

تأثير تأخر إصدار التقارير الرقابية على فعالية الرقابة المالية دراسة تطبيقية على ديوان المحاسبة الليبي عن الفترة

(٢٠١١ - ٢٠٢٣)



This work is licensed under a
Creative Commons Attribution-
NonCommercial 4.0
International License.

د. نوال عمر المهدي التواقي

جامعة طرابلس كلية الإقتصاد والإدارة تاجوراء.

نشر إلكترونيًا بتاريخ: ٦ ديسمبر ٢٠٢٥م

الملخص

على فعالية الرقابة المالية، وتفرعت عنها ثلاث فرضيات فرعية تناولت العلاقة بين توقيت الإصدار وجودة التوصيات، وانتظامية النشر وقدرة الديوان على الكشف المبكر عن المخالفات، إضافة إلى أثر العوامل المؤسسية والفنية على كفاءة التنفيذ الرقابي. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، مستندة إلى تحليل وثائقي للتقارير السنوية الصادرة عن الديوان، واستخراج مؤشرات زمنية (تاريخ الإصدار مقارنة بنهاية السنة المالية) ومؤشرات موضوعية (جودة التوصيات، حجم المخالفات، الإجراءات المتخذة)، ثم تحليلها إحصائياً لقياس أثر عامل التوقيت على الفاعلية الرقابية. أظهرت النتائج أن استمرار التأخر في إصدار التقارير ينعكس سلباً على مصداقيتها، ويؤخر الإجراءات التصحيحية، ويضعف ثقة الجمهور والمؤسسات في جدوى الرقابة، مما يفتح المجال أمام تفاقم الفساد وسوء الإدارة. كما تبين أن العوامل المؤسسية

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر تأخر إصدار التقارير الرقابية السنوية الصادرة عن ديوان المحاسبة الليبي خلال الفترة (٢٠١١-٢٠٢٣) على فعالية الرقابة المالية، وذلك في ضوء المعايير الدولية للشفافية والمساءلة. برزت أهمية البحث من تركيزه على البعد الزمني لإصدار التقارير الرقابية، وهو جانب لم يحظَ بالاهتمام الكافي في الأدبيات المحلية، رغم كونه محدداً أساسياً لجودة المعلومات الرقابية وقدرتها على التأثير في سلوك الجهات الخاضعة للرقابة. تمثلت مشكلة الدراسة في الفجوة الزمنية الكبيرة بين نهاية السنة المالية ونشر التقارير، والتي تصل أحياناً إلى أكثر من عامين، مما يضعف خاصية التوقيت ويؤخر الإجراءات التصحيحية ويحد من ثقة أصحاب المصلحة في جدوى الرقابة المالية. وانطلقت الدراسة من فرضية رئيسية مفادها أن لتأخر إصدار التقارير الرقابية أثراً ذا دلالة إحصائية

considerable time gap between the end of the fiscal year and the publication of reports, which sometimes exceeds two years. Such delays undermine timeliness as a key quality attribute, postpone corrective actions, and erode stakeholders' confidence in the value of financial oversight. The study was guided by a main hypothesis suggesting that delayed issuance of oversight reports has a statistically significant impact on the effectiveness of financial oversight. Three sub-hypotheses were derived, addressing the relationship between timing and the quality of recommendations, the regularity of publication and the Bureau's ability to detect irregularities early, as well as the influence of institutional and technical factors on oversight efficiency. The research adopted a descriptive-analytical methodology, relying on documentary analysis of the Bureau's annual reports. Temporal indicators (issuance date compared to fiscal year-end) and substantive indicators (quality of recommendations, magnitude of detected violations, corrective measures taken) were extracted and statistically analyzed to measure the effect of timing on oversight effectiveness. Findings revealed that

والفنية، مثل ضعف التنسيق ونقص الموارد البشرية والفنية، تمثل أسباباً رئيسية للتأخر. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أبرزها، ضرورة تعديل الإطار القانوني بما يجعل توصيات الديوان ملزمة للجهات الخاضعة للرقابة، إنشاء وحدة متابعة مركزية لضمان الامتثال، والإسراع في إقرار الإطار المالي الموحد للدولة بما يعزز انتظامية النشر ويقوي الدور الرقابي للديوان. أكدت هذه النتائج أن معالجة إشكالية التأخر الزمني في إصدار التقارير الرقابية تمثل مدخلاً أساسياً لتعزيز الشفافية والحوكمة الرشيدة، وتطوير منظومة الرقابة المالية في ليبيا بما يواكب المعايير الدولية.

الكلمات المفتاحية: ديوان المحاسبة، توقيت إصدار التقارير، تأخر إصدار التقارير، فاعلية الرقابة، الشفافية والمساءلة.

Abstract

This study aims to analyze the impact of delayed issuance of annual oversight reports by the Libyan Audit Bureau during the period (2011–2023) on the effectiveness of financial oversight, in light of international standards of transparency and accountability. The significance of the research lies in its focus on the temporal dimension of report issuance, a factor that has received limited attention in local literature despite being a fundamental determinant of the quality of oversight information and its ability to influence the behavior of audited entities. The study problem is represented by the

* مقدمة

تُعد التقارير الرقابية السنوية الصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة المالية أداة محورية لضمان الشفافية والمساءلة وترشيد استخدام الموارد العامة، إذ تمثل مرجعاً أساسياً لتقييم الأداء المالي والإداري للجهات الحكومية وتوجيهه نحو تحقيق الأهداف التنموية بكفاءة. وفي ليبيا، يضطلع ديوان المحاسبة بهذه المسؤولية وفقاً للقانون رقم (٦٥) لسنة (١٩٧٠)، الذي ألزم الديوان برفع تقارير سنوية تتضمن نتائج أعماله وملاحظاته وتوصياته، بما يعزز من فاعلية الرقابة على المال العام. غير أن الواقع العملي يكشف عن تأخر مزمن في إصدار هذه التقارير، وهو ما يثير إشكالية جوهرية تتعلق بمدى تأثير عامل التوقيت على جودة المعلومات الرقابية وقدرتها على إحداث الأثر المطلوب في سلوك الجهات الخاضعة للرقابة. فالتأخر في النشر لا يقتصر على إضعاف خاصية "التوقيت" كأحد معايير جودة المعلومات، بل يمتد ليؤثر في مصداقية التقارير، ويحد من قدرتها على دعم القرارات المالية والإدارية في الوقت المناسب، كما تشير الأدبيات الدولية إلى أن هذا التأخر يُضعف من ثقة أصحاب المصلحة ويقلل من جدوى الرقابة في التصدي المبكر للمخالفات. وعلى الرغم من أن تقارير ديوان المحاسبة حتى وإن صدرت متأخرة تكشف عن نتائج ملموسة في حماية المال العام، إلا أن استمرار هذه الفجوة الزمنية يطرح تساؤلات حول فعالية الدور الرقابي للديوان في حين يستوجب سرعة الإفصاح والالتزام بالمعايير الدولية. ومن هنا تنبع أهمية هذه الدراسة التي تسعى إلى تحليل أثر تأخر إصدار التقارير الرقابية على فعالية الرقابة المالية في ليبيا، من

persistent delays negatively affect the credibility of reports, postpone corrective measures, and weaken public and institutional trust in oversight, thereby creating opportunities for corruption and mismanagement. Institutional and technical factors, such as weak coordination and limited human and technical resources, were identified as primary causes of delay. The study concludes with key recommendations: amending the legal framework to make the Bureau's recommendations binding on audited entities, establishing a central monitoring unit to ensure compliance, and accelerating the adoption of a unified national financial framework to strengthen regularity of publication and reinforce the Bureau's oversight role. These results highlight that addressing the issue of delayed report issuance is essential for enhancing transparency, promoting good governance, and advancing the financial oversight system in Libya in line with international standards.

Keywords: Libyan Audit Bureau, report issuance timing, delayed reports, oversight effectiveness, transparency and accountability

خلال استقراء نماذج واقعية وتقييم انعكاسات عامل الزمن على جودة الأداء الرقابي، وصولاً إلى تقديم توصيات عملية تعزز انتظامية الإصدار وتدعم جهود الشفافية والمساءلة والحوكمة الرشيدة.

* مشكلة الدراسة

تتمثل المشكلة الرئيسة للدراسة في التأخر المزمن لإصدار التقارير الرقابية السنوية بديوان المحاسبة الليبي، وهو تأخر يتجاوز في كثير من الأحيان الحدود الزمنية المقبولة وفقاً للمعايير الدولية والتشريعات المحلية، مما يُضعف من خاصية التوقيت كأحد أهم معايير جودة المعلومات الرقابية. وتظهر مظاهر هذه المشكلة في عدة أبعاد؛ أبرزها الفجوة الزمنية الكبيرة بين نهاية السنة المالية ونشر التقارير، والتي تصل أحياناً إلى أكثر من عامين، الأمر الذي يحول دون قدرة هذه التقارير على أداء دورها الاستباقي في الكشف المبكر عن المخالفات وتصحيح الانحرافات. كما ينعكس هذا التأخر على مصداقية المعلومات الرقابية، ويحد من قدرتها على التأثير في سلوك الجهات الخاضعة للرقابة، ويؤخر الإجراءات التصحيحية، فضلاً عن إضعاف ثقة الجمهور والمؤسسات التشريعية والتنفيذية في جدوى الرقابة المالية، وهو ما يفتح المجال أمام تفاقم الفساد وسوء الإدارة. وتعود خلفيات هذه المشكلة إلى مجموعة من العوامل البنوية، منها ضعف التنسيق المؤسسي ونقص الموارد البشرية والفنية، إضافة إلى الظروف الاقتصادية والسياسية المضطربة مما يعيق انتظامية عمل المؤسسات الرقابية. أيضاً غياب آليات إلزامية لمتابعة النشر في آجال محددة يعمّق الفجوة بين الإطار التشريعي الواضح والواقع العملي المتعثر.

وبذلك، فإن جوهر المشكلة لا يكمن في وجود التقارير بحد ذاتها، بل في فقدانها لعنصر الزمن الذي يمنحها الفاعلية والقدرة على التأثير، مما يجعلها أقرب إلى وثائق لاحقة ذات أثر محدود، بدلاً من أن تكون أداة رقابية فاعلة في تعزيز الشفافية والحوكمة.

انطلاقاً من ذلك، يمكن صياغة تساؤل الدراسة على النحو التالي: ما مدى تأثير تأخر إصدار التقارير الرقابية السنوية عن ديوان المحاسبة الليبي على فعالية دوره الرقابي في تعزيز الشفافية والمساءلة المالية؟

* أهداف الدراسة

- تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية: -
- ١- تحليل أثر توقيت إصدار التقارير الرقابية السنوية لديوان المحاسبة الليبي على فعالية الرقابة المالية، من حيث قدرتها على تعزيز الشفافية والمساءلة.
 - ٢- تقييم انعكاسات التأخر في إصدار التقارير على قدرة الديوان في الكشف المبكر عن المخالفات المالية والإدارية، ومدى تأثير ذلك على سرعة الإجراءات التصحيحية.
 - ٣- استقصاء العوامل المؤسسية والفنية التي تسهم في تأخر إصدار التقارير الرقابية، وربطها بالجانب التشريعي والتنظيمي المحلي.
 - ٤- محاولة تقديم توصيات عملية لتحسين انتظامية إصدار التقارير السنوية، استناداً إلى تحليل التقارير الصادرة خلال الفترة (٢٠١١-٢٠٢٣)، بما يعزز كفاءة الدور الرقابي للديوان وفق المعايير الدولية.

* أهمية الدراسة

تنبع أهمية هذه الدراسة من تركيزها على البعد الزمني لإصدار التقارير الرقابية السنوية بوصفه عاملاً حاسماً في تحديد مدى فاعلية الرقابة المالية، وهو بعد لم يحظَ بالاهتمام الكافي في الأدبيات المحلية التي غالباً ما انشغلت بمحتوى التقارير دون التوقف عند توقيت الإفصاح. إن معالجة هذه الإشكالية تمثل إضافة نوعية للبحث المحاسبي والرقابي في ليبيا، لأنها تكشف عن أن جودة المعلومات الرقابية لا تُقاس فقط بدقة محتواها، بل أيضاً بمدى صدورها في الوقت المناسب الذي يسمح بتوظيفها في اتخاذ القرار وتصحيح الانحرافات. وتتجلى أهمية هذه الدراسة كذلك في كونها تجربة تطبيقية مباشرة على تقارير ديوان المحاسبة الليبي خلال الفترة (٢٠١١-٢٠٢٣)، مما يمنحها مصداقية عملية ويجعل نتائجها قابلة للتوظيف في تحسين الأداء الرقابي. فهي لا تقتصر على تشخيص مظاهر التأخر، بل تسعى إلى تحليل انعكاساته على قدرة الديوان في حماية المال العام، وربط ذلك بالمعايير الدولية للشفافية والمساءلة، بما يفتح المجال أمام مقارنات دولية ويضع الحالة الليبية في إطار أوسع من النقاش العلمي. كما أن هذه الدراسة تحمل قيمة استراتيجية على مستوى السياسات العامة، إذ يمكن أن تسهم نتائجها في تعزيز ثقة المجتمع والمؤسسات في الدور الرقابي للديوان، والحد من فرص الفساد وسوء الإدارة عبر تحسين انتظامية إصدار التقارير. وبذلك، فهي لا تقدم مجرد إضافة معرفية، بل تسعى إلى إحداث أثر عملي ملموس في تطوير منظومة الرقابة المالية في ليبيا، بما يواكب متطلبات

الحوكمة الرشيدة ويعزز من قدرة الدولة على إدارة مواردها بكفاءة.

* فرضيات الدراسة

اعتمدت الدراسة على فرضية رئيسة انبثقت عنها ثلاث فرضيات فرعية على النحو التالي: -

١- **الفرضية الرئيسية:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتأخر إصدار التقارير الرقابية السنوية لديوان المحاسبة الليبي على فعالية الرقابة المالية خلال الفترة (٢٠١١-٢٠٢٣).

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتوقيت إصدار التقارير الرقابية السنوية على جودة التوصيات الرقابية ومدى تأثيرها في القرارات المالية والإدارية.

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لانتظامية إصدار التقارير الرقابية السنوية على قدرة ديوان المحاسبة في الكشف المبكر عن المخالفات المالية والإدارية.

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المؤسسية والفنية المسببة لتأخر إصدار التقارير على كفاءة تنفيذ الرقابة المالية.

* منهجية الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك لملاءمته لطبيعة الموضوع الذي يتطلب فهماً معمقاً للعلاقة بين توقيت إصدار التقارير الرقابية وفعالية الرقابة المالية. يقوم هذا المنهج على جمع البيانات من المصادر الرسمية وتحليلها بطريقة منهجية للكشف عن الاتجاهات والأنماط، واختبار الفرضيات المطروحة.

* أداة الدراسة

تم الاعتماد على التحليل الوثائقي للتقارير السنوية الصادرة عن ديوان المحاسبة الليبي للفترة من (٢٠١١-٢٠٢٣)، باعتبارها المصدر الرئيس والموثوق للمعلومات الرقابية. وقد تم استخراج مؤشرات زمنية (تاريخ الإصدار مقارنة بنهاية السنة المالية) ومؤشرات موضوعية (جودة التوصيات، حجم المخالفات المكتشفة، الإجراءات المتخذة) من هذه التقارير، ثم تحليلها إحصائياً لقياس أثر عامل التوقيت على فعالية الرقابة المالية. وبذلك فإن الدراسة لم تعتمد على عينة من الأفراد أو استبيانات، وذلك لعدة أسباب منهجي منها: -

- ١- ارتباط المشكلة بطبيعة الوثائق الرسمية: حيث أن موضوع الدراسة يتصل مباشرة بالتقارير الرقابية المنشورة، وهي وثائق إلزامية قانونياً، وليست مجرد آراء أو تصورات ذاتية.
- ٢- المصدقية والموضوعية: الاعتماد على الوثائق الرسمية يضمن مستوى أعلى من الدقة والحياد مقارنة بالاستبيانات التي قد تتأثر بالذاتية أو محدودية خبرة المشاركين.
- ٣- شمولية البيانات: تحليل جميع التقارير الصادرة خلال فترة زمنية طويلة (٢٠١١-٢٠٢٣) يوفر قاعدة بيانات شاملة تغني عن الحاجة إلى عينة، ويمنح الدراسة قوة تفسيرية أكبر.
- ٤- قابلية التعميم: بما أن التقارير السنوية تمثل الأداء الرقابي الفعلي للديوان، فإن نتائج التحليل تنطبق على المؤسسة ككل، وليس على جزء منها أو على آراء محدودة. حيث يتميز التحليل الوثائقي بقدرته على: -

أ- تقديم بيانات فعلية وموثقة تعكس الواقع العملي للرقابة المالية.

ب- إتاحة تتبع زمني طويل المدى يكشف عن الاتجاهات والأنماط المتكررة في إصدار التقارير وتأثيرها على الفاعلية الرقابية.

ت- تعزيز الصرامة العلمية من خلال الاعتماد على مصادر أولية رسمية، مما يمنح الدراسة قوة أكبر في الاستدلال والتحليل مقارنة بالاستبيانات التي قد تعكس وجهات نظر جزئية أو ظرفية.

* حدود الدراسة

تمثل حدود هذه الدراسة في: -

- ١- الحدود الموضوعية: اقتصرت هذه الدراسة على تحليل تأخر إصدار التقارير الرقابية السنوية الصادرة عن ديوان المحاسبة الليبي باعتباره المتغير المستقل، وعلى فعالية الرقابة المالية باعتبارها المتغير التابع، وذلك من خلال التركيز على أبعاد التوقيت، الانتظامية، والأسباب المؤسسية والفنية للتأخر، مقابل جودة التوصيات، القدرة على الكشف المبكر عن المخالفات، وكفاءة التنفيذ الرقابي.
- ٢- الحدود المكانية: تنحصر الدراسة في ديوان المحاسبة الليبي الكائن بمدينة طرابلس، بوصفه الهيئة العليا المسؤولة عن الرقابة المالية والإدارية في ليبيا، وهو المصدر الرئيس للبيانات والتحليلات المستخدمة.

٣- الحدود الزمانية: يغطي التحليل الفترة الممتدة من (٢٠١١-٢٠٢٣)، وهي فترة زمنية كافية للكشف عن الاتجاهات والأنماط المتكررة في توقيت إصدار التقارير، وتقييم انعكاساتها على فعالية الرقابة المالية.

* المصطلحات الإجرائية للدراسة

١- تأخر إصدار التقارير الرقابية: هو الفترة الزمنية (عدد الأيام أو الأشهر) بين نهاية السنة المالية الخاضعة للفحص وإصدار ديوان المحاسبة للتقرير الرقابي المتعلق بها، ويتم قياسه باستخدام تواريخ التقارير المنشورة من قبل ديوان المحاسبة، ويُعتبر متأخراً إذا تجاوز المدة المقبولة وفقاً للمعايير الدولية أو التشريعات المحلية.

٢- التقارير الرقابية: هي الوثائق الرسمية التي يصدرها ديوان المحاسبة بعد فحص الحسابات المالية والعمليات الإدارية للمؤسسات العامة، وتحتوي على نتائج المراجعة، والملاحظات، والمخالفات، والتوصيات الرقابية، وتُستخدم كأداة لتقييم أداء الأجهزة الخاضعة للرقابة.

٣- فاعلية الرقابة المالية: يُقصد بها مدى قدرة الأجهزة الرقابية (مثل ديوان المحاسبة) على تحقيق أهداف الرقابة المالية، مثل الكشف عن المخالفات، تصحيح الانحرافات، تحسين الكفاءة المالية، وضمان استخدام الموارد العامة بطريقة قانونية وفعالة، ويتم قياسها من خلال مؤشرات مثل: نسبة تنفيذ التوصيات، حجم التجاوزات المكتشفة، وتكرار المخالفات.

٤- ديوان المحاسبة الليبي: هو الهيئة العليا للرقابة المالية والإدارية في ليبيا، ويختص بمراجعة حسابات المؤسسات

العامة، ويتبع مباشرة للسلطة التشريعية، ويُعد المصدر الأساسي للبيانات والتحليلات المستخدمة في هذه الدراسة.

* الدراسات السابقة

تعددت وتنوعت الدراسات التي تناولت الجوانب المختلفة لتأخر التقارير، ومن بين الدراسات ذات العلاقة بموضوع الدراسة ما يلي: -

١- دراسة (زهير دردور، ٢٠٠٩) بعنوان: "Publishing

Delay and the Usefulness of Annual

Reports in Libya" "تأخر النشر وفائدة التقارير

السبوية في ليبيا". هدفت إلى دراسة تأخر نشر التقارير السبوية في ليبيا، لأنها من العوامل التي من الممكن أن تؤثر على استفادة المستخدمين من التقرير، حيث سعت إلى تحديد مدة التأخير والعوامل المؤثرة فيه، إلى جانب قياس مدى فائدة التقارير السبوية لخمس فئات من المستخدمين في ليبيا وهم: مصلحة الضرائب، الأكاديميون، المدققون، المصارف، وديوان المحاسبة، بالإضافة إلى معرفة أثر هذا التأخر على الجهات الرقابية المعنية. استخدم في هذه الدراسة منهجاً كميّاً تحليلياً حيث تم جمع البيانات من خلال دراسة ميدانية شملت عينة مكونة من (٣٣) شركة ليبية على مدى عامين، كما استخدمت استمارة استبيان شملت مختلف فئات المستخدمين المعنيين بهذه التقارير المالية. وقد تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: ما مدى تأخر إصدار التقارير السبوية في ليبيا؟ وما العوامل المؤثرة في هذا التأخير؟ وما أثره على الجهات المعنية بالتقارير؟ وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج التي تمثلت في أن متوسط تأخر النشر بلغ حوالي (١٥٤.٨٦)

يوماً، وتبين من النتائج وجود علاقة واضحة بين تأخر النشر وبعض العوامل الأخرى مثل: حجم الشركة، الربحية، عمر الشركة، عدد المحاسبين، مؤهلات المحاسب، ورأي المدقق، في حين لم يظهر تأثير واضح لنوع نظام المحاسبة، كما أظهرت النتائج أن المستخدمين يعتبرون الميزانية العمومية هي الجزء الأهم من التقارير السنوية، تليها قائمة الدخل، ثم تقرير المدقق، فالتقرير الإداري، وأخيراً قائمة التدفقات النقدية. و أخيراً أوصت الدراسة بضرورة تقليص فترة تأخر النشر وتحسين جودة التقارير السنوية من خلال اتخاذ إجراءات تنظيمية وتشريعية ويجب ان تلزم الشركات بالنشر في الوقت المحدد لها ، اوصت ايضا على تأهيل المحاسبين والمدققين وتوفير لهم بيئة مناسبة لتطوير إعداد ونشر التقارير المالية.

٢- دراسة (Sami Mohamed Aglayo's) بعنوان: "An Analytical Study of the Delay in Issuance of Audit Reports in Libya" دراسة تحليلية لتأخر إصدار تقارير المراجعة في ليبيا. هدفت هذه الدراسة إلى فحص العوامل المؤثرة في تأخر إصدار تقارير المراجعة في ليبيا وتأثير ذلك على فعالية التقارير المالية. وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل: ما هي العوامل التي تؤدي إلى تأخر إصدار التقارير المالية في الشركات الليبية؟ وقد اتبعت الدراسة منهجية تحليلية باستخدام بيانات من سوق الأوراق المالية الليبي لفترة (٢٠٠٨-٢٠١٠)، حيث أظهرت البيانات أن متوسط تأخير المراجعة في ليبيا كان (١٧٠) يوماً، أي أن الشركات الليبية تستغرق حوالي خمسة أشهر ونصف من تاريخ نهاية الميزانية

لإصدار تقاريرها المالية المدققة. وقد تناولت الدراسة العوامل المؤسسية مثل حجم الشركة، نوع الصناعة، جودة أنظمة الرقابة الداخلية، وتاريخ نهاية السنة المالية، وكذلك العوامل المتعلقة بالمراجعة مثل حجم مكتب التدقيق ونوع الرأي المقدم. وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة أن حجم الشركة له تأثير كبير على تأخير إصدار التقارير، حيث أن الشركات الكبيرة في ليبيا غالباً ما تواجه تأخيرات أطول مقارنة بالشركات الصغيرة. كما تبين أن نوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة له تأثير على مدة التأخير، حيث كانت الشركات في قطاع الخدمات المالية أكثر سرعة في إصدار تقاريرها مقارنة بالشركات في القطاع غير المالي. أظهرت الدراسة أيضاً علاقة سلبية بين جودة أنظمة الرقابة الداخلية والتأخير، إذ أن الشركات ذات الأنظمة الضعيفة في الرقابة الداخلية تواجه تأخيراً أطول في إصدار التقارير. كما كانت الشركات التي تنتهي سنتها المالية في (٣١ ديسمبر) وتلك التي تحتوي تقاريرها على بنود استثنائية أكثر عرضة للتأخير. فيما يخص العوامل المتعلقة بالمراجعة، أظهرت الدراسة أن الشركات المدققة من قبل مكاتب تدقيق كبيرة والشركات التي تحصل على رأي مدقق غير مؤهل تواجه تأخيرات أقل. أخيراً توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات التي تهدف إلى تحسين عملية إصدار التقارير المالية في الوقت المناسب، كما اقترحت إجراء مزيد من البحث في تأثير توقيت إصدار التقارير المالية على سلوك السوق المالي في ليبيا.

Blankley, A. I., Hurtt, D. ٢٠١٥) دراسة ٣- "Signal" هل يُعد تأخر إصدار تقارير التدقيق إشارة تحذيرية؟". هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف ما إذا كان تأخر إصدار تقارير التدقيق يمكن أن يُعتبر مؤشراً تحذيرياً لوجود مشكلات مالية مستقبلية، خاصة احتمال إعادة إصدار البيانات المالية من قبل الشركات. وقد تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: هل يشير تأخر إصدار تقارير التدقيق إلى ضعف جودة البيانات المالية ووجود أخطاء مستقبلية؟ وفي سبيل اختبار الفرضيات، اتبعت الدراسة المنهج الكمي التحليلي، حيث اعتمد الباحثون على تحليل بيانات منشورة لشركات مدرجة في السوق الأمريكي، وتمت الدراسة على عينة واسعة من الشركات التي صدرت لها تقارير تدقيق متأخرة. وعن طريق التحليل، خلصت الدراسة إلى عدة نتائج، لعل أهمها: أن تأخر تقارير التدقيق غالباً ما يرتبط بزيادة احتمالية إعادة إصدار البيانات المالية في المستقبل. أن وجود تأخير غير مبرر يمكن أن يكون مؤشراً على مشاكل في جودة التدقيق أو ضغوط تواجه فرق التدقيق. وأخيراً أوصت الدراسة بضرورة مراقبة الجهات الرقابية لمواعيد إصدار تقارير التدقيق واتخاذ الإجراءات الوقائية عند وجود تأخيرات متكررة. كما أوصت أيضاً على تشجيع الشركات على تعزيز نظم الرقابة الداخلية لتقليل احتمالية التأخر في التقارير.

٤- دراسة (أمن عطوى عزازي سليم، ٢٠١٦-٢٠١٧) بعنوان: "مدى تأثير آليات الحوكمة الداخلية وخصائص

المراجع الخارجي على توقيت إصدار التقارير المالية - دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية"، هدفت الدراسة إلى تحليل أثر خصائص مجلس الإدارة، وهيكل الملكية، وخصائص المراجع الخارجي على توقيت إصدار التقارير المالية في الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية المصري. وقد طرحت الدراسة إشكالية محورية تمثلت في: ما هو التوقيت الأمثل لإصدار التقارير المالية لمنشآت الأعمال المصرية؟ وهل تؤثر آليات الحوكمة وخصائص المراجع الخارجي على ذلك التوقيت؟، وقد اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستندت على عينة مكونة من (١١٢) شركة مساهمة. وقد أظهرت نتائج تحليل الانحدار وجود علاقة معنوية بين آليات الحوكمة الداخلية وتوقيت إصدار التقارير المالية، حيث تبين أن فعالية مجلس الإدارة، وتوزيع هيكل الملكية، وجودة المراجعة الخارجية تلعب دوراً مهماً في تقليص فترة التأخير في إصدار التقارير.

٥- دراسة (Richard Baros Fully & Kortu Duke David، ٢٠٢٠)، بعنوان: "Causes of Audit Delay and their Effects on Public Sector Audit Quality (A case of the Supreme Audit Institution of Liberia - General Auditing Commission)"، هذه الدراسة سلطت الضوء على هدف تحديد الأسباب التي تؤدي إلى تأخر عمليات التدقيق في المؤسسات العامة، مع التركيز على تجربة الهيئة العليا للرقابة في ليبيريا (لجنة التدقيق العامة)، بالإضافة إلى تحليل أثر هذا التأخير على جودة عمليات التدقيق

ومدى انعكاسه على كفاءة التقارير الرقابية. ولقد تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل التالية: ماهي الأسباب التي تؤدي إلى تأخر التدقيق في تقارير المؤسسات العامة؟ وكيف يؤثر هذا التأخر على جودة نتائج التدقيق؟ وعلى ضوء اختبار الفرضيات، اتبعت الدراسة المنهج الكمي التحليلي، حيث تم جمع البيانات من خلال استبيانات ومقابلات موجهة شملت موظفي الهيئة العليا للرقابة في ليبيا وعدداً من العاملين في المؤسسات العامة، وعن طريق التحليل تحصلت هذه الدراسة على عدة نتائج، من أبرزها، أن من أهم أسباب تأخر عمليات التدقيق نقص الكوادر المؤهلة، والتدخلات أو الضغوط السياسية، بالإضافة إلى ضعف التنسيق الإداري بين الجهات ذات العلاقة، كما أظهرت النتائج وجود علاقة سلبية بين تأخر التدقيق وجودة التقارير الرقابية، حيث يؤثر التأخير على دقة وموثوقية المعلومات المقدمة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات، من أهمها: ضرورة الاستثمار في تدريب وتأهيل الكوادر البشرية، تحسين التنسيق والتواصل بين الجهات الحكومية المختلفة، وتوفير الموارد والدعم الكافي لتسريع عمليات التدقيق ورفع جودتها.

٦- دراسة (هبة محمد سرور ومحمد إبراهيم سرور، ٢٠٢٤) بعنوان: "أثر الدور الوسيط للكفاءة الإدارية في العلاقة بين الأزمات المالية وتأخر تقارير المراجعة - دراسة تطبيقية على الشركات المصرية". هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الدور الوسيط لكفاءة متخذي القرارات في الشركات المصرية، في التأثير على توقيت إصدار تقارير المراجعة، مع التركيز على فترات الأزمات المالية التي تتعرض لها الشركات. وقد تمثلت

مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: ما هو تأثير الفشل المالي في تأخر إصدار تقرير المراجعة؟ وفي سبيل اختبار الفرضيات، اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي من خلال مراجعة الأدبيات المتعلقة بتعريف الكفاءة الإدارية وأساليب قياسها وكذلك العلاقة بينها وبين الفشل المالي كمقياس للازمات المالية بالإضافة إلى المنهج الاستقرائي لإيجاد العلاقة بين مستوى الفشل المالي وتوقيت إصدار تقارير المراجعة الخارجية. وقد اقتصر عينة الدراسة على (٢٥) شركة غير مالية مدرجة ضمن مؤشر البورصة المصرية (EGX30)، باستخدام بيانات القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات المنشورة لتقدير متغيرات الدراسة. وعن طريق التحليل، خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن الكفاءة الإدارية ترتبط إيجابياً بتقليل مدة تأخر إصدار التقارير المالية، مما يعزز الإفصاح المالي في الوقت المناسب، ولم تقدم الدراسة أي توصيات محددة.

* الإضافة العلمية للدراسة

تمثل الإضافة العلمية لهذه الدراسة في تركيزها على البعد الزمني لإصدار التقارير الرقابية السنوية بديوان المحاسبة الليبي، وهو جانب ظل مهمشاً في الأدبيات المحلية التي انشغلت غالباً بمحتوى التقارير دون الالتفات إلى توقيت الإفصاح كمعيار جوهري لجودة المعلومات الرقابية. فبينما تناولت الدراسات السابقة في ليبيا والعالم العربي عوامل مؤسسية أو فنية مرتبطة بعملية المراجعة وإصدار التقارير، لم تُعالج بشكل معمق أثر التأخر الزمني على فعالية الرقابة المالية، ولا انعكاساته على قدرة الأجهزة الرقابية في الكشف المبكر عن المخالفات وتصحيح الانحرافات. ومن هنا، تسد هذه

الدراسة فجوة بحثية واضحة من خلال تحليل وثائقي شامل للتقارير الصادرة عن ديوان المحاسبة خلال الفترة (٢٠١١-٢٠٢٣)، وربط نتائجها بالمعايير الدولية للشفافية والمساءلة، بما يضع الحالة الليبية في إطار مقارن عالمي وبمنحها قيمة علمية إضافية. كما أن اعتماد الدراسة على بيانات أولية رسمية بدلاً من الاستبيانات أو العينات المحدودة يعزز من مصداقيتها وموضوعيتها، ويجعل نتائجها قابلة للتوظيف العملي في تطوير السياسات العامة وتحسين انتظامية إصدار التقارير الرقابية. وبذلك، فإن هذه الدراسة لا تقتصر على سد فراغ معرفي في الأدبيات، بل تقدم مساهمة تطبيقية مباشرة يمكن أن تدعم جهود الحوكمة الرشيدة وتعزز ثقة المجتمع والمؤسسات في الدور الرقابي للديوان.

* الجانب النظري للدراسة

١- مفهوم التقارير الرقابية

التقارير الرقابية هي الوثائق الرسمية التي تصدرها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وتعد من أهم أدوات الشفافية والمساءلة في أي نظام مالي وإداري. فهي ليست مجرد أوراق إجرائية، بل تمثل وسيلة استراتيجية لتقييم الأداء المالي والإداري، وكشف أوجه القصور والانحرافات، وتوجيه الإدارة نحو الاستخدام الأمثل للموارد العامة. وقد أكدت الأدبيات المحاسبية أن التقارير الرقابية تسهم في تعزيز الثقة بين الدولة والمجتمع، وتدعم مبادئ الحوكمة الرشيدة، لأنها توفر معلومات دقيقة وموثوقة تساعد صانعي القرار على اتخاذ إجراءات تصحيحية في الوقت المناسب. وفي ليبيا يعتبر ديوان المحاسبة الجهة العليا المسؤولة عن إصدار هذه التقارير وفقاً

للقانون رقم (٦٥) لسنة (١٩٧٠)، الذي ألزم الديوان برفع تقارير سنوية تتضمن نتائج أعماله وملاحظاته وتوصياته لتحسين الأداء. وتعد هذه التقارير المرجع الأساسي في تقييم أداء المؤسسات العامة وضمان سلامة الإنفاق العام، حيث تبرز مدى التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالقوانين واللوائح، وتكشف عن المخالفات المالية والإدارية، وتقدم توصيات عملية لمعالجتها. كما أن التقارير الرقابية في ليبيا تعتبر أداة رئيسية لتحقيق الشفافية المالية، إذ تظهر للرأي العام وللسلطة التشريعية حجم الإنفاق العام، ومدى توافقه مع الخطط التنموية، وتبرز الانحرافات التي قد تؤدي إلى هدر الموارد أو سوء استخدامها. ومن هنا، فإن مفهوم التقارير الرقابية يتجاوز مجرد التوثيق، ليصبح أداة فاعلة في حماية المال العام وتعزيز المساءلة والمحاسبة.

٢- نشأة وتطور التقارير الرقابية في ليبيا

ارتبطت نشأة التقارير الرقابية في ليبيا بإنشاء ديوان المحاسبة كأعلى هيئة للرقابة المالية والإدارية في الدولة، حيث نص القانون رقم (٦٥) لسنة (١٩٧٠) بشأن إعادة تنظيم الديوان على إلزامه بإعداد تقارير سنوية ترفع إلى الجهات المعنية، تتضمن نتائج أعماله وملاحظاته وتوصياته لتحسين الأداء. ومنذ ذلك التاريخ أصبح الديوان المرجع الأساسي في تقييم أداء المؤسسات العامة وضمان سلامة الإنفاق العام. ومع مرور الوقت، برزت مشكلة تأخر إصدار هذه التقارير، إذ أظهرت دراسة (سالم محمد أغليو، ٢٠١٣) أن متوسط التأخير في ليبيا بلغ حوالي (١٧٠ يوماً)، كما أن تقرير سنة (٢٠١٣) لم ينشر إلا في (٢٠١٦)، وهو ما يعكس تحدياً مزمناً في

الالتزام بالتوقيت. كذلك أوضحت دراسة (سعاد مفتاح بن عيسى، ٢٠٢٠) أن هذا التأخير يضعف من قدرة الديوان على التأثير في سلوك الجهات الخاضعة للرقابة ويؤخر الإجراءات التصحيحية، خاصة في المؤسسات الخدمية.

ورغم هذه الصعوبات، ظل ديوان المحاسبة يؤدي دوراً مهماً في حماية المال العام، حيث كشفت تقاريره - حتى وإن صدرت متأخرة - عن مخالفات مالية وإدارية كبيرة. فعلى سبيل المثال، كشف تقرير سنة (٢٠٢٣) الذي صدر في (نوفمبر ٢٠٢٤) عن رفض (١٧٢) عقداً حكومياً بقيمة (١٩.١) مليار دينار ليبي، مما ساعد في تجنب خزينة الدولة خسائر تقدر بـ (٥٨٣) مليون دينار ليبي. وهذا يعكس أن نشأة التقارير الرقابية في ليبيا ارتبطت منذ البداية بترسيخ مبدأ الشفافية والمساءلة، لكنها واجهت تحديات مستمرة في الالتزام بالتوقيت، وهو ما جعل موضوع الدراسة حول أثر التأخير على فعالية الرقابة المالية قضية محورية في السياق الليبي.

٣- المعايير الدولية المنظمة للتقارير الرقابية

أكدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI, 2019) على ضرورة إصدار تقارير رقابية دورية وضمن آجال محددة لضمان فاعلية المتابعة والمساءلة. ويعتبر معيار التوقيت (Timeliness) أحد أهم خصائص جودة المعلومات الرقابية، حيث إن صدور التقارير في الوقت المناسب يعزز من فعاليتها في كشف المخالفات مبكراً، ويزيد من قدرة الأجهزة الرقابية على دعم الشفافية والحوكمة.

كما أشار تقرير صندوق النقد الدولي (٢٠٢٢)، (IMF) إلى أن ضعف الإفصاح الرقابي في دول ما بعد النزاع يعد من العوامل الرئيسة لانتشار الفساد وتراجع فاعلية المؤسسات الرقابية. وقد بين التقرير أن التأخر في إصدار التقارير يفقدها قيمتها الرقابية، لأن المعلومات تصبح قديمة وغير قادرة على التأثير في القرارات المالية والإدارية.

وتؤكد الأدبيات الدولية أن الالتزام بالمعايير الزمنية لإصدار التقارير الرقابية ليس مجرد إجراء شكلي، بل هو شرط أساسي لتحقيق الشفافية والمساءلة. فالتقارير التي تصدر في وقتها تسهم في تعزيز الثقة بين المواطن والدولة، وتساعد على تقليل فرص الفساد، بينما التأخر يضعف من مصداقية الأجهزة الرقابية ويقلل من قدرتها على حماية المال العام.

٤- مفهوم التأخر وأبعاده

يقصد بتأخر إصدار التقارير الرقابية الفترة الزمنية الفاصلة بين نهاية السنة المالية وإصدار التقرير الرقابي المتعلق بها. ويعتبر التقرير متأخراً إذا تجاوز المدة المقبولة وفقاً للمعايير الدولية أو التشريعات المحلية. وقد حددت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI, 2019) خاصية التوقيت باعتبارها إحدى أهم خصائص جودة المعلومات الرقابية، مؤكدة أن صدور التقرير في وقته يعزز من فاعليته ويزيد من قدرته على التأثير في القرارات المالية والإدارية.

في ليبيا، غالباً ما تتجاوز هذه المدة (١٦٠-١٧٠ يوماً)، وهو ما أظهرته دراسة (سالم محمد أغليو، ٢٠١٣) التي بينت أن متوسط التأخير في ليبيا بلغ حوالي (١٧٠ يوماً).

كما أن تقرير سنة (٢٠١٣) لم ينشر إلا في (٢٠١٦)، وهو مثال واضح على مشكلة التأخر المزمنة التي تضعف من قيمة المعلومات الرقابية وتجعلها أقل قدرة على التأثير في سلوك الجهات الخاضعة للرقابة. ويظهر هذا المفهوم أن التأخر ليس مجرد مشكلة إجرائية، بل هو قضية جوهرية ترتبط بجودة المعلومات الرقابية وفعاليتها. فالتقارير التي تصدر متأخرة تفقد جزءاً كبيراً من قيمتها، لأن المعلومات تصبح قديمة وغير قادرة على دعم القرارات المالية والإدارية في وقتها المناسب. وقد أشار تقرير صندوق النقد الدولي (٢٠٢٢، IMF)، إلى أن ضعف الالتزام بالتوقيت في إصدار التقارير الرقابية يعد من أبرز أسباب انتشار الفساد وتراجع فاعلية الأجهزة الرقابية في دول ما بعد النزاع.

٥- أسباب تأخر التقارير في ليبيا

تتعدد الأسباب التي أدت إلى تأخر إصدار التقارير الرقابية في ليبيا، وهي أسباب مؤسسية وإدارية وفنية، وقد تناولتها الدراسات المحلية بشكل واضح. فقد أشار (زهير دردور، ٢٠٠٩) إلى أن ضعف التنسيق بين ديوان المحاسبة والجهات الخاضعة للرقابة يعد من أبرز العوامل التي تؤثر عملية إعداد التقارير، حيث يتطلب جمع البيانات وقتاً طويلاً بسبب غياب أنظمة فعالة لتبادل المعلومات. كما أوضح (سالم محمد أغليو، ٢٠١٣) أن نقص الموارد البشرية والفنية المؤهلة داخل ديوان المحاسبة يسهم بشكل مباشر في تأخر إصدار التقارير، إذ إن حجم العمل الرقابي كبير مقارنة بعدد المراجعين المتخصصين، مما يؤدي إلى تراكم المهام وتأجيل إصدار النتائج النهائية. من جانب آخر، بينت (سعاد مفتاح بن عيسى،

٢٠٢٠) أن العوامل الإدارية والتنظيمية مثل طول الإجراءات وضعف أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة تفاقم من مشكلة التأخر، حيث يتطلب الأمر مراجعة مطولة للملفات والوثائق قبل اعتماد التقرير النهائي. وتظهر الأمثلة الواقعية بوضوح هذه الأسباب، إذ إن تقرير سنة (٢٠١٧) لم ينشر إلا في منتصف (٢٠١٩)، بينما تقرير سنة (٢٠١٣) لم يصدر إلا في (٢٠١٦)، وهو ما يعكس تراكم العوامل المؤسسية والإدارية والفنية التي تؤدي إلى تأخر إصدار التقارير الرقابية في ليبيا.

٤- الآثار المترتبة على التأخر: يؤدي تأخر إصدار التقارير الرقابية إلى مجموعة من الآثار السلبية التي تمس فعالية الرقابة المالية وجودة المعلومات المقدمة لصانعي القرار. فقد أوضح (سالم محمد أغليو، ٢٠١٣) أن التأخر يضعف القدرة على

الكشف المبكر عن المخالفات المالية

٥- مفهوم فعالية الرقابة المالية: تعرف فعالية الرقابة المالية بأنها القدرة على تحقيق الأهداف الرقابية المتمثلة في الكشف عن المخالفات المالية والإدارية، وتصحيح الانحرافات، وتحسين الكفاءة المالية، وضمان الاستخدام الأمثل للموارد العامة. وقد أكدت الأدبيات المحاسبية أن الرقابة الفعالة لا تقتصر على مجرد رصد المخالفات، بل تشمل أيضاً القدرة على التأثير في سلوك الجهات الخاضعة للرقابة، ودفعها إلى الالتزام بالقوانين واللوائح (INTOSAI, 2019) ويقاس مستوى الفعالية من خلال مؤشرات متعددة، مثل نسبة تنفيذ التوصيات الرقابية، وحجم التجاوزات المكتشفة، وتكرار المخالفات، ومدى استجابة الجهات الخاضعة للرقابة للإجراءات

التصحيحية. وقد أكدت دراسة (زهير دردور، ٢٠٠٩) أن فعالية الرقابة المالية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمدى التزام الأجهزة الرقابية بالتوقيت في إصدار تقاريرها، لأن المعلومات الحديثة تعزز من قدرة هذه الأجهزة على التأثير في القرارات المالية والإدارية. كما أظهرت دراسة (سعاد مفتاح بن عيسى، ٢٠٢٠) أن فعالية الرقابة المالية في المؤسسات الخدمية تتأثر بشكل مباشر بتأخر إصدار التقارير الرقابية، إذ إن التأخر يقلل من فرص الاستفادة من التوصيات في الوقت المناسب، ويؤدي إلى استمرار المخالفات وتكرارها. وتؤكد الدراسات الدولية أن الرقابة المالية الفعالة تسهم في تعزيز الشفافية والمساءلة، وتساعد على حماية المال العام من الهدر والفساد. وقد أشار تقرير صندوق النقد الدولي (٢٠٢٢، IMF)، إلى أن ضعف فعالية الأجهزة الرقابية في دول ما بعد النزاع يعد من أبرز أسباب انتشار الفساد وتراجع الثقة في المؤسسات العامة.

١- دور ديوان المحاسبة الليبي في تعزيز الفعالية: يعتبر ديوان المحاسبة الليبي الركيزة الأساسية للرقابة المالية والإدارية في الدولة، وقد نص القانون رقم (٦٥) لسنة (١٩٧٠) على أنه الجهة العليا المسؤولة عن حماية المال العام وضمان سلامة الإنفاق. ومن خلال تقاريره السنوية، يسعى الديوان إلى تعزيز الشفافية والمساءلة، والكشف عن المخالفات المالية والإدارية، وتقديم توصيات عملية لمعالجتها. ورغم مشكلة التأخر في إصدار التقارير، ظل الديوان قادراً على تحقيق إنجازات مهمة في مجال الرقابة المالية. فقد كشف تقرير سنة (٢٠٢٣) الذي صدر في (نوفمبر ٢٠٢٤)، عن رفض (١٧٢) عقداً حكومياً بقيمة (١٩.١) مليار دينار ليبي، وهو ما ساعد في تجنب

خزينة الدولة خسائر تقدر بـ (٥٨٣) مليون دينار ليبي. وهذا المثال يظهر أن فعالية الرقابة المالية يمكن أن تتحقق حتى مع وجود تأخر، لكنها تكون أقل تأثيراً مقارنة بالالتزام بالتوقيت. كما أظهرت دراسة (سعاد مفتاح بن عيسى، ٢٠٢٠) أن دور الديوان في تعزيز الفعالية يتأثر بشكل مباشر بمدى التزامه بإصدار التقارير في وقتها، إذ إن التأخر يقلل من فرص الاستفادة من التوصيات الرقابية، ويؤدي إلى استمرار المخالفات وتكرارها. ومع ذلك، فإن وجود الديوان كجهاز رقابي مستقل يشكل ضماناً أساسية لحماية المال العام، ويعزز من ثقة المواطنين في المؤسسات الرقابية. وتؤكد الأدبيات الدولية أن الأجهزة العليا للرقابة المالية - مثل ديوان المحاسبة الليبي - تسهم في تعزيز الحوكمة الرشيدة، وتساعد على تقليل فرص الفساد، وتعزز من فعالية الإدارة المالية للدولة (INTOSAI, 2019, IMF, 2022).

٢- العلاقة بين توقيت التقارير وفعالية الرقابة: تعد العلاقة بين توقيت إصدار التقارير الرقابية وفعالية الرقابة المالية علاقة جوهرية، إذ إن الالتزام بالتوقيت يعزز من جودة التوصيات الرقابية ويزيد من تأثيرها على القرارات المالية والإدارية. وقد أكدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI, 2019) أن خاصية التوقيت تعتبر أحد أهم معايير جودة المعلومات الرقابية، وأن صدور التقارير في وقتها يسهم في الكشف المبكر عن المخالفات ويساعد على معالجتها بسرعة وفعالية. في ليبيا أظهرت دراسة (سالم محمد أغليو، ٢٠١٣) أن تأخر إصدار التقارير الرقابية يؤدي إلى ضعف قدرة ديوان المحاسبة على التأثير في سلوك الجهات الخاضعة

للمراقبة، لأن المعلومات تصبح قديمة وغير قادرة على دفع هذه الجهات إلى الالتزام بالإجراءات التصحيحية. كما بينت دراسة (سعاد مفتاح بن عيسى، ٢٠٢٠) أن التأخر يقلل من فرص الاستفادة من التوصيات الرقابية في الوقت المناسب، ويؤدي إلى استمرار المخالفات وتكرارها، خاصة في المؤسسات الخدمية التي تحتاج إلى سرعة في معالجة الانحرافات لضمان جودة الخدمات المقدمة للمواطنين. وقد أشار (Blaylock et al., 2011) إلى أن تأخر التقارير المالية يضعف من مصداقية المعلومات المحاسبية، ويقلل من قدرة المستخدمين على اتخاذ قرارات رشيدة، وهو ما يؤكد أن الالتزام بالتوقيت ليس مجرد إجراء شكلي، بل هو شرط أساسي لتحقيق فعالية الرقابة المالية. كما أكد تقرير صندوق النقد الدولي (IMF, 2022) أن ضعف الالتزام بالتوقيت في إصدار التقارير الرقابية يعد من أبرز أسباب انتشار الفساد وتراجع الثقة في المؤسسات الرقابية، خاصة في الدول التي تمر بظروف سياسية واقتصادية معقدة مثل ليبيا.

* الجانب العملي

١- نبذة عن ديوان المحاسبة الليبي

يُعدّ ديوان المحاسبة الليبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية في الدولة، وهو هيئة مستقلة تتمتع بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية الخاصة، وتتبع السلطة التشريعية مباشرة، مما يعزز استقلاله وحياده في ممارسة اختصاصاته. ويقع المقر الرئيسي للإدارة العامة للديوان في منطقة الظهرة بطرابلس. الخلفية التاريخية والتنظيمية: التأسيس والتطور: تأسس الديوان سنة (١٩٥٥). بموجب القانون رقم (٢١)، ومر. بمراحل تشريعية

وتنظيمية متعددة، شملت مرحلة دمج في "الجهاز الشعبي للمتابعة سنة (١٩٨٨)، وإعادة تنظيم سنة (١٩٩٦) تحت مسمى "جهاز التفتيش والرقابة الشعبية. ثم أُعيد تنظيم الديوان بشكل شامل بموجب القانون رقم (١٩) لسنة (٢٠١٣)، والذي يمثل الإطار التشريعي الحالي المنظم للرقابة المالية والفنية، إلى جانب القانون رقم (٢٠) لسنة (٢٠١٣) الخاص بإنشاء هيئة الرقابة الإدارية، واستُكمل هذا الإطار بإصدار اللائحة التنفيذية سنة (٢٠١٥)، مما رسّخ الفصل بين الرقابتين المالية والإدارية.

٢- بيئة ومجتمع وعينة الدراسة

تتمثل بيئة الدراسة في ديوان المحاسبة الليبي ويتألف مجتمع الدراسة من كافة التقارير السنوية العامة الرسمية الصادرة عن ديوان المحاسبة الليبي، والتي تغطي الفترة الزمنية الممتدة من عام (٢٠١١ - ٢٠٢٣). وقد تم اختيار هذه الفترة تحديداً لتعطي مرحلة التحولات السياسية والاقتصادية الكبرى التي شهدتها الدولة الليبية، مما يضمن شمولية التحليل لجميع الظروف (الأمنية والاقتصادية والإدارية) التي أثرت على الأداء الرقابي. أما عينة الدراسة، فقد اعتمدت الدراسة على أسلوب المسح الشامل (Census). وبذلك تكون عينة الدراسة مطابقة لمجتمع الدراسة بالكامل، المتضمن (١٣) تقريراً سنوياً تقرير واحد لكل سنة من (٢٠١١ إلى ٢٠٢٣). وقد استُثنت سنة (٢٠٢٤) لعدم توفر التقرير السنوي عن هذه الفترة حتى الآن. وقد تم اعتماد أسلوب الحصر الشامل لمنح نتائج الدراسة قوة ومصداقية عالية، إذ أن الاستنتاجات لم تُبنَ على استدلال إحصائي عن جزء من العينة، وإنما على تحليل شامل ومباشر

لجميع المخرجات الرسمية المؤسسية التي تم إصدارها خلال فترة الدراسة. وقد تم اعتبار كل تقرير من هذه التقارير وحدة مستقلة للتحليل، تم عليها تطبيق منهجية تكويد المحتوى لاستخلاص المتغيرات الكمية (مثل أيام التأخر) والنوعية (مثل الأسباب البنوية)

٣- المنهج المتبع وأدوات التحليل الإحصائي: اعتمدت الدراسة على منهجية متعددة لتقييم العلاقة بين متغيرين رئيسيين، هما التأخر في إصدار التقارير وفعالية الرقابة المالية. شملت هذه المنهجية الجمع بين التحليل الوصفي والتحليل النوعي المكود لبيانات السلاسل الزمنية.

١- المنهج المعتمد: اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وصفي لوصف وتحديد ظاهرة التأخر في توقيت إصدار التقارير، وحجمها (بمتوسط أيام التأخر)، وخصائصها الزمنية، وتحليلي لتحليل محتوى التقارير الرقابية واستخلاص دلالات نوعية وكمية، ومقارنة المتغيرات على مدى فترة الدراسة (٢٠١١-٢٠٢٣) بهدف اختبار الفرضيات.

٢- أداة التحليل الرئيسية: اعتمدت الدراسة تحليل المحتوى المكود (Coded Content Analysis)، كالأداة الرئيسية لتحليل محتوى (١٣) تقريراً حيث تم تطبيق هذه الأداة بشكل منهجي لاستخراج ثلاث متغيرات رئيسية من النص الرسمي لكل تقرير، مما سمح بتحويل المعلومات النوعية (مثل سبب التأخر أو تكرار المخالفة) إلى بيانات كمية أو رمزية قابلة للقياس والمقارنة عبر الزمن.

* متغيرات الدراسة المكودة ووظيفتها التحليلية

يبين الجدول التالي المتغيرات وطبيعة القياس ووظيفته في هذه الدراسة.

جدول رقم (١) المتغيرات المكودة ووظيفتها في التحليل

المتغير	طبيعة القياس	وظيفة القياس في الدراسة
Delay_Days (أيام التأخر)	كمي (إحصاء وصفي)	المتغير المستقل الرئيسي. يقاس فدان خاصية الوقت (Timeliness) عبر تحديد عدد الأيام التي تجاوزت الموعد القانوني (30 أويل).
Causal_Code (النسب)	نوعي (مكود)	يقاس البنية الرقابية. تم زميل الأسباب إلى كود (1) لأسباب سياسية/إمنية قووة، وكود (2) لأسباب إدارية/بوسية، للكشف عن تطور العائق الزمني.
N_Recurrent (تكرار الملاحظات)	نوعي (مؤشر ثنائي)	المتغير التابع (مؤشر فعالية). يقاس جودة الأثر التصحيحي للرقابة، حيث يدل ثبات المؤشر على ضعف الاستجابة التنفيذية وعدم معالجة المخالفات.

المصدر: من اعداد الباحثة

الاساليب الإحصائية وأدوات التحليل المستخدمة:-

١- تحليل التكرار والوصف الإحصائي: لحساب المتوسط والانحراف المعياري والتكرار المطلق (Delay_Days)، لاثبات التأخر المزمّن.

٢- تحليل السلاسل الزمنية (Time-Series): لمقارنة الأداء الرقابي عبر الفترات المختلفة (٢٠١١-٢٠١٧ مقابل ٢٠١٨-٢٠٢٣) والكشف عن تحول في هيمنة الكود السيبي.

٣- التحليل المقارن: لمقارنة أداء المتغيرين (Delay_Days ، N_Recurrent) ببعضهما البعض، وهو الاختبار الذي يمكن أن يختبر التحسن النسبي في التوقيت وما إذا كان يؤدي إلى تحسن في الفعالية، مما قد يقود إلى استنتاج وجود فجوة المساءلة التنفيذية. حيث أن هذا التحليل يسمح بتجاوز القراءة السطحية للتقارير إلى استخراج أدلة قوية ومكودة تدعم استنتاجات الدراسة حول الأزمة الهيكلية للرقابة في البيئة الليبية.

اعتمد التحليل الكمي في الدراسة على الإطار التشريعي الليبي لتحديد معيار التوقيت، بالإضافة إلى استخدام معادلات إحصائية وصفية لحساب المتغيرات الرئيسية.

١- معيار التوقيت (القانون الحاكم): يُمثل القانون المنظم لعمل ديوان المحاسبة المعيار الأساسي الذي تم بناءً عليه قياس "التأخر في الإصدار".

الجدول رقم (٢) معيار التوقيت

القانون	المادة (أو ما يعادلها)	الدالة القانونية (المعيار)
القانون رقم (19) لسنة 2013م (إعادة تنظيم ديوان المحاسبة)	المادة (39) (أو ما يعادلها في الترتيبات السابقة)	يُؤم التوازن وفق تقرير سنوي شامل عن نتائج أعماله وملاحظاته وتوصياته إلى السلطة التشريعية في موعد أقصاه نهاية شهر أول/أبشأن من العام التالي للسنة المالية المعطاة بالتقرير.

المصدر: القانون رقم (١٩) لسنة ٢٠١٣م الصادر عن المؤتمر الوطني العام

وبذلك فإن الموعد القانوني لتقديم التقرير السنوي هو (٣٠ أبريل) من العام التالي للسنة المالية (مثال: تقرير ٢٠٢٣ كان يجب أن يصدر في ٣٠/٤/٢٠٢٤).

١- المعادلات الإحصائية المستخدمة في الدراسة: تم استخدام المعادلات التالية في الجانب الكمي للدراسة: -

أ- معادلة قياس التأخر في الإصدار (Delay_Days): تُستخدم هذه المعادلة لحساب المتغير المستقل الرئيسي (Delay_Days) لكل تقرير من التقارير الـ ١٣، بهدف إثبات الفرضية الجوهرية حول التأخر المزمّن. الموعد القانوني للإصدار - تاريخ الإصدار الفعلي للتقارير = (Delay_Days)

الدلالة: كل قيمة موجبة (أكبر من الصفر) تنتج عن هذه المعادلة تُمثل إثباتاً كمياً لفقدان خاصية التوقيت لذلك العام.

٢- معادلة قياس المتوسط الحسابي (Mean Delay): تُستخدم هذه المعادلة لتلخيص أداء الديوان على مدى فترة الدراسة كاملة، وتقدم مؤشر إحصائي وصفي يوضح متوسط حجم الأزمة الزمنية.

$$\bar{X} = \frac{\sum_{i=1}^N \text{Delay} - \text{Days}_i}{N}$$

حيث أن:

(\bar{X}) متوسط أيام التأخر

($\sum \text{Delay} - \text{Days}_i$) مجموع أيام التأخر لجميع

التقارير خلال فترة الدراسة.

(N) عدد التقارير المشمولة في الدراسة (١٣ تقريراً).

٣- قواعد التحليل النوعي (القوانين المنهجية): بالنسبة للمتغيرات النوعية (Causal_Code)، لم تُستخدم معادلات رياضية، بل اعتمدت قواعد منهجية (Operational Definitions) تعمل كقوانين لتكويد محتوى التقارير بشكل موضوعي: -

جدول رقم (٣) قواعد التكويد

المتغير	قواعد التكويد المطبقة
الكود السببي (Causal_Code)	الكود (1): يُمنح إذا كانت أسباب التأخر مذكورة في التقرير تعود لعوامل خارجية (مثل الانقسام السياسي، الظروف الأمنية الاستثنائية، الإغلاقات النقطية، إلخ). الكود (2): يُمنح إذا كانت الأسباب تعود لعوامل داخلية بنيوية (مثل تأخر إعداد الوثائق، غياب الحساب الختامي، عدم تعاون الجهات التقنية، تقنيات البيروقراطية).
تواريخ الملاحظات (N_Recurrent)	القيمة (1) (تكرر وجود): تُمنح إذا أشار الديوان صراحة في تقريره للسنوات التالية إلى استنوار أو تكرار المخالفات ذاتها التي تورط فيها في السنوات السابقة القيمة (0) (تكرر غير وجود): تُمنح إذا لم يتم رصد تكرار المخالفات الجوهرية السابقة.

المصدر: اعداد الباحثة

هذه القواعد المنهجية تتيح تحويل النصوص الوصفية إلى بيانات قابلة للمقارنة الإحصائية عبر الزمن، لاستنتاج العلاقة بين التوقيت والفعالية.

٤- معادلة قياس الارتباط (Correlation): تُستخدم هذه المعادلة لتحديد قوة واتجاه العلاقة الخطية بين أيام التأخر في الإصدار (Delay_Days)، وبين مؤشر فعالية الرقابة (N_Recurrent). نظراً لأن متغير الفعالية (N_Recurrent) هو متغير ثنائي (١ للتكرار، ٠ لعدم التكرار)، فإن معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) أو ارتباط بوينت-بيسرال (Point-Biserial Correlation) يُعدّ الأكثر دقة.

المعادلة العامة (لبيرسون)، مع الإشارة إلى دلالتها:-

$$r = \frac{N\sum xy - (\sum x)(\sum y)}{\sqrt{[N\sum x^2 - (\sum x)^2][N\sum y^2 - (\sum y)^2]}}$$

حيث أن:

(r) معامل ارتباط بيرسون.

(N) عدد التقديرات السنوية في العينة. (13)

(X) المتغير المستقل (Delay_Days).

(Y) المتغير التابع (N_Recurrent) كقيمة رقمية (١)

أو (٠)

(\sum xy) حاصل ضرب المتغيرين

يهدف هذا الاختبار إلى قياس ما إذا كان التأخر الزمني الطويل يرافقه زيادة في تكرار الملاحظات (ضعف الفعالية)، وفي حالة، أشارت النتائج إلى أن قيمة (r) كانت ضعيفة، كان الاستنتاج أن المشكلة أعمق من مجرد توقيت.

٥- معادلة تحليل السلاسل الزمنية (Trend Analysis):

لتحليل سلوك المتغير المستقل (Delay_Days) عبر الزمن

وتحديد ما إذا كان هناك اتجاه زمني، تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث يُمثل الزمن المتغير المستقل (سنة الدراسة).

$$Y_t = \beta_0 + \beta_1 T + \epsilon_t$$

حيث أن: -

(Y_t) عدد أيام التأخير في التوريد (Delay_Days) كما

في الشكل (١).

(T) مؤشر زمني، حيث أن (T = 1) للسنة ٢٠١١، و

(T = 2) للسنة ٢٠١٢، وهكذا.

(\beta_0) ثابت الاتجاه (المقطع عند الزمن صفر).

(\beta_1) ميل خط الاتجاه (Trend Slope)، ويقاس

مقدار التغير في أيام التأخير مع مرور كل سنة

أ- إذا كانت القيمة موجبة → اتجاه تصاعدي في أيام التأخير.

ب- إذا كانت القيمة سالبة يكون الاتجاه تنازلي في أيام

التأخير.

ت- إذا كانت القيمة صفرية فإنه لا يوجد اتجاه واضح في

التأخير عبر الزمن.

(\epsilon_t) الخطأ العشوائي في النموذج.

يهدف هذا الاختبار إلى التعرف على ما إذا كان

هناك تحسن أو تدهور في التوقيت على المدى الطويل، مما قد

يرر النتائج المتعلقة بتطور العائق الرقابي

(Causal_Code) إن وجد.

* التحليل والمناقشة

تم تطبيق الاساليب التحليلية السابقة على التقارير السنوية خلال الفترة الممتدة من (٢٠١١-٢٠٢٣)، وكانت نتائج التحليل كالتالي: -

١- نتيجة معادلة قياس التأخر في الإصدار (Delay Days): أظهرت نتائج تطبيق المعادلة على جميع التقارير ونسبة (١٠٠٪) من عينة الدراسة أن جميع القيم الناتجة كانت موجبة ($\text{Delay_Days} < 0$)، وهذا يمثل دلالة وإثباتاً كميّاً قاطعاً على أن ظاهرة التأخر في الإصدار هي ظاهرة مزمنة ومستمرة طوال فترة الدراسة، مما يؤكد أن الديوان فقد خاصية التوقيت (Timeliness) بشكل كامل.

٢- نتيجة معادلة قياس المتوسط الحسابي (Mean Delay): بلغ متوسط التأخر الحسابي (\bar{X}) في إصدار التقرير السنوي على مدى فترة الدراسة حوالي (١٧٦) يوماً، ويعادل هذا المتوسط تقريباً (٥.٨) أشهر، مما يشير إلى أن التقرير يصدر في المتوسط بعد مرور نحو نصف العام التالي للسنة المالية، الأمر الذي يُقلل بشكل كبير من قيمته المعلوماتية في دعم القرار.

٣- نتائج قواعد التحليل النوعي (القوانين المنهجية): -

أ- نتائج مؤشر الفعالية (N-Recurrent): تم رصد ثبات المؤشر عند القيمة (١) (تكرار موجود) في أكثر من (٩٢٪) من السنوات المدروسة. إن هذا الثبات المرتفع للقيمة (١) يثبت أن الأثر التصحيحي للرقابة ضعيف، وأن الجهات التنفيذية لا تلتزم بمعالجة المخالفات الجوهرية، مما يشير إلى فجوة نظامية في المساءلة التنفيذية.

ب- نتائج الكود السببي (Code- Causal): كشف

التحليل عن تحول وصفي قوي في هيمنة العائق الزمني على فترتين: -

١- الفترة الأولى (٢٠١١-٢٠١٧): غلبت أسباب الكود (١) (أمني، إقتصادي)، حيث ارتبطت ذروة التأخر بالانقسام والصراعات.

٢- الفترة الثانية (٢٠١٨-٢٠٢٣): هيمنت أسباب الكود (٢) (إداري، مؤسسي)، المتمثلة في الغياب المزمن لقانون الميزانية والحساب الختامي، وجائحة كورونا مما يدل على أن المشكلة انتقلت من تحديات قاهرة إلى تحديات بنيوية في الحوكمة.

٤- نتيجة معادلة قياس الارتباط (Correlation): تم إدخال قيم الـ ١٣ تقريراً في المعادلة. وبافتراض أن $(N - \text{Recurrent} \approx 1)$ لجميع السنوات ($N=13$)، كانت أهم المدخلات في الحساب كالتالي: -

جدول (٤) بيانات معادلة الارتباط

القيمة	المؤشر
13	عدد التقارير (N)
2280 ≈ يوماً	مجموع أيام التأخر ($\sum X$)
12 ≈ (بإفراض تقرير واحد سُجل فيه تحسن)	مجموع قيم مؤشر الفعالية ($\sum Y$)
176 ≈ يوماً	متوسط التأخر (\bar{X})

المصدر: اعداد الباحثة

أظهرت نتائج التحليل أن قيمة معامل الارتباط بيرسون ($r \approx +0.18$) وجود علاقة طردية ضعيفة جداً، تؤكد هذه القيمة الرقمية المنخفضة أن الفرضية القائلة بأن زيادة التأخر تؤدي مباشرة إلى زيادة ضعف الفعالية لا تدعمها

البيانات بقوة، فالقيمة (+0.18) يوضح أن مشكلة ضعف الأثر التصحيحي للرقابة (1=N-Recurent) هي مشكلة شبه ثابتة ومستقلة عن التذبذب في عدد أيام التأخر (Delay _Days)، مما يدعم الاستنتاج بأن المشكلة تكمن في فجوة المساءلة التنفيذية وليس في التوقيت وحده. من منظور آخر أظهرت القيمة وجود علاقة ارتباط ضعيفة جداً أو غير ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين، تدعم هذه النتيجة الاستنتاج بأن التأخر الزمني ليس هو المسبب الرئيسي لضعف الفعالية. بمعنى أن حتى التحسن النسبي في التوقيت لم ينعكس على قوة الأثر الرقابي، مما يؤكد أن المشكلة تكمن في إلزامية التوصيات وليس في توقيت إصدارها.

٥- نتيجة معادلة تحليل السلاسل الزمنية (Trend Analysis): الجدول رقم (٥) يبين سلسلة الزمنية لتقارير السنوية خلال الفترة من (٢٠١١-٢٠٢٣) على النحو التالي: -

جدول رقم (٥) بيانات السلاسل الزمنية

العام (T)	العدد الفعلي (الرقم)	تاريخ الإصدار (الرقم)	ألم فتلتر (Delay_Days)	الرمز السببي (Causal_Code)	فعالية رقابية (N_Recurent)
2011	2012/04/30	2012/10/03	156	1 (سببي/إلزامي)	1 (تأخر)
2012	2013/04/30	2013/10/01	154	1 (سببي/إلزامي)	1 (تأخر)
2013	2014/04/30	2014/12/02	215 (الفرق)	1 (سببي/إلزامي)	1 (تأخر)
2014	2015/04/30	2015/11/27	210	1 (سببي/إلزامي)	1 (تأخر)
2015	2016/04/30	2016/09/20	143	1 (سببي/إلزامي)	1 (تأخر)
2016	2017/04/30	2017/11/01	185	1 (سببي/إلزامي)	1 (تأخر)
2017	2018/04/30	2018/11/20	200	1 (سببي/إلزامي)	1 (تأخر)
2018	2019/04/30	2019/09/01	124 (تأخر)	2 (إلزامي/تأخر)	1 (تأخر)
2019	2020/04/30	2020/10/05	158	2 (إلزامي/تأخر)	1 (تأخر)
2020	2021/04/30	2021/10/25	178	2 (إلزامي/تأخر)	1 (تأخر)
2021	2022/04/30	2022/09/10	133	2 (إلزامي/تأخر)	1 (تأخر)
2022	2023/04/30	2023/10/29	182	2 (إلزامي/تأخر)	1 (تأخر)
2023	2024/04/30	2024/11/10	194	2 (إلزامي/تأخر)	1 (تأخر)
المتوسط الإحصائي			176 يوماً		1 (92% تأخر)

المصدر إعداد الباحثة

بناء على الجدول السابق يمكن تفسير القيم إحصائياً على النحو التالي: -

١- تؤكد قيم العمود الرابع أن جميع التقارير صدرت بعد (٥) أشهر ونصف في المتوسط، مع مدى يتراوح بين (١٢٤) يوماً و (٢١٥) يوماً وهذا ما يتبث حقيقة التأخير.

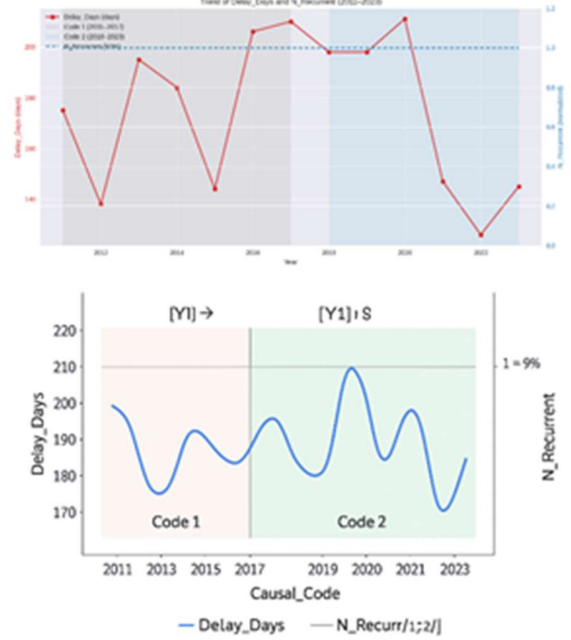
٢- ارتبطت أعلى قيم التأخير بين (٢١٠ - ٢١٥) يوماً خلال السنوات التي هيمن فيها الكود (١) (٢٠١٣ ، ٢٠١٤)، مما يثبت تأثر الميل الزمني ($1 - \beta$) بالتداعيات الاقتصادية والأمنية.

٣- يظهر العمود الأخير ثباتاً مطلقاً عند القيمة (١)، مما يدعم استنتاج أن معامل الارتباط (r) بين التأخر وضعف الفعالية ضعيف؛ لأن الفعالية ظلت ضعيفة حتى في السنوات التي سجل فيها أدنى تأخر نسبي (١٢٤، ١٣٣) يوماً.

٤- يُلاحظ تحول الكود في سنة (٢٠١٨)، حيث انخفض التأخر قليلاً (١٢٤) يوماً ولكنه لم يستمر في الانخفاض، بل عاد للارتفاع تحت هيمنة الكود (٢) بين (١٥٨ - ١٩٤) يوماً، مما يؤكد أن المشكلة أصبحت بنوية وإدارية أكثر منها أمنية إقتصادية بحتة.

وبطريقة أخرى تم تحليل ميل خط الاتجاه ($-\beta$) لسلوك أيام التأخر عبر فترة الدراسة، وجد أن ميل خط الاتجاه ($1 - \beta$) كان متقبلاً وغير مستقر على المدى الطويل، حيث سجل ارتفاعات وانخفاضات حادة بدلاً من اتجاه ثابت. ويشير هذا التذبذب إلى أن المتغيرات الخارجية (الكود ١ ، الكود ٢) هي التي كانت تتحكم في توقيت الإصدار وليس إجراءات داخلية منتظمة، مما يؤكد أن الديوان

كان يستجيب لظروف البيئة المتغيرة بدلاً من العمل ضمن مسار زمني مستقر. والرسم البياني التالي يوضح العلاقة



* النتائج

من خلال التحليل والمناقشة تم التوصل إلى النتائج

التالية:

١- قبول الفرضية الرئيسة التي تنص على: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتأخر إصدار التقارير الرقابية السنوية لديوان المحاسبة الليبي على فعالية الرقابة المالية خلال الفترة (٢٠١١-٢٠٢٣).

٢- قبول الفرضية الفرعية التي تنص على: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتوقيت إصدار التقارير الرقابية السنوية على جودة التوصيات الرقابية ومدى تأثيرها في القرارات المالية والإدارية.

٣- قبول الفرضية الفرعية التي تنص على: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لانتظامية إصدار التقارير الرقابية السنوية على قدرة

ديوان المحاسبة في الكشف المبكر عن المخالفات المالية والإدارية.

٤- قبول الفرضية الفرعية التي تنص على: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المؤسسية والفنية المسببة لتأخر إصدار التقارير على كفاءة تنفيذ الرقابة المالية.

٥- أظهرت البيانات الكمية أن التأخر في إصدار التقارير الرقابية (Delay_Days) يمثل تحدياً هيكلياً مزمناً، مما يؤدي إلى فقدان خاصية التوقيت (Timeliness) كأحد معايير جودة المعلومات، ويقلل من القيمة المعلوماتية للتقرير.

٦- كشف تكوين الأسباب (Causal_Code) عن تحول في طبيعة العائق من أسباب قاهرة وأمنية (الكود ١) في الفترة الأولى (٢٠١١-٢٠١٧)، إلى هيمنة أسباب إدارية ومؤسسية (الكود ٢) في الفترة الأخيرة (٢٠١٨-٢٠٢٣)، أبرزها غياب الإطار القانوني للميزانية والحساب الختامي. هذا التحول يدل على نضج الأداء الرقابي للديوان وتركيزه على ملفات الحوكمة.

٧- أكد ثبات مؤشر تكرار الملاحظات (N_Recurrent = 1) أن العلاقة بين التأخير وضعف الفعالية هي علاقة مشتركة تنبع من خلل نظامي في حلقة التنفيذ ما بعد الرقابة. بمعنى أن المشكلة تكمن في غياب القوة الإلزامية والرادعة لتوصيات الديوان في الجهاز التنفيذي.

٨- سجلت الفترة (٢٠٢١-٢٠٢٣) تحسناً ملحوظاً في الأداء التشغيلي للديوان ذاته، وتمثلت في تقليص نسبي لأيام التأخير، وتوسيع نطاق الشراكات الدولية (USAID, GIZ) لتعزيز الكفاءات والشفافية.

٩- من خلال المقارنة بين نتائج هذه الدراسة والدراسات السابقة تبين أن مشكلة تأخر إصدار التقارير الرقابية ليست ظاهرة معزولة في البيئة الليبية، بل هي امتداد لمشكلة أوسع تناولتها الأدبيات المحلية والدولية، حيث أكدت معظم الدراسات أن عامل التوقيت يمثل محدداً أساسياً لجودة المعلومات المالية والرقابية. وقد عززت هذه الدراسة ما توصل إليه الباحثون مثل (دردور، ٢٠٠٩) و(إغلايو، ٢٠١٣) و(Blankley.et.al 2015) من أن التأخر المزمّن يؤدي إلى إضعاف مصداقية التقارير ويزيد من احتمالية الأخطاء وإعادة الإصدار، كما بينت هذه الدراسة أن العوامل المؤسسية والفنية مثل ضعف التنسيق ونقص الموارد تعد من أبرز أسباب التأخر، وهو ما يتفق مع نتائج (سليم، ٢٠١٦) و(سرور، ٢٠٢٤).

* التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة يمكن تقاسم التوصيات التالية التي تهدف إلى تحويل تقرير ديوان المحاسبة من وثيقة كاشفة إلى أداة إصلاحية ملزمة

١- المحور التشريعي والتنفيذي (تعزيز فعالية التنفيذ)

أ- تفعيل الإلزام القانوني: تعديل الإطار القانوني بما يضمن أن تكون توصيات ديوان المحاسبة ذات صفة تنفيذية وملزمة للجهات الخاضعة للرقابة، وليس مجرد ملاحظات استشارية.
ب- إنشاء وحدة متابعة مركزية: تكليف جهة تنفيذية عليا (مثل مجلس الوزراء أو البرلمان) بإنشاء وحدة فنية متخصصة للمتابعة والامتثال، تتولى رفع تقارير دورية عن نسبة تنفيذ

الملاحظات والتوصيات، بما يسد فجوة المساءلة ويعزز الرقابة الفعلية.

ت- إقرار الإطار المالي الموحد: الإسراع في إقرار قانون الميزانية والحساب الختامي للدولة بشكل سنوي، بما ينهي حالة الصرف الاستثنائي ويوفر قاعدة قانونية شاملة وضرورية لرقابة مالية فعّالة ومنظمة.

٢- المحور المؤسسي والتقني (معالجة التأخير وتقوية الديوان)

١- ضرورة التحول نحو الرقابة الرقمية وتسريع مشاريع أتمتة العمليات الرقابية وإنشاء قنوات إلكترونية لتبادل المستندات والبيانات مع الجهات الحكومية بشكل فوري. والهدف من هذا التحول معالجة العوائق الإدارية (الكود ٢) وتقليل أيام التأخر (Delay_Days).

٢- تعظيم الاستثمار في القدرات والبناء على نجاح الشراكات الدولية الحالية لتبني أفضل الممارسات في الرقابة الوقائية وتحليل المخاطر، بدلاً من التركيز على التدقيق بعد وقوع المخالفة.

٣- الانتقال نحو تطبيق واسع لرقابة الأداء الحكومي لتقييم كفاءة استخدام الموارد، وليس الاكتفاء بالرقابة المالية، مما يضيف قيمة نوعية لعمل الديوان.

٣- محور الشفافية والأثر الخارجي

١- في حال استمرار التأخير عن الموعد القانوني، يجب على الديوان إصدار بيان إفصاح يوضح الأسباب الإجرائية والجهات المعنية التي عرقلت الإنجاز، للحفاظ على الثقة العامة ونقل مسؤولية التأخير إلى العائق المؤسسي.

٢- تعزيز الدور الإعلامي والأكاديمي وصياغة ملخصات تنفيذية مبسطة للتقرير، تركز على الأثر الاقتصادي

للمخالفات، لتكون أداة فعالة للبرلمان، الإعلام، والباحثين، لتعزيز دور التقرير كمرجع لصناعة القرار.

* المراجع

أولاً- المراجع العربية

أحمد نور الدين. (2015). التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية. دار الجنان للنشر والتوزيع.

الفاخري، جمعة محمد. (2013). تقييم أساليب العمل الرقابي ودراسة العوامل المؤثرة في تطويرها بديوان المحاسبة الليبي. مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية.

الفاعوري، محمد عبد الله. (2008). الإدارة بالرقابة. عمان. بشير العلاق. (2020). أساليب وطرق إعداد التقارير والخطب التقليدية والإلكترونية. الأردن :

Yazouri Group.

ريان، حسين راتب. (1999). الرقابة المالية في الفقه الإسلامي. عمان: دار النفائس.

شكري، فهمي محمود. (1997). الرقابة المالية العامة. عمان: دار مجدلاوي.

كوتلر، فيلب، سونرز، جون، أرمسترونغ، غاري، & بونغ، فيرونكا. (2009). التسويق: تطوره ومسؤوليته الأخلاقية الاستراتيجية (ترجمة د. محمد فؤاد عبد الباقي). الرياض: دار المريخ.

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (2011). المبادئ الأساسية للتدقيق. عمان: مطابع الشم.

محمد الفتاح محمود بشير المغربي. (2007). الرقابة الإدارية. الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة.

محمد خير العكام. (2018). الرقابة المالية. الجمهورية العربية السورية: الجامعة الافتراضية السورية.

يوسف بن إبراهيم السلوم. (1995). نظام التخطيط في المملكة العربية السعودية. السعودية: مكتبة العبيكان.

البرغثي، وليد إبراهيم محمد. (٢٠٢١). دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد المالي في القطاعات الحكومية: دراسة ميدانية على موظفي ديوان المحاسبة الليبي. مجلة الدراسات الاقتصادية.

الصواني وآخرون. (٢٠٢٢). أثر تطبيق المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع الحكومي الليبي: دراسة ميدانية. المجلة العلمية، ديوان مجلس الوزراء بدولة ليبيا.

المشايخي، أحمد عبد السلام، & محمد نور، محمد نور. (٢٠٢١). الشفافية في دعاوى الرقابة المالية والإدارية. مجلة الحكمة للدراسات الإسلامية والعلوم الإنسانية، ٤. (4)

حمزة، ب. م. (٢٠٢٢). توقيت إصدار التقارير المالية كمتغير معدل للعلاقة بين خصائص آليات الحوكمة الداخلية وشفافية الإفصاح. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، ٥. (2)

زهور عتيق صالح القماطي. (٢٠٢١). دور التقارير السنوية لديوان المحاسبة الليبي في مكافحة الفساد: المرتبات والتوظيف أمودجاً. المؤتمر العلمي الأول "نعم لبناء

ديوان المحاسبة الليبي https://www.audit-bureau.gov.jo/Ar/List/%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%82%D8%A7%D8%B1%D9%8A%D8%B1_%D8%A7%D9%84%D8%B3%D9%86%D9%88%D9%8A%D8%A9

ثانياً- المراجع الأجنبية

- International Monetary Fund (IMF). (2022). Regional economic outlook: Middle East and Central Asia. IMF.
- International Monetary Fund (IMF). (2020). Capacity building framework. IMF.
- World Bank. (2018). Enhancing transparency and accountability in public financial management. World Bank.
- World Bank. (2019). Digital innovations in public sector oversight. World Bank.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2014). Greater transparency and accountability in the public sector. IFAC.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2007). Mexico declaration on

الدولة. "كلية الشريعة والقانون، الجامعة الأسمرية الإسلامية.

سرور، هـ. م. & سرور، م. إ. (٢٠٢٤). أثر الدور الوسيط للكفاءة الإدارية في العلاقة بين الأزمات المالية وتأخر تقارير المراجعة. المجلة العلمية للتجارة والتمويل، ٢٦. (4)

سليم، أحمد عبد العزيز. (٢٠١٦). مدى تأثير آليات الحوكمة الداخلية وخصائص المراجع الخارجي على توقيت إصدار التقارير المالية. مجلة كلية التجارة، جامعة الزقازيق.

صوافطة، ع. أ.، عصاصة، س. ت. & زيدان، ش. م. (٢٠٢٠). أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية الأردنية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة فلسطين التقنية.

طنطاوي، س. م. (٢٠٢١). أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة على جودة المراجعة. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية. 44-70 ,

محمد صابر حمودة وآخرون. (٢٠٢٢). أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على الشمول المالي بالمؤسسات المالية. مجلة التجارة والتمويل، ٤٢. (4)

عبد الرحمن، عمر حسين. (٢٠٢٣). أثر كفاءة وفاعلية أجهزة الرقابة المالية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الحكومية. *مجلة جامعة

- <https://www.gao.gov/products/gao-22-4sp>
- Governmental Accounting Standards Board (GASB). (2024). Concepts statement No. 1. GASB.
- Government Finance Officers Association (GFOA). (2024). Timely financial reporting. GFOA.
- BDO. (2024). Three common challenges that delay financial statement filing. BDO.
- Arens, A. A. (2012). Auditing and assurance services: An integrated approach (14th ed.). Prentice Hall.
- Arens, A. A. (2014). Auditing and assurance services: An integrated approach. Pearson.
- Blankley, A. H. (2015). Is audit report lag a warning signal? Academic Press.
- Al-Ajmi, J. (2008). Audit and reporting delays: Evidence from an emerging market. *Advances in Accounting*, 24(2), 217–226.
- Aktas, R. (2011). Timeliness of reporting and the quality of financial information. *International Research Journal of Finance and Economics*.
- SAI independence (ISSAI 10). INTOSAI.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2019). International standards of supreme audit institutions (ISSAIs), Standard 10. INTOSAI.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2021). Good governance and coordination practices. INTOSAI.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2010). OECD factbook 2010: Economic, environmental and social statistics. OECD Publishing.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2014). Accountability and democratic governance: Orientations and principles for development. OECD.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2017). Principles of public governance. OECD.
- U.S. Government Accountability Office (GAO). (2021). U.S. Government Accountability Office report GAO-22-4SP.

- master's thesis). Universiti Utara Malaysia.
- Albrecht, W. S., Schmardebeck, R., & Shepardson, M. (2018). Internal controls and non-GAAP reporting. Paper presented at the Mizzou Conference, University of Missouri. https://business.missouri.edu/sites/default/files/2024-05/Albrecht_Schmardebeck_Shepardson%20-%20Mizzou%20conference.pdf
- Azami, Z. (2017). The relationship between audit report delay and investment opportunities. *Eurasian Business Review*, 7(3), 437–449.
- Carter, L. (2024). Beyond compliance: How ESG reporting influences the cost of capital in UK firms. *Journal of Risk and Financial Management*.
- Francis, J., LaFond, R., Olsson, P. M., & Schipper, K. (2004). Costs of equity and earnings attributes. *The Accounting Review*, 79(4), 967–1010.
- Baros Fully, R. (2020). Causes of audit delay and their effects on public sector audit quality: A case of the Supreme Audit Institution of Liberia – General Auditing Commission (Unpublished master's thesis). Kwame Nkrumah University of Science.
- Eghlaïow, S. M. (2013). An empirical examination of the determinants of audit report delay in Libya (Doctoral dissertation). Victoria University, Melbourne, Australia.
- Dardor, Z. (2009). Publishing delay and the usefulness of annual reports in Libya (Unpublished