sector, the banking sector, the education sector, the health sector and the electricity sector. One of the main results reached is that the level of accounting disclosure of financial corruption was fluctuating during the study period, and although it witnessed a noticeable increase during the year 2017, it declined significantly after that. In addition, quantitative disclosure represents a large proportion of the total accounting disclosure of financial corruption. Accordingly, the researchers recommend that there should be training courses for members of the Audit Bureau concerned with the quality of financial reports and accounting disclosure, as well as adopting a future study that addresses the rest of the sectors mentioned in the reports.

Keywords

Accounting Disclosure, Financial Corruption, the Libyan Audit Bureau's reports.

والأجهزة الرقابية من ممارسة مهامها وإعطائها كافة الصلاحيات التي تمكنها من أداء الواجبات المنوطة بها على أكمل وجه، وفقاً لمبدأ الشفافية والإفصاح المحاسبي. وبطبيعة الحال فإن ديوان المحاسبة الليبي، باعتباره مخول بالرقابة على كافة قطاعات الدولة ومؤسساتها، فهو يعد الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية في ليبيا، ووظيفته الأساسية تتمثل في مراقبة عمل القطاعات وتقييم مدى التزامها بالقوانين التي تحمي مقدرات الدولة وتساعد على مجابهة إهدار المال العام وذلك من خلال ممارسة أعماله (وفقاً للاختصاصات الممنوحة له بموجب قانون إعادة

المقدمة

يشير البنك الدولي إلى الفساد على أنه استغلال سبب للسلطة ينتج عنه إهدار للمال العام واستخدام غير أمثل للموارد، وبما يعيق تقدم المجتمع في كافة مجالات التنمية، ووفقاً لمؤشر مدركات الفساد لعام 2021 والذي صدر مؤخراً حلت ليبيا في المرتبة 172 من أصل 180 دولة ضمن هذه القائمة (تقرير منظمة الشفافية الدولية، 2021)، فبهذا المعدل لا تزال ليبيا تطرق باب الدول الأكثر فساداً حول العالم، الأمر الذي يقتضي أن تقوم الحكومات بدورها في تمكين السلطات

تنظيمه رقم 19 لسنة 2013 المعدل بالقانون رقم 24 لسنة 2013 م) وكذلك الإفصاح عن كافة أوجه الفساد وذلك بإصدار تقاريره بهذا الشأن في سبيل تحقيق الشفافية، و بما يضمن الصالح العام. لهذا كان لزاماً على كل مؤسسة أن تقوم بالإفصاح عن المعلومات لجميع المستخدمين سواء كانوا مستخدمين داخليين أو خارجيين (Cowan & Gadenne, 2005)، ومن هنا برزت أهمية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية المفصوح عنها، حيث أصبح تركيز العديد من البحوث الأكاديميين ينصب على الإفصاح المحاسبي وجودته.

الدراسات السابقة:

طالما كان الفساد المالي والإفصاح عنه ومكافحته محط اهتمام العديد من الباحثين في الأدب المحاسبي، حيث زخرت الأدبيات السابقة بالعديد من الأبحاث التي تدرس الفساد المالي من جوانب مختلفة، سواء كان ذلك دولياً، أو إقليمياً، من بين هذه الدراسات دراسة الراشد (1999) بعنوان دور ديوان المحاسبة في الرقابة الإدارية على المال العام بالكويت - دراسة ميدانية، حيث هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على مدى فاعلية قانون ديوان المحاسبة الكويتي رقم 1 لسنة 1993م في حماية الأموال العامة في دولة الكويت، ومن أبرز ما توصلت إليه الدراسة هو ضرورة القيام بتطوير قانون ديوان المحاسبة الكويتي رقم 1 لسنة 1993م في سبيل تعزيز الرقابة على الأموال العامة.

أما دراسة كلاب وآخرون (2006) فقد جاءت بعنوان دور التقنيات الحديثة في مجال الكشف عن الغش والفساد، هدف الباحثون بهذه الدراسة إلى معرفة دور التقنيات الحديثة التي يتبعها ديوان الرقابة المالية الفلسطيني في اكتشاف الفساد المالي وقد أوصوا بضرورة دعم وتطوير دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على السلطة التنفيذية وإدخال البرامج الحديثة واتباعها في الكشف عن الفساد المالي.

أما دراسة العقدة والنوايسة (2007) فقد سعت إلى معرفة العوامل المؤثرة على اكتشاف الغش والأخطاء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الأردني، ومن بين ما أوصت به الدراسة: ضرورة تعزيز الاستقلالية لديوان المحاسبة وكذلك ضرورة أن يتمتع رئيس وموظفو الديوان بالحصانة لتعزيز ممارستهم للمهام المنوطة بهم.

و فيما يتعلق بدراسة خصاونة (2010) فقد هدفت إلى معرفة الإجراءات التي يتبعها ديوان المحاسبة الأردني في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية سواء على مستوى التخطيط أو التنفيذ للعملية الرقابية

الحكومية، ومن بين ما توصلت إليه الدراسة أنه لا يوجد لدى ديوان المحاسبة الأردني إجراءات رقابية تتلاءم مع الرقابة الحكومية للأنظمة الإلكترونية. وبالنظر إلى دراسة الدوسري (2011) فقد هدفت إلى تقييم أثر الرقابة المالية التي يقوم بها ديوان المحاسبة الكويتي على أداء المؤسسات العامة وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي للدعم الذي تمنحه الإدارة العليا بديوان المحاسبة والتشريعات النافذة والمطبقة بالديوان والأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها موظفو الديوان على إنجاز الرقابة المالية الفاعلة على المؤسسات الحكومية، وعلى أداء الموظفين في ديوان المحاسبة الكويتي.

بالانتقال للبيئة الليبية، نجد إن دراسة زكري (2013) جاءت بعنوان: مدى فاعلية قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة. والتي سعت إلى التعرف على مدى فعالية القوانين والتشريعات التي تنظم عمل ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة، وبعد إجراء الدراسة وتحليل معطياتها خلص الباحث إلى أن هناك فعالية في قوانين الديوان، كما أوصى بضرورة تطبيق المعايير الدولية للرقابة الحكومية، كذلك نجد دراسة الفطيسي (2014) بعنوان: الفساد المالي وأوجه القصور في الرقابة على المال العام في ليبيا، والتي هدفت إلى إيجاد مقترحات لمكافحة الحد من الفساد المالي من خلال معالجة القصور في أنظمة الرقابة المالية بالمؤسسات الحكومية الليبية، وبعد تحليل الملاحظات والمخالفات التي وردت في تقرير ديوان المحاسبة الليبي خلال الفترة من 2008 إلى 2012، توصلت الدراسة إلى ارتفاع معدل الفساد خلال الفترة التي تغطيها الدراسة، وكذلك عدم التزام المؤسسات بملاحظات تقارير ديوان المحاسبة وتكرار نفس الملاحظات بالإضافة إلى افتقار ديوان المحاسبة الليبي لآلية فعالة لمتابعة ملاحظاته؟

وبهدف مشابه جاءت دراسة فرج وإحمد (2020) التي تناولت المعوقات التي تواجه أنظمة الرقابة الداخلية ومدى تأثيرها في الحد من الفساد من وجهة نظر موظفي ديوان المحاسبة الليبي، وبعد التحليل واختبار الفرضيات خلصت الدراسة إلى وجود العديد من المعوقات (محاسبية، وتشريعية، وإدارية وتكنولوجية) تواجه أنظمة الرقابة الداخلية والمراجعين الداخليين بالمؤسسات الحكومية الليبية والتي تؤثر على مكافحة الفساد المالي من وجهة نظر الموظفين الماليين والأعضاء بديوان المحاسبة الليبي، فيما يتعلق بجودة الإفصاح المحاسبي جاءت دراسة Elghannai و Elgobbi (2018) والتي استكشفت تأثير

جودة المعلومات على الإفصاح المحاسبي البيئي في شركة الخليج العربي للنفط في ليبيا، وقد قاموا باستبيان 31 موظفاً تم اختيارهم عشوائياً من الإدارة الإدارية والمالية وإدارة السلامة البيئية، وقد توصلت الدراسة إلى أن جودة المعلومات لها تأثير كبير على مستوى التفاصيل ونوع وطبيعة الإفصاح المحاسبي البيئي، مؤخراً جاءت دراسة عبد المجيد وأبو دربالة (2023) التي درست واقع استخدام نظام المعلومات المحاسبية في جامعة سرت وأثره على جودة الإفصاح عن البيانات والمعلومات المحاسبية، حيث أظهرت الدراسة وجود أثر إيجابي دال إحصائياً وبمستوى عام مرتفع، لاستخدام نظام المعلومات المحاسبية على جودة البيانات والمعلومات المحاسبية المفصّل عنها في جامعة سرت.

ما يميز هذه الدراسة هو الهدف الرئيسي لها، حيث ركزت الدراسات السابقة في الكشف عن المعوقات وأوجه القصور في عمل ديوان المحاسبة وكذلك استكشاف الإجراءات والأساليب المستخدمة لاكتشاف الغش والأخطاء، هذا علاوة على دراسة القوانين والتشريعات التي تنظم عمل ديوان المحاسبة ومدى فاعليتها، في حين أن هذه الدراسة هدفت بشكل رئيسي إلى دراسة واقع الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي وكيف يتم تناول المعلومات المتعلقة بالفساد المالي المكتشف في المؤسسات الليبية الحكومية في تقارير ديوان المحاسبة الليبي، كذلك فإنه -حسب معرفة الباحثين- لم يسبق دراسة التقارير المالية لديوان المحاسبة الليبي خلال مدة هذه الدراسة، أخيراً فإن من بين ما تسعى إليه هذه الدراسة هو عكس صورة واضحة للإفصاح المحاسبي لديوان المحاسبة الليبي في سبيل الخروج بتوصيات لتطويره وإضافة الشفافية عليه، وإعطاء معلومات أكثر وضوحاً وواقعية لتكون أساساً جيداً في اتخاذ قرارات فاعلة في محاربة ظاهرة الفساد المالي.

مشكلة الدراسة:

يعتبر الفساد من بين أهم الظواهر السلبية التي تسعى الدولة لمحاربتها لِمَا له من تأثير سلبي على التنمية، حيث يعتبر السبب الرئيسي لتزدي الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، هذا بالإضافة إلى عدم التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية وعدم الشفافية والإفصاح عن المعلومات الفعلية في التقارير المالية لأي مؤسسة لها آثار سلبية عليها، والتي من ضمنها فقدان الثقة، ومن هنا يبرز دور ديوان المحاسبة في الكشف والإفصاح عن الفساد المالي والإداري في الوحدات الخاضعة لرقابته ومن ثم إيجاد السبل لمكافحة، وفي هذا الصدد أوضحت دراسة (القطيسي، 2014) إلى أن هناك أوجه قصور وضعف في أنظمة

المحاسبة والرقابة على المال العام في ليبيا والتي تعتبر أحد مسببات الفساد، ووفقاً لمؤشر مدركات الفساد لعام 2021 والذي صدر مؤخراً حلت ليبيا في المرتبة 172 من أصل 180 دولة ضمن هذه القائمة فهذا المعدل لا تزال ليبيا تطرق باب الدول الأكثر فساداً حول العالم، كما أن الباحثين أجروا دراسة استكشافية على عينة من موظفي ديوان المحاسبة الليبي والتي أظهرت بأنه يوجد مستوى ملحوظ للفساد المالي في مؤسسات الدولة، كما أنه لا يوجد تعاون للمؤسسات الحكومية مع موظفي الديوان، واستناداً على ما سبق فقد تم تحديد مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤل التالي:

ما واقع الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي في تقارير ديوان المحاسبة الليبي؟

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى الآتي:

- 1- التعرف على واقع الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي في تقارير ديوان المحاسبة الليبي.
- 2- تسليط الضوء على ظاهرة الفساد المالي في القطاعات العامة الليبية.
- 3- التعرف على مواطن القوة والضعف في الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي.
- 4- الخروج بموصلة من التوصيات التي يمكن تساهم في مكافحة الفساد المالي في ليبيا.

أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية ظاهرة الفساد وموضوع الدراسة المتمثل في الإفصاح المحاسبي، هذا بالإضافة إلى إن الدراسة تعتبر من أوائل الدراسات التي تناولت ديوان المحاسبة الليبي، وهو ما يزيد من أهميتها كونها تساهم في تسليط الضوء على العمل الرقابي ودوره في مجابهة الفساد بأنواعه في القطاعات العامة، والمحافظة على المال العام. علاوة على ذلك، فإن نتائج الدراسة يمكن أن تساهم في تقويم وتعزيز دور ديوان المحاسبة في مكافحة الفساد في القطاعات العامة الليبية.

حدود الدراسة:

مصدر البيانات الخاصة بالدراسة يعتبر أول محددات هذه الدراسة، حيث اعتمدت الدراسة على التقرير السنوي الصادر عن ديوان المحاسبة الليبي كمصدر رئيسي ووحيد للبيانات التي قامت الدراسة بجمعها وتحليلها، إضافة إلى ذلك فإن الحدود الزمنية لهذه الدراسة هي من

2016 إلى 2020 ، حيث قامت الدراسة بدراسة التقارير السنوية لديوان المحاسبة الليبي عن خمس سنوات وهي 2016، 2017، 2018، 2019، 2020، وهذا يعني أن نتائج هذه الدراسة تعبر عن مدة سنوات الدراسة فقط.

الإطار النظري:

أولاً: الإفصاح المحاسبي:

لا تلعب المحاسبة دوراً رئيسياً في العمليات الداخلية للمنظمة فحسب، بل تلعب أيضاً دوراً مهماً خارجياً لإثبات المسؤولية الاجتماعية (Lodhia, 2003)، حيث تعتبر المحاسبة ذات صلة بأصحاب المصلحة الخارجيين وذلك عن طريق الإفصاح المحاسبي لتوفير معلومات كافية حول القضايا بما في ذلك المسؤولية الاجتماعية والاستدامة والمساءلة. ومن هنا برز دور الإفصاح المحاسبي وجودته والأهمية التي يحظى بها في اشباع رغبات أصحاب المصلحة.

ترخر أدبيات المحاسبة بالعديد من وجهات النظر حول تعريف الإفصاح المحاسبي عن المعلومات، حيث عرّف الإفصاح بشكل عام بأنه: " بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مصدر مستقر الاستفادة منها أو استخدامها فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها" (سمير، 2006، ص245) بينما في تعريف آخر نجد أبوزيد (2005، ص480) عرّف الإفصاح المحاسبي بأنه: "عملية إظهار المعلومات المالية، سواء كانت كمية أو وصفية في البيانات المالية أو في الهوامش و الملاحظات و الجداول المكملة في الوقت المناسب؛ مما يجعل البيانات المالية غير مضللة و ملائمة لمستخدميها من الأطراف الخارجية التي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر و السجلات للشركات".

وعليه، فإن يمكن القول: إنه يوجد هدفين رئيسيين للإفصاح المحاسبي حسب ما ذكر (Hanton, et al. 2006) وهما: أولاً هدف الحماية: وطبقاً لذلك يهدف الإفصاح عن المعلومات إلى الحماية من الإدارة التي قد تكون غير عادلة أو انتهازية بسبب عدم توفر نفس القدر من المعلومات لكل المستخدمين، ثانياً هدف المعلوماتية: وطبقاً لهذا الهدف فإن الإفصاح المحاسبي يهدف إلى توفير معلومات مفيدة إلى جميع أصحاب المصالح من المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين وغيرهم ، واستناداً على ذلك، فإن الإفصاح المحاسبي يكتسب أهمية بارزة، وهذه الأهمية يكتسبها من خلال الآتي: توفير المعلومات المفيدة لمستخدميها لترشيد القرارات، بالإضافة إلى تقديم المعلومات الموثوقة

والمعبرة عن وضع المؤسسة وكفاءتها في أداء واجباتها، كذلك إظهار مدى مساهمة الوحدة المحاسبية في تحمل مسؤوليتها الاجتماعية. إن أصحاب المصلحة، سواء كانوا المستثمرين والدائنين والحكومة وأفراد المجتمع، دائماً ما يسعون إلى الحصول على معلومات ذات جودة عالية، وللوصول إلى تحقيق جودة عالية للمعلومات، فإن المعلومات يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص والتي منها: أولاً: يجب أن تكون المعلومات دقيقة تعكس الواقع الأساسي بصورة واضحة. ثانياً: يجب أن تتوفر في المعلومات الموثوقية والحدثة. ثالثاً: يجب أن تتوفر المعلومات في التوقيت المناسب، رابعاً: أن تكون المعلومات شاملة وسهلة الحصول عليها (Miller, 1996) ، وطبقاً لذلك يمكن تقسيم أنواع الإفصاح المحاسبي حسب ما تناوله زيود وآخرون(2007) إلى الآتي الإفصاح الشامل: يشير إلى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، الإفصاح العادل: فيهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، والإفصاح الكافي: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، والإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، أما الإفصاح الوقائي: فيقوم هذا النوع على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن.

بالانتقال إلى مستويات الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية، فإنه يوجد ثلاثة مستويات من الشرح يمكن استخدامها للكشف عن المعلومات، وهذه المستويات هي: المستوى أو النوع الأول: يتناول الإفصاح المشكلة بطريقة سردية خالصة يوفر هذا النوع من الكشف مستوى منخفضاً من التفاصيل والحد الأدنى من التغطية ، والمستوى أو النوع الثاني: يتناول الإفصاح المشكلة بطريقة رقمية، ويرتبط هذا النوع من الإفصاح عادةً بالموضوعات الكمية مثل الانبعاثات أو الاستهلاك أو استخدام الموارد أو الهدر أو الإنفاق (Beck et al. 2010; Eltaib, 2012)، يمكن أن توفر عمليات الكشف من النوع الثاني التي تعطي عناصر رقمية، معلومات ذات جودة أعلى من الكشف عن المعلومات في سرد البحث (Beck et al. 2010; Toms, 2002). المستوى أو النوع الثالث: يتناول الإفصاح المشكلة بطريقة عددية بما في ذلك التفسير النوعي أو اللفظي (السرد والكمي)، أضاف هذا المستوى معلومات وتفاصيل إضافية إلى المستوى 2 من خلال توفير المزيد من الشرح والوصف للعناصر الرقمية، والذي يمكن اعتباره مستوى أعلى

من المعلومات من النوع الثاني (Beck et al. 2010; Elgobbi & Elghannai, 2018).

ثانياً: الفساد المالي:

الفساد يعتبر ظاهرة واسعة الانتشار تعاني منها كل دول العالم، تأخذ أشكالاً متعددة وواسعة، وتسهم فيها عوامل كثيرة متداخلة، وبذلك أضحت ظاهرة الفساد من أهم القضايا التي تفرق دول العالم واقتصادها ولهذا أصبحت مركز اهتمام العديد من المنظمات الدولية والمراكز البحثية، والأكاديميين بمختلف تخصصاتهم يحاولون دراستها والوقوف على مسبباتها وطرق مواجهتها، لقد تعددت وجهات النظر في وضع مفهوم عام للفساد، حيث عرّف Forth and Anand (2003) الفساد بأنه إساءة استعمال السلطة للحصول على مصالح شخصية، كما ذكرت صوفي وقروري (2012، ص 4) بأن الفساد هو "الإخلال بشرف الوظيفة ومهنتها وبالقيم والمعتقدات التي يؤديها الشخص المكلف أو استغلال أو إساءة استخدام الوظيفة العامة من أجل مصلحة شخصية"، بينما رأت مجبور (2015، ص 31) بأن الفساد هو "استغلال المنصب العام والموارد العمومية من طرف الشخص الذي يشغل ذلك المنصب، أو يراقب تلك الموارد سعياً منه لخدمة أهدافه، المنافع الخاصة المتعارضة والأهداف والمصالح العامة بطرق غير ثانوية ومعايير غير أخلاقية".

يعدُّ الفساد المالي من أكثر أنواع الفساد شيوعاً، حيث لا تخلو أي دولة منه، وهو يعتبر ذا أثر سلبي قوي على اقتصاد أي دولة، حيث إن للفساد المالي أثر اقتصادي الذي يتمثل في إعاقة النمو المالي للدولة، مما يضيق على الأهداف التنموية، ويؤدي إلى إهدار موارد الدولة المالية، ويعمل أيضاً على طرد الاستثمارات الأجنبية والوطنية، لغياب العدالة هذا بالإضافة إلى الأثر الاجتماعي للفساد كونه يساهم في سقوط القيم والمعتقدات الاجتماعية وانهارها، ونشر الكراهية بين أفراد المجتمع لعدم تحقيق العدالة والمساواة (الفتلي، 2009).

ويتمثل الفساد المالي في المخالفة والانحراف عن القوانين والتشريعات المالية والنظام المالي للدولة الذي يحكم العمل المالي في المؤسسات داخلها (الفتلي، 2014). كما أشار رشيد وآخرون (2012) بأن الفساد المالي يتجلى في أي ممارسات أو عمليات مالية مخالفة للقانون وتهدف إلى تحقيق منفعة شخصية، وفي رأي آخر عرّف الكروي (2015، ص 30) الفساد المالي بأنه "عبارة عن سلوك معين يتخذ صفة غير رسمية ويتمثل في التجاوزات المالية ومخالفة القواعد

والأنظمة والتعليمات التي تحكم العمل المالي في كافة القطاعات تزامناً مع الضعف الحاصل بالنظام الرقابي وقلة الوازع الديني لدى الأفراد وله آثار سلبية على كافة المجالات في المجتمع".

يرى المهتمون بظاهرة الفساد أن انتشارها في الدولة يرجع إلى عدة أسباب، منها أسباب اجتماعية، وسياسية، وأخلاقية، وقانونية (التميمي، 2013)، ومن وجهة نظر أخرى قد نستطيع تصنيف أسباب تفشي الفساد المالي إلى خمس تصنيفات وهي أسباب وظيفية، وأسباب أخلاقية، وأسباب هيكلية، وأسباب حضرية، وأسباب ناتجة من غياب المساءلة والشفافية (عزينة وعلي، 2014). بينما أرجعت الخزرجي (2011) أسباب تفشي ظاهرة الفساد المالي إلى ضعف موارد الدولة وانخفاض الرواتب، وكذلك عدم الاستقرار، خاصة في الدول التي تمرُّ بمرحلة انتقالية، كما يمكن تصنيف أسباب الفساد المالي بناءً على المصدر أو النشأة إلى: أسباب داخلية لها علاقة بالفرد وبيئته المحيطة، وتمثل في الأسباب الاجتماعية والثقافية والاقتصادية والسياسية، وكذلك أسباب خارجية تتعلق بالمؤسسات وبيئة العمل، تتمثل في الأسباب الإدارية والتنظيمية والتشريعية (حمد وكاطع، 2016).

يأخذ الفساد المالي أشكالاً متعددة ومظهراً مختلفة، حيث أبرز المهتمون مجموعة من مظاهر الفساد الشائعة والتي من ضمنها: أولاً: هدر المال العام، ويتمثل في القيام بمشاريع بدون جدوى (الكروي، 2015).

ثانياً: نهب المال العام، ويتمثل في الاستحواذ على المال العام تحت ذرائع واهية كالمساعدات وإعادة الإعمار (زكري، 2013: الكروي، 2015).

ثالثاً: الرشوة، وتعني الحصول على المال أو منافع معينة مقابل القيام بالعمل (الفتلي، 2009: زكري، 2013: بوفليح وجريو، 2018: بوفلفل، 2021).

رابعاً: الوساطة والمحسوبية، وتعني تنفيذ أعمال لصالح جهات أو أفراد معينين ينتمي لها الموظف وبشكل سريع (الفتلي، 2009: زكري، 2013: زروخي، 2017).

خامساً: الابتزاز، وهو قيام الموظف بالحصول على مزايا ومنافع من الغير في مقابل عدم عرقلة إجراءاتهم (الفتلي، 2009: كاني، 2016: بوفلفل، 2021).

التشخيص" ، فمن وجهة نظر تحليل المحتوى الكمي، فإن الباحثين "يستخدمون إجراءات العد والتسجيل الموضوعية والمنهجية لإنتاج وصف رقمي للمحتوى في النص" (Neuman, 2011، ص 361).

وفيما يتعلق بوحدة التحليل، أظهرت الأدبيات السابقة أن هناك جدلاً مستمراً حول اختيار وحدة التحليل المناسبة، والتي ينبغي استخدامها في تحليل المحتوى (Gray et al. 1995; Milne & Adler, 1999)، حيث قدمت الدراسات السابقة وحدات تحليل مختلفة مثل الكلمات والجمل والفقرات المستخدمة في تحليل المحتوى، و في هذه الدراسة تم اعتماد الجمل كوحدة تحليل وذلك لأنها مناسبة عندما يبحث الباحث عن المعنى الداخلي (Gray et al. 1995)، أما فيما يتعلق بإطار الترميز المتبع في تحليل المحتوى فقد جاء كالتالي: - أولاً: حجم الإفصاح الكلي، ووفقاً لذلك تم تصنيف الإفصاح الكلي تحت 7 قطاعات رئيسية وهي قطاع المالية العامة وقطاع الخارجية وقطاع النفط، والقطاع المصرفي، وقطاع الصحة، وقطاع التعليم، وقطاع الكهرباء، ثانياً: مستوى تفاصيل الإفصاح ووفقاً لذلك فقد تم تصنيف الإفصاح على مستويين وهما: مستوى إفصاح كمي وهو ما يعطي معلومات كمية فقط، ومستوى إفصاح نوعي وهو ما يعطي معلومات كمية وسردية بالتفاصيل.

الجانب التحليلي:

في التحليل العملي تعتبر التقارير السنوية الصادرة عن ديوان المحاسبة الليبي هي المصدر الوحيد الذي اعتمد عليه الباحثان في جمع البيانات وتحليلها، حيث كان التحليل يشمل التقارير السنوية عن الفترة من 2016 إلى 2020 محل الدراسة وفقاً للترميز والتصنيف الذي اعتمده الباحثان في تحليل المحتوى والذي تم عرضها في جداول وأشكال لكل سنة على حدة، كما سيكون موضحاً لاحقاً.

الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي عن سنة 2016:

حسب ما هو موضح بالجدول رقم (1)، والذي يوضح الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي عن سنة 2016، نلاحظ إن مستوى الإفصاح بشكل عام يعد منخفضاً، حيث إن ذروة الإفصاح بلغت 161 جملة في القطاع المصرفي كما هو موضح في الشكل رقم (1) في حين أن الإفصاح كان متدني في قطاع الكهرباء بواقع 11 جملة فقط، أما مستوى الإفصاح في قطاع المالية العامة كان 102 جملة، وخلال هذا العام واجهت إدارة الديوان الكثير من العراقيل عند قيامها

سادساً: تهريب الأموال، وهو قيام بعض المسؤولين بتهريب الأموال التي تحصلوا عليها بوسائل غير مشروعة إلى خارج الدولة (الكروي، 2015).

سابعاً: غسيل الأموال، وهي عملية إدخال الأموال المسروقة والمنهوبة في النشاط الاقتصادي بغرض الاستثمار وإكسابها الشرعية (الكروي، 2015: بن عزوز، 2016: بوفلفل، 2021).

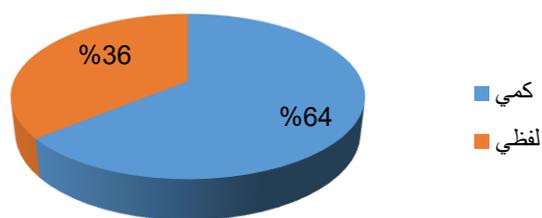
نبذة عن ديوان المحاسبة الليبي:

ديوان المحاسبة الليبي هو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في ليبيا، يتمتع بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة، وهو يتبع السلطة التشريعية مباشرة، وقد أنشئ بموجب القانون 31 لسنة 1955، وتوالت التعديلات على هذا القانون إلى أن أصدر المجلس الوطني الانتقالي القرار رقم 119 لسنة 2011 والقاضي بإنشاء ديوان المحاسبة الليبي للمرة الثانية عن طريق دمج الأجهزة الرقابية المتمثلة في جهازي التفتيش والرقابة الشعبية والمراجعة المالية في الديوان، وفي 2013 أصدر المؤتمر الوطني العام القانون رقم (19) لسنة 2013 بإعادة تنظيم ديوان المحاسبة، وبموجبه فصلت عنه اختصاصات الرقابة الإدارية والمظالم والتحقيق، والهدف الرئيسي للديوان هو تحقيق رقابة فاعلة على المال العام من خلال فحص الحسابات ومراجعتها وتقييم أداء جميع الجهات الخاضعة لرقابته، علاوة على ذلك، فإن الديوان يسعى إلى التحقق من ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية اليدوية والإلكترونية، وسلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية والكشف عن المخالفات المالية، وتعتبر جميع وحدات الجهاز الإداري للدولة خاضعة لرقابة ديوان المحاسبة هذا بالإضافة إلى السفارات والقنصليات والبعثات الدبلوماسية الليبية وكذلك الشركات العامة والشركات والمشاريع التي تساهم فيها الدولة بما لا يقل عن 25% من رأس مالها (ديوان المحاسبة الليبي، 2023).

منهجية الدراسة:

تبنت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لغرض دراسة المشكلة، حيث اعتمدت على تحليل المحتوى لتحليل البيانات والملاحظات المتعلقة بالفساد المالي الواردة في التقارير السنوية لديوان المحاسبة الليبي، عن الفترة من 2016 إلى 2020. فقد استخدم الكثير من الباحثين في مجال المحاسبة تحليل المحتوى كوسيلة لدراساتهم (Beck et al. 2010)، وقدموا عدة تعريفات لتحليل المحتوى، من بينها التعريف الذي قدمه Harwood and Garry (2003، ص 479) بأنه " تقنية تمكن من هيكلة تحليل البيانات "المفتوحة" لأغراض

الشكل رقم (2) نوع الإفصاح خلال عام 2016



بالأعمال المنوطة بما كما هو وارد في التقارير حيث أفادت بأن كثير من الجهات لا تتعاون معها و لا ترد على مراسلاتها بالأخص المؤسسة الوطنية للنفط الأمر الذي يتضح جلياً في المستوى العام للإفصاح في هذا القطاع ، أما فيما يتعلق بنوع الإفصاح فقد بلغ الإفصاح الكمي ما نسبته 64% من إجمالي الجمل المفصوح عنها في حين أن الإفصاح اللفظي قدر ب 36% حسب ما هو موضح في الشكل رقم (2).

جدول رقم (1) الإفصاح عن الفساد المالي بتقرير الديوان عن عام 2016

الرقم	الفئات	حجم الإفصاح	
		كمي	لفظي
1	قطاع المالية العامة	102	69
2	قطاع الخارجية	78	54
3	قطاع النفط	17	11
4	القطاع المصرفي	161	95
5	قطاع التعليم	46	18
6	قطاع الصحة	97	73
7	قطاع الكهرباء	11	9
	المجموع	512	329

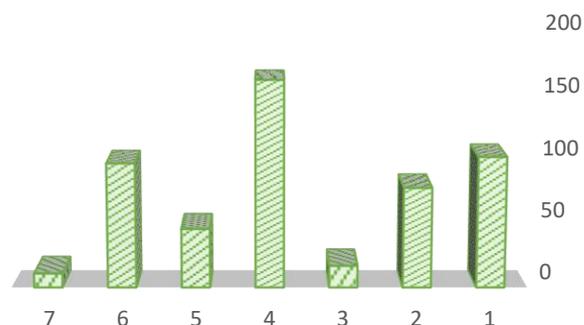
الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي عن سنة 2017: -

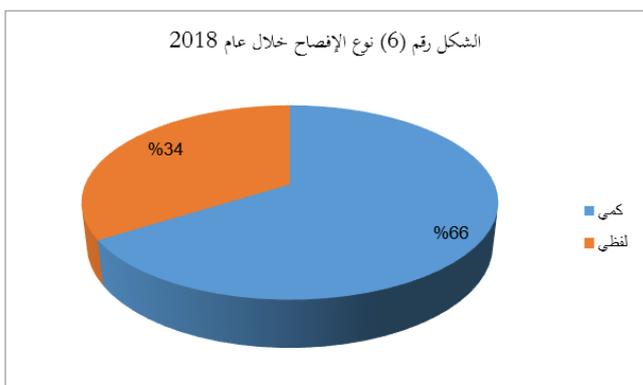
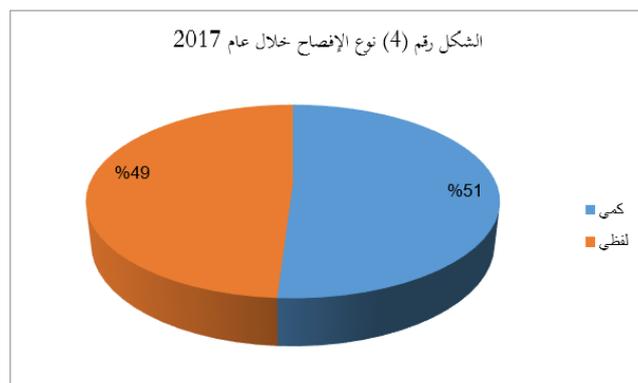
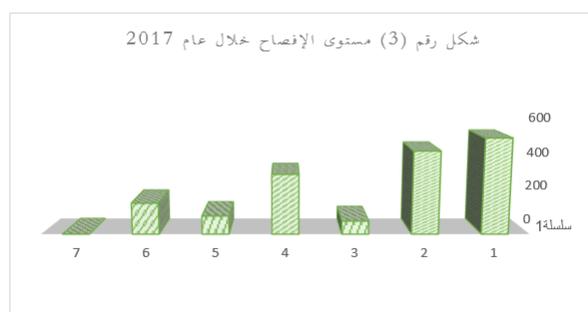
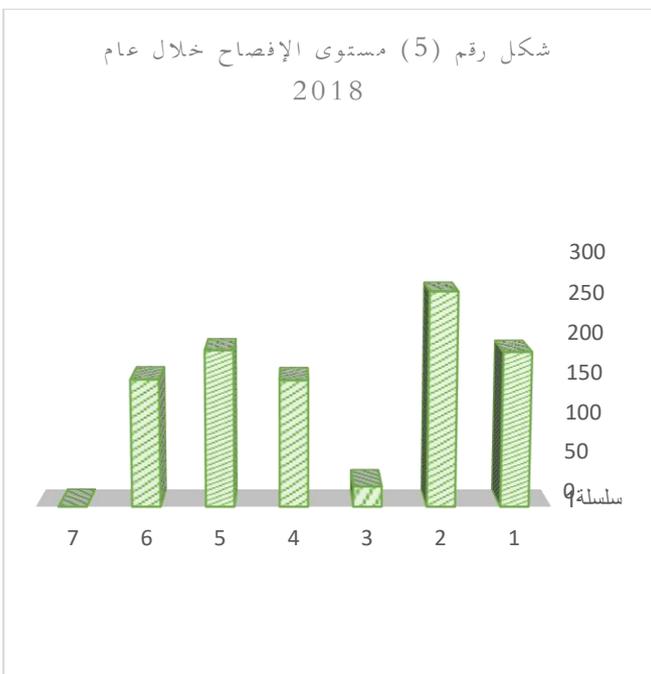
من خلال الاطلاع على البيانات الخاصة بعام 2017 والموضحة بالجدول رقم (2)، نجد أن مستوى الإفصاح قد بلغ أقصى مستوى له مقارنةً بسنوات الدراسة، حيث يمثل هذا العام ذروة الإفصاح بمجموع 1658 جملة معبرة عن الفساد، أكبر مستوى للإفصاح كان في قطاع المالية العامة بواقع 526 جملة يليه قطاع الخارجية بواقع 456 جملة معبرة عن الفساد، في حين أن أدنى مستوى حققه قطاع الكهرباء كما هو مبين في الشكل رقم (3) فلم يرد خلال تقرير هذا العام أي جملة معبرة عن الفساد بخصوص هذا القطاع كما هو واضح في الجدول رقم (2)، كما أن مستوى الإفصاح في قطاع النفط قد شهد تطوراً ملحوظاً مقارنةً بالعام السابق، أما فيما يتعلق بنوع الإفصاح فقد بلغ الإفصاح الكمي ما نسبته 51% في حين أن نسبة الإفصاح اللفظي بلغت 49% فنجد أن هناك تقارب كبير فيما بينهم حسب ما موضح بالشكل رقم (4).

جدول رقم (2) الإفصاح عن الفساد المالي بتقرير الديوان عن عام 2017

الرقم	الفئات	حجم الإفصاح	
		كمي	لفظي
1	قطاع المالية العامة	526	292
2	قطاع الخارجية	456	269
3	قطاع النفط	73	26
4	القطاع المصرفي	330	133
5	قطاع التعليم	101	39
6	قطاع الصحة	172	87
7	قطاع الكهرباء	0	0
	المجموع	1658	846

شكل رقم (1) مستوى الإفصاح خلال عام 2016





الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي عن سنة 2018: -

من خلال الاطلاع على الجدول رقم (3) والذي يستعرض البيانات الخاصة بعام 2018 نجد إن مستوى الإفصاح جيد جداً على الرغم من انخفاضه قليلاً عن العام السابق، فقد حاز قطاع الخارجية على أعلى مستوى للإفصاح بـ 260 جملة معبرة عن الفساد يليه قطاع التعليم الذي كان الإفصاح فيه مقارب جداً لِمَا هو في قطاع المالية العامة. أما بالنسبة لأدنى مستويات الإفصاح فكانت في قطاع الكهرباء حيث إنه خلال تقرير هذا العام أيضاً لم ترد أي جملة متعلقة بالفساد المالي خلال استعراض ملف الكهرباء، أما فيما يتعلق بنوع الإفصاح فكانت نسبة الإفصاح الكمي 66% أما الإفصاح اللفظي فبلغت نسبته 34% كما هو موضح بالشكل رقم (6).

جدول رقم (3) الإفصاح عن الفساد المالي بتقرير الديوان عن عام 2018

الرقم	الفئات	حجم الإفصاح	
		كمي	لفظي
1	قطاع المالية العامة	188	87
2	قطاع الخارجية	260	50
3	قطاع النفط	25	9
4	القطاع المصرفي	154	47
5	قطاع التعليم	190	74
6	قطاع الصحة	155	61
7	قطاع الكهرباء	0	0
	المجموع	972	644

الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي عن سنة 2019: -

من خلال الاطلاع على الجدول رقم (4) والذي يستعرض الإفصاح عن البيانات الخاصة بعام 2019 نجد أن مستوى الإفصاح خلال العام قد انخفض بشكل كبير عن العام السابق، فنجد أن أكبر عدد من الجمل ورد بقطاع الخارجية بواقع 243 جملة ومن ثم يليه قطاع التعليم بواقع 215 جملة ، في حين أن أدنى مستوى كان في قطاعي الكهرباء والنفط بـ 3 و 4 جمل فقط على التوالي وكما هو جلي في الشكل رقم (7)، أما فيما يتعلق بنوع الإفصاح وكما هو مبين في الشكل رقم (8) فقد بلغت نسبة الإفصاح الكمي 71% أما الإفصاح اللفظي فنسبته 29% من إجمالي الجمل المفصوح عنها.

جدول رقم (4) الإفصاح عن الفساد المالي بتقرير الديوان عن عام 2019

الرقم	الفئات	حجم الإفصاح	
		كمي	لفظي
1	قطاع المالية العامة	63	38
2	قطاع الخارجية	243	34
3	قطاع النفط	4	1
4	القطاع المصرفي	27	5
5	قطاع التعليم	215	69
6	قطاع الصحة	101	65
7	قطاع الكهرباء	3	1
	المجموع	656	469

للإفصاح كما وضحه الشكل رقم (9) فقد كان في قطاع الكهرباء وبواقع 4 مجمل فقط حسب ما ورد في الشكل رقم (5)، أما فيما يتعلق بنوع الإفصاح وكما بينه الشكل رقم (10) فقد بلغ الإفصاح الكمي خلال العام ما نسبته 66% في حين أن الإفصاح اللفظي قُدِّرَ بـ 34% من إجمالي الجُمْل المرفصح عنها.

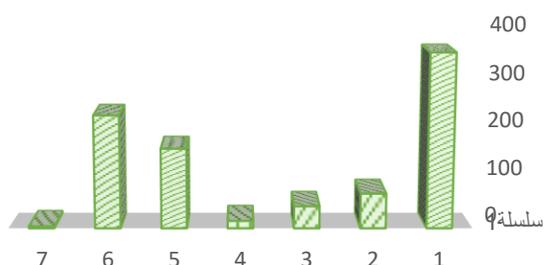
الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي عن سنة 2020: -

من خلال الاطلاع على البيانات الخاصة بعام 2020 والمدرجة في الجدول رقم (5) نلاحظ أن مستوى الإفصاح قد تحسن وارتفع مقارنةً بالعام السابق، ويمكن ملاحظة أن أعلى مستويات الإفصاح كان في قطاع المالية العامة وبواقع 354 جُمْلَة، ومن ثم يأتي قطاع الصحة بواقع 229 جُمْلَة أما أدنى مستوى للإفصاح كما وضحه الشكل رقم (9) فقد كان في قطاع الكهرباء وبواقع 4 مجمل فقط حسب ما ورد في الشكل رقم (5)، أما فيما يتعلق بنوع الإفصاح وكما بينه الشكل رقم (10) فقد بلغ الإفصاح الكمي خلال العام ما نسبته 66% في حين أن الإفصاح اللفظي قُدِّرَ بـ 34% من إجمالي الجُمْل المرفصح عنها.

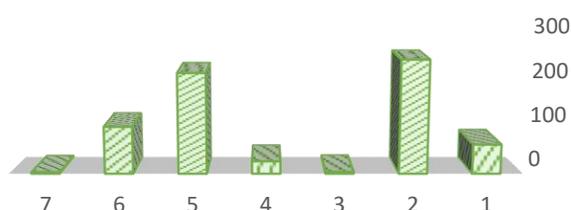
جدول رقم (5) الإفصاح عن الفساد المالي بتقرير الديوان عن عام 2020

الرقم	الفئات	حجم الإفصاح	
		كمي	لفظي
1	قطاع المالية العامة	354	93
2	قطاع الخارجية	71	17
3	قطاع النفط	45	21
4	القطاع المصرفي	15	8
5	قطاع التعليم	162	70
6	قطاع الصحة	229	92
7	قطاع الكهرباء	4	1
	المجموع	880	578

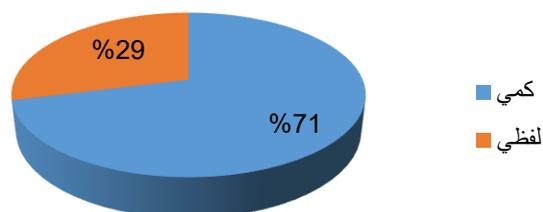
شكل رقم (9) مستوى الإفصاح خلال عام 2020



شكل رقم (7) مستوى الإفصاح خلال عام 2019



الشكل رقم (8) نوع الإفصاح خلال عام 2019



الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي عن سنة 2020: -

من خلال الاطلاع على البيانات الخاصة بعام 2020 والمدرجة في الجدول رقم (5) نلاحظ أن مستوى الإفصاح قد تحسن وارتفع مقارنةً بالعام السابق، ويمكن ملاحظة أن أعلى مستويات الإفصاح كان في قطاع المالية العامة وبواقع 354 جُمْلَة، ومن ثم يأتي قطاع الصحة بواقع 229 جُمْلَة أما أدنى مستوى



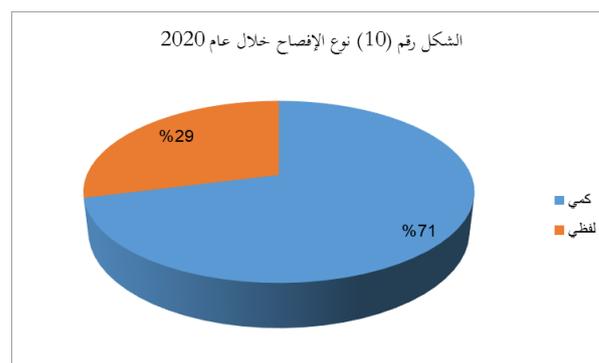
النتائج:

بعد تحليل بيانات الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي للقطاعات السبعة محل الدراسة والمستخلصة من تقارير ديوان المحاسبة الليبي عن السنوات من 2016 حتى 2020 توصل الباحثان إلى مجموعة من النتائج، أهمها ما يلي:

- 1- إن مستوى الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي كان متذبذباً خلال سنوات الدراسة.
- 2- حجم الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي شهد انحداراً في السنوات الأخيرة من مدة الدراسة ويعزى ذلك إلى عدم تعاون بعض القطاعات مع منتسبي الديوان.
- 3- الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالفساد في التقارير السنوية كان يأخذ شكل الإفصاح الكمي بنسبة كبيرة، حيث إن الإفصاح الكمي كان يمثل ضعف الإفصاح اللفظي في أغلب سنوات الدراسة.
- 4- إن ذروة الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي كانت خلال عام 2017 م حيث وصل حجم الإفصاح إلى 1658.
- 5- حظي قطاع المالية العامة بأعلى مستويات الإفصاح خلال سنوات الدراسة حيث أنه في سنة 2017 كان حجم الإفصاح 526.
- 6- بالرغم من الأهمية النسبية لقطاع الكهرباء والمشاكل التي يعانيها إلا أنه لم ترد بشأنه معلومات كافية في تقارير ديوان المحاسبة حيث كان حجم الإفصاح صفر في السنوات 2017 و 2018.
- 7- إن تدني مستوى الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي في بعض القطاعات يعزى إلى عدم تعاونها مع إدارة ديوان المحاسبة.

التوصيات:

استناداً إلى التحليل وما أُفُز من نتائج، تم التوصل إلى مجموعة من التوصيات والتي من أهمها:



الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي من سنة 2016 إلى سنة 2020 -

الجدول رقم (6) يستعرض مستوى الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي عن المدة من 2016 إلى 2020، وكما هو موضح فإن أعلى حجم للإفصاح كان في سنة 2017 حيث بلغ 1658 جُملةً وهو ما انعكس على منحى الإفصاح في الشكل رقم (11) حيث بلغ ذروته في 2017، ثم يليه حجم الإفصاح في سنة 2018 حيث بلغ 972 جُملةً على العكس من ذلك، نجد الإفصاح المحاسبي في سنة 2016 حاز على أقل حجم مقارنة مع سنوات الدراسة حيث بلغ 512 جُملةً وهو ما انعكس عليه في منحى الإفصاح حيث كان يحتل أدنى نقطة في منحى الإفصاح كما موضح بالشكل رقم (11) بشكل عام، نلاحظ إن الإفصاح المحاسبي عن الفساد المالي خلال سنوات الدراسة كان متذبذباً حيث كان اتجاه منحى الإفصاح متغير باستمرار ولم يستقر على اتجاه واحد كما هو موضح بالشكل رقم (11).

جدول رقم (6) يوضح المستوى العام للإفصاح خلال 5 أعوام

الرقم	الفئات	حجم الإفصاح 2016	حجم الإفصاح 2017	حجم الإفصاح 2018	حجم الإفصاح 2019	حجم الإفصاح 2020
1	قطاع المالية العامة	102	526	188	63	354
2	قطاع الخارجية	78	456	260	243	71
3	قطاع النفط	17	73	25	4	45
4	القطاع المصرفي	161	330	154	27	15
5	قطاع التعليم	46	101	190	215	162
6	قطاع الصحة	97	172	155	101	229
7	قطاع الكهرباء	11	0	0	3	4
	المجموع	512	1658	972	656	880

- 1- التركيز على إيجاد سياسة تضمن اخضاع جميع القطاعات على التعاون مع ديوان المحاسبة لتنفيذ عمليات الفحص والمراجعة.
 - 2- التوازن بين الإفصاح الكمي واللفظي عن المعلومات المتعلقة بالفساد ولا يجب أن يقتصر الإفصاح عن معلومات رقمية دون إضافة شروح لهذه الأرقام لتبيان أهميتها ومعناها.
 - 3- تنفيذ دورات لأعضاء ديوان المحاسبة متخصصة في جودة التقارير والإفصاح المحاسبي لضمان الرفع من مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير السنوية والتحسين المستمر لها.
 - 4- هذه الدراسة قد تكون بداية لدراسة مستقبلية تشمل جميع القطاعات الواردة في تقارير ديوان المحاسبة الليبي.
- ### المراجع
- #### المراجع العربية:
- أبوزيد، محمد المبروك. (2005)، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة.
 - التميمي، عباس حميد. (2013)، إطار مقترح للحد من الفساد المالي والإداري من قبل مؤسسات الرقابة المالية العليا، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، المجلد. 11.
 - الخزرجي، ليلى عاشور. (2011)، ظاهرة الفساد: الآثار الاقتصادية والتداعيات الاجتماعية واستراتيجيات مكافحته، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 1، العدد 2.
 - الدوسري، مبارك محمد. (2011)، "تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط، الأردن.
 - الراشد، وائل إبراهيم. (1999)، "دور ديوان المحاسبة في الرقابة الإدارية على المال العام بالكويت -دراسة ميدانية-"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 13، العدد 1.
 - العقدة، صالح والنوايسة، محمد. (2007): "العوامل المؤثرة على اكتشاف الأخطاء والغش من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 63.
 - الفطيسي، عبد الغني أحمد. (2014)، الفساد المالي وأوجه القصور في الرقابة على المال العام في ليبيا، المجلة الجامعة، المجلد. 16.
 - الكروي، أسعد جاسم. (2015)، دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
 - بن عزوز، محمد. (2016)، الفساد الإداري والاقتصادي، آثاره وآليات مكافحته (حالة الجزائر)، المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، العدد 7.
 - بوفلفل، سهام. (2021)، مسببات ظاهرة الفساد المالي والإداري واستراتيجيات مكافحتها (الجزائر نموذجاً)، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد الرابع، العدد الثاني.
 - بوفليح، نبيل وجريو، سارة. (2018)، دور الحكم الراشد في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 4، العدد 2.
 - تاني، عبد المؤمن وبوعيشاوي، يوسف. (2019)، متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، العدد 1.
 - تقرير منظمة الشفافية الدولية. (2021) ، تاريخ الوصول 8-8-2023 <https://arabic.cnn.com/middle-east/article/2022/01/25/corruption-index-2021-infographic>
 - حمد، محمد أحمد وكاطع، فضيلة شمخي. (2016)، دور معايير الرقابة الحكومية GAO في الحد من بعض الظواهر السلبية على وفق استراتيجية مكافحة الفساد - دراسة حالة مكتب المفتش العام في وزارة الاعمار والإسكان، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 90.
 - خصاونة، ريم. (2010) "تقييم إجراءات الرقابة الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية -دراسة ميدانية-ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية)، المجلد 24، العدد 9.
 - ديوان المحاسبة الليبي. (2023) ، تاريخ الوصول 5-8-2023 <https://www.audit.gov.ly/ar/>
 - رشيد، أنصاف محمود والحمداني، رافعة إبراهيم والاعرجي، عدنان سالم. (2012)، فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي -دراسة تطبيقية على جامعة الموصل، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 8، ص ص 317-346.
 - زروخي، يحيى. (2017)، أخلاقيات العمل والفساد الإداري للموظف العام (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية تلمسان)، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان.
 - زكري، محمد. (2013)، مدى فاعلية قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد 2، ص ص. 287-321.
 - زيود، لطيف. وقطيم، حسان. ومكية، نغم أحمد. (2007)، " دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية-سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 1، ص ص. 177-194.

- Eltaib, E. E. (2012) "Environmental Accounting Disclosure of Australian Oil and Gas Companies", Master Thesis, School of Accounting and Finance, University of Wollongong, Australia.
 - Lodhia, S. (2003), "Accountants' responses to the environmental agenda in a developing nation: an initial and exploratory study on Fiji", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 14, no. 7, pp. 715-737.
 - Harwood, T.G. & Garry, T. (2003), "An Overview of Content Analysis", *The Marketing Review*, vol. 3, no. 4, pp. 479-498.
 - Gray, S.J., Meek, G.K. and Roberts, C.B. (1995a), "International capital market pressures and voluntary annual report disclosures by US and UK multinationals", *Journal of International Financial Management and Accounting*, vol. 6, no. 1, pp. 43-68.
 - Hunton, J. E., Libby, R., Mazza, C. (2006). Financial reporting transparency and earnings management. *The Accounting Review*, vol. 81, no. 1, pp.135-157.
 - Miller, H. (1996) *The Multiple Dimensions of Information Quality*, information Systems Management.
 - Milne, M. J. & Adler, R. W. (1999), "Exploring the reliability of social and environmental disclosures content analysis", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 12, no. 2, pp. 237-256.
 - Neuman, W. (2011), *Social Research Science Qualitative and Quantitative Approaches*, Pearson Education Inc, 7th edition, Boston, USA.
 - Toms, J.S. (2002), "Firm resources, quality signals and the determinants of corporate environmental reputation: some UK evidence", *British Accounting Review*, vol. 34, no. 3, pp. 257-282.
 - صوفي، إيمان وقوراري، مريم. (2012) " أخلاقيات العمل كأداة للحد من ظاهرة الفساد الإداري في الدول النامية", ورقة بحثية مقدمة الى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري, 6-7 مايو 2012, جامعة بسكرة.
 - عبد المجيد، التائب الزروق وأبودريالة، مروة الغناي. (2023)، " نظام المعلومات المحاسبية وأثره على جودة البيانات والمعلومات المحاسبية دراسة حالة (جامعة سرت)، مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد. 6، العدد. 1، ص ص. 40-18.
 - عنيزة، حسن هادي وعلي، أحمد ماهر. (2014)، دور المعايير المحاسبية الحكومية في الحد من الفساد الإداري والمالي، مجلة مركز دراسات الكوفة، الكوفة، العراق، المجلد. 1، العدد. 32، ص ص. 162-138.
 - كايفي، مصطفى يوسف، (2016)، الاعلام والفساد الإداري والمالي وتداعياته على العمل الحكومي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن.
 - كلاب، سعيد يوسف وعثمان، فيصل عبدالعزيز وأبو قرق، سامر محمود. (2006) " دور التقنيات الحديثة في مجال الكشف عن الغش والفساد"، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر الذي تنظمه المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية.
 - مجبور، فايزة. (2015)، " اصلاح الدولة ومكافحة الفساد في الجزائر" رسالة ماجستير، جامعة مولود معمري تيزي وزو، الجزائر.
- المراجع الإنجليزية:
- Ashforth, Blake. & Anand, Vikas. (2007), " The Normalization of orruption in Organizations", *Research in Organizational behavior*, vol. 25, pp. 1-52.
 - Beck, A.C., Campbell, D. & Shrivess, P.J. (2010), "Content analysis in environmental reporting research: Enrichment and rehearsal of the method in a British–German context", *British Accounting Review*, vol. 42, no. 3, pp. 207-222.
 - Cowan, S. & Gadenne, D. (2005), "Australian Corporate Environmental Reporting: A Comparative Analysis of Disclosure Practices Across Voluntary and Mandatory Disclosure Systems", *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 1, no. 2, pp. 165-179.
 - Elgobbi, E. M. & Elghanni, E. E. (2018), " the impact of quality information on the environmental accounting disclosure: A case study for the Arabian Gulf Oil Company in Libya", *journal of economic studies*, vol. 2, no. 3, pp. 262-280.