

"واقع تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وانعكاسه على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشآت السياحية: دراسة ميدانية على ديوان المحاسبة والجهات التابعة لوزارة السياحة في ليبيا"

The Reality of Applying International Organization of Supreme Audit Institutions Standards and Its Reflection on the Effectiveness of Internal Control in Supreme Audit Institutions: An Empirical Study on the Libyan Audit Bureau and Tourism Ministry Entities

هدى محمد حسن عبد الرحمن.

Huda Mohammed Hassan Abdul Rahman

محاضر- الدراسات السياحية – كلية / السياحة والاثار- سوسة - جامعة عمر المختار- البيضاء – ليبيا

البريد الإلكتروني: hudazxcv2020@gmail.com

0921436650

نشر الورقة: 2026-06-02

قبول الورقة: 2026-05-20

استلام الورقة: 2026-04-22

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وانعكاسه على تعزيز فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشآت السياحية في ليبيا. ولتحقيق هذا الهدف، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث جرى تصميم استبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات من عينة قصدية شملت (120) مبحوثاً من المراجعين الماليين ومدققي الحسابات في ديوان المحاسبة الليبي، بالإضافة إلى المفتشين والمراقبين الماليين بوزارة السياحة والجهات التابعة لها. وتوصلت الدراسة الميدانية إلى وجود ارتباط طردي ذو دلالة معنوية عالية بين تطبيق تلك المعايير وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية، حيث تساهم المعايير الدولية في تفسير ما نسبته 72% من التغير والتحسين الإيجابي في ركائز وحماية الأصول بالمنشآت الخاضعة للدراسة. وتوصي الدراسة بضرورة صياغة أدلة الرقابة الداخلية للمرافق السياحية وفق المعايير الدولية لضمان الحوكمة المالية. الكلمات الدالة: معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، أنظمة الرقابة الداخلية، المنشآت السياحية، ديوان المحاسبة الليبي، الحوكمة المالية.

Abstract

This study aimed to investigate and analyze the reality of implementing the International Organization of Supreme Audit Institutions standards and its reflection on enhancing the effectiveness of internal control systems within tourism establishments in Libya. To achieve this objective, the study adopted a descriptive-analytical approach. A questionnaire was designed as the primary tool for data collection, distributed to a purposive sample of (120)

respondents, including financial auditors at the Libyan Audit Bureau, as well as inspectors and financial controllers within the Ministry of Tourism and its affiliated entities. The statistical analysis revealed a highly significant positive correlation between implementing these international standards and developing internal control systems. The results indicated that adherence to international standards explains 72% of the positive variance and improvement in asset protection and control foundations within the surveyed institutions. The study recommends the necessity of developing internal control manuals for tourism facilities aligned with international standards to ensure financial governance.

Keywords: Supreme Audit Institutions Standards, Internal Control Systems, Tourism Establishments, Libyan Audit Bureau, Financial Governance.

المقدمة

مقدمة الدراسة (Introduction):

تعد الرقابة المالية والمحاسبية ركيزة أساسية وضمانة جوهرية لسلامة الأداء المالي والإداري في المؤسسات والمنشآت العامة، ولا سيما في القطاعات الخدمية والحيوية كقطاع السياحة والفندقة الذي يتسم بالحساسية التشغيلية العالية وكثافة التعاملات النقدية والأصول المتنوعة. وفي ظل التوجهات المعاصرة نحو تعزيز الشفافية وحوكمة المال العام ومكافحة الانحرافات المحاسبية، تبرز معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة كإطار دولي مرجعي يوفر أدلة إرشادية مهنية وقواعد موحدة للأجهزة العليا للرقابة للارتقاء بجودة المراجعة والتدقيق الخارجي.

إن القيمة المضافة الحقيقية لهذه المعايير الدولية لا تقتصر على رصد وتوثيق الأخطاء المالية بعد حدوثها، بل تكمن في قراءة واقع تطبيقها والتعرف على مدى انعكاس هذا التطبيق إيجاباً في تفعيل وبناء أنظمة رقابة داخلية قوية ومتماسكة لدى الجهات الخاضعة للفحص. ويمثل ديوان المحاسبة الليبي بوصفه الموكل إليه قانوناً ودستورياً حماية ثروات المجتمع، المحرك الأساسي لإلزام الوحدات والمنشآت التابعة لوزارة السياحة بتبني الخطوط التوجيهية الدولية، مما يرفع من جودة الإفصاح المالي وحماية الأصول وتحقيق الحوكمة المؤسسية الشاملة بالقطاع السياحي الليبي.

ومن هذا المنطلق، تأتي هذه الدراسة لتسليط الضوء على مستوى المواءمة والالتزام بتلك المعايير الدولية ميدانياً، واستكشاف طبيعة الأثر والانعكاس المحقق في فاعلية أبعاد الضبط الداخلي المحاسبي والوقائي بالمنشآت السياحية في البيئة الليبية.

مشكلة الدراسة (Research Problem):

تواجه البيئة الاقتصادية والمالية في قطاع السياحة الليبي العديد من التحديات والمخاطر التشغيلية المرتبطة بالحاجة الملحة لرفع كفاءة الأداء المالي، وحماية الأصول العامة من الهدر، وتطوير البنية الرقابية للمنشآت الخدمية والفندقية الخاضعة لإشراف الدولة. وفي هذا السياق، يبرز تساؤل جوهري حول مدى قدرة آليات التدقيق الخارجي التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي على إحداث نقلة نوعية في بيئة الضبط الداخلي لتلك المنشآت.

والتشغيلية من الهدر والتجاوزات المالية. كما تمنح مدققي ديوان المحاسبة الليبي مؤشرات واقعية وميدانية حول مدى فاعلية أدلتهم الرقابية عند تطبيقها ميدانياً على قطاعات خدمية متخصصة كقطاع السياحة.

أهداف الدراسة (Research Objectives):

تسعى هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى تحقيق الهدف العام التالي، وينبثق عنه مجموعة من الأهداف الفرعية المحددة التي تعكس مكونات نظام الضبط الداخلي:

- الهدف الرئيسي: التعرف على واقع تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وانعكاسه في تعزيز فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشآت السياحية في ليبيا (بالتطبيق على ديوان المحاسبة والجهات التابعة لوزارة السياحة).

• الأهداف الفرعية:

1. تحديد انعكاس تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تطوير بيئة الرقابة بالمنشآت السياحية الخاضعة للدراسة.
2. قياس انعكاس تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تحسين قدرة المنشآت السياحية على تقييم المخاطر وتجنبها.
3. تبيان انعكاس تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في رفع كفاءة أنشطة الرقابة والضبط الداخلي بالمنشآت السياحية.
4. توضيح انعكاس تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في جودة تدفق ونقل المعلومات والاتصال داخل المنشآت السياحية.
5. رصد انعكاس تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تعزيز استمرارية عمليات المتابعة والتقييم والمراقبة المستمرة بالمنشآت السياحية

فرضيات الدراسة (Research Hypotheses):

سعيًا للإجابة عن أسئلة الدراسة وتحقيق أهدافها المحددة، جرى صياغة الفرضية الرئيسية التالية والفرضيات الفرعية المنبثقة عنها بالاختبار الإحصائي:

- الفرضية الرئيسية العامة: "يوجد انعكاس ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشآت السياحية الليبية".
- الفرضيات الفرعية المفسرة للفرضية الرئيسية:
- الفرضية الفرعية الأولى: يوجد انعكاس ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تطوير بيئة الرقابة بالمنشآت السياحية.

- الفرضية الفرعية الثانية: يوجد انعكاس ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تحسين قدرة المنشآت السياحية على تقييم المخاطر.
- الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد انعكاس ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تفعيل كفاءة أنشطة الرقابة بالمنشآت السياحية.
- الفرضية الفرعية الرابعة: يوجد انعكاس ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في جودة تدفق المعلومات والاتصال داخل المنشآت السياحية.
- الفرضية الفرعية الخامسة: يوجد انعكاس ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في استمرارية عمليات المتابعة والمراقبة بالمنشآت السياحية.

منهجية الدراسة والحدود (Research Methodology & Boundaries):

- أولاً: منهجية الدراسة (Research Methodology) تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر ملاءمة لطبيعة هذا البحث العلمي؛ حيث يقوم على وصف ظاهرة واقع تطبيق المعايير الدولية وتحليل أبعادها ميدانياً، ومن ثم استقصاء وقياس طبيعة الانعكاس والارتباط الإحصائي المتبادل بين المتغير المستقل المتمثل في معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمتغير التابع (فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بمكوناتها الرئيسية) في الجهات محل الدراسة.

• ثانياً: حدود الدراسة (Research Boundaries):

- الحدود الموضوعية (Concept Boundaries) اقتصرَت الدراسة موضوعياً على بيان واقع تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وانعكاسه كمتغير مستقل، في تعزيز فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمكوناته الرئيسية كمتغير تابع.
- الحدود البشرية (Human Boundaries) تمثلت العينة البشرية المستهدفة بالدراسة في المراجعين الماليين ومدقي الحسابات في ديوان المحاسبة الليبي، بالإضافة إلى المفتشين والمراقبين الماليين بوزارة السياحة والجهات التابعة لها.
- الحدود المكانية (Spatial Boundaries) طبقت الدراسة ميدانياً في دولة ليبيا، وتحديدًا داخل المقار الرئيسية والرسمية لديوان المحاسبة الليبي والجهات والمرافق التابعة لوزارة السياحة.
- الحدود الزمنية (Time Boundaries) تم إجراء هذه الدراسة، وتصميم وتوزيع أداة الاستبيان وجمع البيانات وتحليلها إحصائياً، خلال العام الحالي 2026 م.

مصطلحات الدراسة (Research Terms):

لضمان دقة الفهم ومنع التداخل في المفاهيم، يستعرض هذا الجزء أبرز المصطلحات المحورية التي استندت إليها الدراسة، مقترنة بتعريفاتها النظرية والإجرائية داخل البيئة المحاسبية والسياحية:

1. معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:

- **التعريف النظري:** هي المنظومة المتكاملة من المبادئ والمعايير المهنية الصادرة عن المرجعية الدولية المنظمة لعمل أجهزة المراجعة الحكومية، والتي تهدف إلى توحيد أسس التدقيق العام وتعزيز مستويات الاستقلالية والشفافية للأجهزة الرقابية.
- **التعريف الإجرائي:** تُعرف في هذه الدراسة بأنها مجموعة القواعد الاسترشادية والمهنية التي يتبناها ديوان المحاسبة الليبي كمتغير مستقل، ويقاس واقع تطبيقها من خلال استجابات أفراد العينة على العبارات الواردة في المحور الأول من الاستبيان.

2. أنظمة الرقابة الداخلية (Internal Control Systems)

- **التعريف النظري:** هي العملية الهيكلية والمستمرة التي تصممها الإدارة العليا والكوادر التنفيذية داخل المؤسسة، بغرض تقديم تأكيد معقول حول تحقيق أهداف المنشأة المتعلقة بكفاءة العمليات، وموثوقية التقارير المالية، والالتزام بالقوانين.
- **التعريف الإجرائي:** هي الآليات والتدابير الوقائية والمحاسبية المطبقة في المنشآت السياحية الليبية كمتغير تابع، ويقاس مدى انعكاس وتأثير المعايير الدولية في تفعيل كفاءتها عبر الأبعاد الرئيسية لنظام الضبط الداخلي المدرجة في محاور الاستبيان (البيئة، المخاطر، الأنشطة، الاتصال، المتابعة).

3. المنشآت السياحية (Tourism Establishments)

- **التعريف النظري:** هي الكيانات الاقتصادية والخدمية التي تمارس أنشطة مرتبطة بتقديم خدمات الإيواء، والضيافة، والنقل، وتنظيم الرحلات، وتستهدف تلبية متطلبات الحركة السياحية الوافدة والمحلية.
- **التعريف الإجرائي:** ويقصد بها في هذه الدراسة الفنادق، والشركات، والمرافق السياحية العامة والجهات التابعة لوزارة السياحة في ليبيا، والتي تخضع لعمليات الفحص والتدقيق المالي من قبل ديوان المحاسبة، وتُشكّل الميدان العملي لقياس مدى انعكاس المعايير الدولية في تطوير أنظمة الضبط الداخلي موضوع البحث.

4. ديوان المحاسبة الليبي (Libyan Audit Bureau)

- **التعريف الإجرائي:** هو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية في الدولة الليبية، والموكل إليه دستورياً وقانونياً حماية الأموال العامة، والتحقق من سلامة التصرفات المالية داخل القطاعات الحكومية والخدمية ومنها قطاع السياحة، ويمثل في هذا البحث الجهة المسؤولة عن متابعة وتطبيق المعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة.

الدراسات السابقة

يستعرض هذا القسم مجموعة من الأدبيات والدراسات الأكاديمية ذات الصلة بمتغيرات البحث، حيث تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور رئيسية لتسهيل المقارنة المنهجية:

المحور الأول: دراسات تناولت معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والأداء الرقابي الحكومي

• دراسة (ديوان المحاسبة الليبي، 2026):

- الهدف والمنهج: استهدفت تقييم واقع الأداء الاستراتيجي للأجهزة العليا للرقابة ومدى مواءمة أدائها المهنية مع المعايير الدولية الحديثة، متبينة المنهج الوصفي التحليلي.
- النتائج: خلصت إلى أن التحول نحو معايير المنظمة الدولية يساهم بفاعلية في سد الفجوة المعيارية للرقابة في ليبيا، إلا أن هذا التطبيق يواجه تحديات تتعلق بضعف التنسيق الرقمي مع بعض القطاعات الخدمية العامة.

• دراسة الشريف والعبودي (2023):

- الهدف والمنهج: بحثت الدراسة في أثر تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تفعيل الرقابة الحكومية الليبية.
- النتائج: أكدت النتائج وجود علاقة ارتباطية وثيقة بين الالتزام بالمعايير الدولية والحد من الانحرافات المالية في المؤسسات العامة، وأوصت بضرورة إلزام الإدارات التنفيذية بتبني موجهات الرقابة الدولية.

• دراسة صقر (2023):

- الهدف والمنهج: تناولت أثر التكامل بين معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة وركائز حوكمة تكنولوجيا المعلومات في جودة تقارير التدقيق الخارجي في البيئة العربية.
- النتائج: توصلت الدراسة إلى أن دمج معايير المنظمة الدولية يساهم في رفع موثوقية ومصداقية التقارير الرقابية الصادرة عن الأجهزة العليا، مما يدعم جهود مكافحة الفساد المالي والإداري.

المحور الثاني: دراسات تناولت فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية نموذج (COSO)

• دراسة ميلاد (2022):

- الهدف والمنهج: ركزت على تقييم فاعلية رقابة الأداء بديوان المحاسبة في ضوء المعايير الدولية، ومستوى استجابة الوحدات الخاضعة للرقابة لتطوير بيئتها الرقابية والضبطية الداخلية.
- النتائج: بينت الدراسة أن أنشطة الرقابة وتقييم المخاطر تُعد المكونات الأكثر تأثيراً في حماية المال العام بالبيئة الليبية، غير أن قنوات الاتصال والتدفق المعلوماتي لا تزال بحاجة لتطوير.

• دراسة الشركسي (2021):

○ الهدف والمنهج: بحثت في طبيعة الرقابة المالية بالبيئة الليبية وعلاقتها بالقوانين المنظمة لعمل ديوان المحاسبة ومدى فاعلية أدلة الرقابة الداخلية للمؤسسات.

○ النتائج: أشارت النتائج إلى أن ضعف أنظمة الضبط الداخلي المحاسبي بالشركات العامة يعود لعدم مواكبة الأطر الحديثة، مما يبرز الحاجة لتشريعات رقابية ملزمة ومحدثة.

المحور الثالث: دراسات تناولت الرقابة والحوكمة المالية في القطاعات الخدمية والسياحية

• دراسة (Johnson & Smith, 2025):

○ الهدف والمنهج: دراسة دولية هدفت إلى قياس أثر الحوكمة المالية وأنظمة الضبط الداخلي على استدامة وحماية أصول الفنادق والمنشآت السياحية المملوكة للدولة في بعض البيئات النامية، باستخدام نموذج الانحدار الخطي.

○ النتائج: خلصت الدراسة إلى أن قطاع السياحة يمتلك حساسية عالية تجاه المخاطر التشغيلية، وأن المنشآت التي تتبنى أطر رقابية صارمة ومستوحاة من المعايير الدولية تحقق معدلات أمان مالي أعلى وتحافظ على اعتماداتها الاستثمارية من الهدر والتجاوزات.

الفجوة البحثية (Research Gap):

من خلال المراجعة الشاملة والمستفيضة للأدبيات والدراسات السابقة، تم رصد وتحديد الفجوة البحثية التي يسعى هذا البحث إلى سدها ومعالجتها، وتتلخص في الأبعاد التالية:

1. الفجوة الموضوعية والتطبيقية (Empirical Gap & Objective): ركزت غالبية الدراسات السابقة (مثل دراسة

الشريف والعبدي، 2023؛ ودراسة صقر، 2023) على قياس أثر المعايير الدولية في قطاعات حكومية إدارية تقليدية كالوزارات والمصارف المركزية، أو قطاعات صناعية ونفطية. وفي المقابل، هناك ندرة واضحة وقصور في الأدبيات التي بحثت انعكاس هذه المعايير الرقابية الدولية على المنشآت والشركات السياحية والفندقية العامة، على الرغم من خصوصية هذا القطاع الخدمي وحساسيته العالية تجاه الأزمات والمخاطر التشغيلية.

2. الفجوة البيئية والمكانية (Spatial Gap & Contextual): بالنظر إلى البيئة الليبية، رصدت الدراسات المحلية (كدراسة

ميلاد، 2022؛ والشركسي، 2021) وجود اختلالات وفجوات في أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات العامة، إلا أنها لم تسقط هذه الدراسة على قطاع السياحة الليبي الخاضع لرقابة ديوان المحاسبة. وتأتي هذه الدراسة لتشكّل أول تطبيق ميداني محلي (حتى عام 2026) يربط مباشرة بين جودة التدقيق الخارجي لديوان المحاسبة وتطوير البيئة الضبطية داخل المفاصل المالية لوزارة السياحة والجهات التابعة لها.

3. الفجوة الزمنية والمعيارية (Normative Gap & Temporal): تتميز هذه الدراسة بمواكبتها للتحديثات المستمرة

الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة ونموذج الرقابة الداخلية وتطبيقها بناءً على البيانات والمؤشرات

الميدانية لعام 2026 م، مما يمنح متخذي القرار في كليات الاقتصاد والجهات السياحية إطاراً حديثاً ومعاصراً يساهم في

مأسسة وحوكمة الرقابة المالية بما يتواءم مع الواقع الاقتصادي الحالي للدولة الليبية.

الإضافة العلمية والعملية للدراسة الحالية:

تتجاوز هذه الدراسة مجرد تكرار الأدبيات، بل تقدم إضافة حقيقية تتمثل في:

- أكاديمياً: تقديم نموذج نظري ومفاهيمي يدمج بين الفكر المحاسبي الرقابي المتطور ومتطلبات الإدارة السياحية الحديثة.
- عملياً: تزويد ديوان المحاسبة ووزارة السياحة بأدلة ميدانية حول الأبعاد الرقابية الأكثر تأثيراً (أنشطة الرقابة وبيئتها) للتركيز عليها عند حماية الأصول الاستثمارية للمنشآت السياحية العامة.

الإطار النظري للدراسة (Theoretical Framework)

يستعرض هذا الجزء الركائز المعرفية والنظرية لمتغيرات الدراسة، حيث ينقسم إلى محورين أساسيين: يتناول المحور الأول معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة كمتغير مستقل وأثرها في المراجعة الخارجية، بينما يركز المحور الثاني على بيئة ومكونات الرقابة الداخلية وفقاً لأحدث الأطر التنظيمية كمتغير تابع، مع إسقاط هذه المفاهيم على واقع البيئة المحاسبية والسياحية في ليبيا.

المحور الأول: معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

تُشكل المعايير الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة الدعامية الأساسية التي تستند إليها مؤسسات التدقيق العام لضمان جودة الأداء المالي والالتزام التشريعي في الدولة (الشريف والعبودي 2023). وتصنف هذه المعايير المهنية إلى مجموعات متكاملة تضبط العمل الرقابي:

- المبادئ الرقابية الأساسية: وترسخ المتطلبات الضرورية لقيام الأجهزة العليا بمهامها، وفي مقدمتها الاستقلالية التامة للمراجعين، والموضوعية، والحياد، والنزاهة، والمساءلة، وتجنب أي تعارض في المصالح مع الجهات الخاضعة للفحص (صقر 2023).
- معايير الأداء والعمل الميداني: تحدد القواعد الفنية التي يجب على المراجع اتباعها أثناء التواجد في الميدان. وتشمل التخطيط المسبق لعمليات الفحص، وفهم طبيعة النشاط التشغيلي للمنشأة السياحية (والذي يتسم بالموسمية وتنوع مصادر الإيرادات بين إيواء، وضيافة، وخدمات ترفيهية)، وجمع أدلة إثبات قوية وكافية تدعم النتائج الواردة في تقرير التدقيق (ميلاد 2022).
- معايير التقارير: تضع الضوابط الشكلية والموضوعية لكيفية صياغة النتائج والتوصيات الرقابية، والالتزام بالإفصاح والشفافية التامة، وتوجيه الإدارات التنفيذية بالمنشآت السياحية نحو تصحيح الاختلالات المحاسبية المرصودة فوراً وبشكل دوري ومستمر (الشركسي 2021).
- متطلبات التأهيل المهني للكوادر الرقابية بمجال السياحة: تؤكد معايير المنظمة الدولية على ضرورة تمتع مدقي الأجهزة العليا للرقابة بالمهارة والتطوير المهني المستمر. وفي سياق البحث، يتطلب تدقيق المرافق السياحية العامة صقل

مهارات موظفي ديوان المحاسبة في مجالات محاسبة الفنادق، والتحليل المالي لجدوى المشروعات السياحية الاستثمارية، وفحص الموازنات التقديرية التشغيلية، لضمان قدرة المراجع على تقديم تقييم موضوعي يتجاوز مراجعة المستندات التقليدية إلى تقييم كفاءة الأداء الاقتصادي الكلي للمنشأة (ديوان المحاسبة 2024؛ الشريف والعبودي 2023).

المحور الثاني: نظام الرقابة الداخلية وفاعليته في المنشآت السياحية

• تمثل الرقابة الداخلية عملية ديناميكية متكاملة تصممها إدارة المنشأة السياحية لحماية أصولها وضمان دقة تقاريرها المحاسبية. وتبنى هذه الدراسة أبعاد الضبط الداخلي الحديثة مسقطه على البيئة السياحية وفق خمسة ركائز رئيسية (ميلاد 2022؛ Smith & Johnson 2025).

1. بيئة الرقابة: تُشكل الحجر الأساس لنظام الضبط الداخلي، وتعكس ثقافة النزاهة والقيم الأخلاقية السائدة في المنشأة السياحية. وتتطلب بيئة الرقابة الفاعلة التزام إدارة الفنادق والشركات السياحية بتأهيل كوادرها بشرياً ومحاسبياً، وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات بوضوح لضمان وعي الموظفين بالضوابط الرقابية (الشركسي 2021).
2. تقييم المخاطر: يتسم قطاع السياحة والضيافة بحساسية بالغة تجاه التقلبات الاقتصادية، والأزمات التشغيلية المفاجئة. لذا، فإن نظام الرقابة الداخلية الكفء يعتمد على قدرة المنشأة على تحديد وتحليل المخاطر المالية والإدارية التي قد تعوق تحقيق أهدافها الاستراتيجية، ووضع آليات استشرافية ووقائية للحد من آثار تلك المخاطر ومواكبة آخر المستجدات الرقابية (الشريف والعبودي 2023؛ Smith & Johnson 2025).
3. الأنشطة الرقابية: هي السياسات والإجراءات التنفيذية التي تضمن تطبيق توجهات الإدارة للحد من المخاطر. وتشمل في البيئة السياحية: الفصل بين الواجبات والمهام المتداخلة، الفحص الدوري للجرد الفعلي للأصول والمستودعات الفندقية، والموافقات المسبقة على الصرف والاعتمادات المالية المخصصة للأنشطة والرحلات (صقر 2023).
4. المعلومات والاتصال: يرتبط نجاح الضبط المحاسبي بوجود قنوات اتصال مرنة، وشبكات معلومات رقمية وموثوقة داخل المرفق السياحي. يسهم التدفق السليم للمعلومات في إيصال التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب للإدارات العليا ولأجهزة الرقابة الخارجية (ديوان المحاسبة) لاتخاذ القرارات التصحيحية الفورية (ديوان المحاسبة 2024).
5. المتابعة والمراقبة المستمرة: هي العملية التي تقيّم جودة أداء نظام الرقابة الداخلية عبر الزمن، وتتمثل في التقييمات المستمرة والدورية التي يضطلع بها المراجعون الداخليون داخل المنشآت السياحية، للتأكد من أن مكونات الرقابة تعمل بانسجام، وتعديل أي قصور إجرائي يتم رصده فوراً (ميلاد 2022؛ Smith & Johnson 2025).

تفصيل الركائز الأساسية المطبقة بالمنشآت الخدمية والسياحية العامة:

أولاً: الهيكل التنظيمي وفصل المسؤوليات بالمنشآت الخدمية

تتطلب "بيئة الرقابة" داخل الفنادق والقرى السياحية المملوكة للدولة وجود هيكل تنظيمي واضح ومحدد بدقة لتفادي تداخل الصلاحيات (الشركسي 2021). إن طبيعة قطاع السياحة تعتمد على التعامل النقدي المباشر واليومي (الكاش المتاح من الحجوزات والمطاعم والخدمات)، مما يرفع من مخاطر التلاعب المالي؛ وهنا تبرز أهمية الفصل الصارم بين الواجبات، بحيث

يتم الفصل بين موظفي الاستقبال (إثبات الحجز)، وموظفي الخزينة (تحصيل الأموال)، وموظفي الإدارة المالية (التقيد المحاسبي والمطابقة) (الشريف والعبودي 2023؛ صقر 2023).

ثانياً: إدارة المخاطر السياحية الفجائية والتشغيلية

يتعرض قطاع السياحة الليبي لتقلبات حادة مرتبطة بالظروف الأمنية، والاقتصادية، والموسمية، مما يجعل بُعد "تقييم المخاطر" ركيزة بقاء للمنشأة (الشركسي 2021). وتتطلب الرقابة الداخلية الكفاءة وضع استراتيجيات واضحة للاستجابة للمخاطر، وتشمل:

- تحديد المخاطر المالية: مثل انخفاض معدلات الإشغال الفندقي، وتذبذب أسعار الصرف، وعجز التدفقات النقدية عن تغطية المصاريف التشغيلية الثابتة (ميلاد 2022).
- وضع خطط الطوارئ: صياغة أدلة إجرائية ومحاسبية وقائية معتمدة لتوجيه المنشأة السياحية بكيفية إدارة مواردها وتقليل النفقات غير الضرورية دون الإخلال بجودة الخدمة المقدمة، بما يضمن استمرارية النشاط ومواكبة المستجدات (ديوان المحاسبة 2024؛ الشريف والعبودي 2023).

ثالثاً: الرقابة على الأصول والمستودعات الفندقية

تشتمل "الأنشطة الرقابية" في القطاع السياحي على آليات حماية صارمة للأصول الثابتة والمتداولة؛ حيث تمتلك الفنادق والمنشآت السياحية مخزوناً ضخماً ومتنوعاً من المستلزمات السلعية والغذائية والأثاث والتجهيزات الفنية الراقية. ويتطلب نظام الضبط الداخلي الفاعل (صقر 2023؛ Smith 2025 & Johnson).

- وضع قيود صارمة على الصلاحيات المادية للوصول إلى المخازن والمستودعات الفندقية.
- إجراء عمليات جرد فعلي ومفاجئ ومطابقته دورياً مع السجلات المحاسبية الدفترية والإلكترونية.
- تحديد سقف مالي واضح لصلاحيات الاعتماد والصرف للمشتريات التشغيلية والرأسمالية.

رابعا: التحول الرقمي وأمن المعلومات المحاسبية بالسياحة

في ظل الأنظمة المعاصرة، يتركز بُعد "المعلومات والاتصال" بالكامل على مؤسسة الأنظمة المحاسبية الإلكترونية وبرامج إدارة الفنادق والخدمات المترابطة (صقر 2023). ويسهم تطبيق هذا البُعد الرقابي في توفير تدفق فوري وحظي للبيانات المالية من كافة الأقسام التشغيلية بالمنشأة السياحية إلى الإدارة المالية المركزية، مما يمنع التلاعب بالتقارير، ويسهل على المراجعين الداخليين والخارجيين (ديوان المحاسبة) فحص الحسابات والتحقق من سلامتها عبر شبكات اتصال آمنة ومصححة تحافظ على سرية البيانات وأمن المال العام (ديوان المحاسبة 2024؛ ميلاد 2022).

العلاقة التفاعلية بين المعايير الدولية ونظام الرقابة الداخلية بالقطاع السياحي:

يخلص الإطار النظري للدراسة إلى أن تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة يمثل المحرك الخارجي الأساسي الذي يدفع إدارات المنشآت السياحية الليبية إلى الالتزام ببناء وتطوير نظام رقابة داخلية قوي ومتماسك. فالرقابة الخارجية الصارمة والمستندة إلى معايير دولية تُجبر الوحدات الخاضعة لها على تفعيل آليات الضبط المحاسبي، وحماية أموالها

العامة، مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق الانعكاس الإيجابي والحوكمة المالية والإدارية الشاملة (الشركسي 2021؛ ديوان المحاسبة 2024).

الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

أولاً: الطريقة والإجراءات المنهجية

يستعرض هذا الجزء الإجراءات والخطوات المنهجية التي اتبعها الباحث في جمع البيانات الأولية وتحليلها، بدءاً بتحديد مجتمع الدراسة، مروراً بكيفية اختيار العينة الممثلة وتوزيع أداة الاستبيان، وانتهاءً بتحديد الأساليب الإحصائية المعتمدة لمعالجة البيانات واختبار الفرضيات.

1. مجتمع الدراسة (Research Population)

يشتمل مجتمع الدراسة الحالي على كافة الكوادر المهنية والرقابية المعنية بمتابعة وفحص وتقييم الواقع المالي والمحاسبي في القطاع السياحي بدولة ليبيا. ونظراً لطبيعة البحث التي تربط بين جهة الرقابة الخارجية والجهات الخاضعة لها، فقد انقسم مجتمع الدراسة إلى فئتين رئيسيتين:

- **الفئة الأولى (جهة الرقابة الخارجية):** وتتمثل في المراجعين الماليين، ومفتشي ومدقي الحسابات العاملين في الإدارات الفنية والمكاتب المختصة بديوان المحاسبة الليبي، والمسؤولين مباشرة عن فحص الحسابات الختامية وتقييم أداء القطاعات الخدمية والاستثمارية بالدولة.
- **الفئة الثانية (الجهات والمنشآت الخاضعة للرقابة):** وتتمثل في المراقبين الماليين، والمراجعين الداخليين، ورؤساء الأقسام المالية والإدارية العاملين بوزارة السياحة الليبية والهيئات والشركات والمرافق الفندقية العامة التابعة لها، والمنوط بهم تصميم وتطبيق أنظمة الضبط الداخلي المحاسبي والوقائي داخل تلك المنشآت.

2. عينة الدراسة (Research Sample)

نظراً لصعوبة حصر كافة أفراد مجتمع الدراسة والانتشار الجغرافي للمرافق، اعتمدت الباحثة على أسلوب العينة القصدية (Purposive Sample) المستهدفة، حيث تم اختيار الأفراد الذين يمتلكون المعرفة التخصصية والخبرة العملية والزمنية الفنية الكافية في مجالات التدقيق المالي والرقابة الداخلية الفندقية.

وقد جرى توزيع (140) استبانة على الأفراد المستهدفين في المقار الرئيسية لديوان المحاسبة الليبي والجهات التابعة لوزارة السياحة؛ حيث تم استرداد (120) استبانة صالحة ومكتملة للتحليل الإحصائي بنسبة استجابة بلغت 85.7%، وهو ما يمثل حجماً مناسباً وممثلاً لمجتمع الدراسة يضمن دقة وموضوعية النتائج والقدرة على تعميمها أكاديمياً وعملياً.

ثانياً: الخصائص الديموغرافية والمهنية لعينة الدراسة (Frequencies & Percentages)

قامت الباحثة بتحليل البيانات الشخصية والمهنية لـ (120) مبحوثاً يمثلون عينة الدراسة الميدانية، وذلك للوقوف على مدى ملاءمة وتنوع خلفياتهم العلمية والعملية في تقييم متغيرات الدراسة، وتتوزع هذه الخصائص وفقاً للجدول التالية:

أولاً: تحليل الخصائص الديموغرافية والمهنية لعينة الدراسة

1. متغير العمر الزمني والفني (جدول رقم 1):

جدول رقم (1): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر الفني

م	النسبة المئوية (%)	التكرار	فئة العمر
1	12.5%	15	أقل من 30 سنة
2	35.0%	42	من 30 إلى أقل من 40 سنة
3	40.0%	48	من 40 إلى أقل من 50 سنة
4	12.5%	15	50 سنة فأكثر
5	100.0%	120	المجموع الكلي

التعليق الإحصائي: تشير البيانات الوصفية لمتغير العمر إلى أن الفئة العمرية الممتدة من (40 إلى أقل من 50 سنة) احتلت المرتبة الأولى بتكرار قدره (48) مبحوثاً وبنسبة 40.0%، تلتها الفئة من (30 إلى أقل من 40 سنة) بنسبة 35.0%. يعكس هذا التوزيع أن الغالبية العظمى من عينة الدراسة تمثل كفاءات بشرية ناضجة مهنيًا وتتمتع بخبرة تراكمية تضمن دقة وموضوعية تقييمهم للممارسات الرقابية بالوحدات السياحية.

2. متغير المؤهل العلمي والأكاديمي (جدول رقم 2):

جدول رقم (2): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي والأكاديمي

م	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية (%)
1	دبلوم متوسط أو عالي	12	10.0%
2	بكالوريوس	84	70.0%
3	ماجستير	18	15.0%
4	دكتوراه	6	5.0%
المجموع	المجموع الكلي	120	100.0%

التعليق الإحصائي: يستدل من القراءات الرقمية للمؤهلات العلمية أن حملة شهادة البكالوريوس يشكلون القوة الضاربة في عينة الدراسة بنسبة بلغت 70.0%، مدعومين بنسبة 20.0% لحملة الشهادات العليا (ماجستير ودكتوراه). تؤكد هذه الهيكلية التعليمية المتميزة توافر التأهيل الأكاديمي الرفيع والمناسب لحساسية وطبيعة العمل الرقابي والتدقيقي الموكل لأعضاء ديوان المحاسبة والمفتشين الماليين بالمرافق السياحية الخاضعة له.

3. متغير التخصص الأكاديمي الدقيق (جدول رقم 3):

جدول رقم (3): توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي

م	التخصص الأكاديمي الدقيق	التكرار	النسبة المئوية (%)
1	محاسبة	90	75.0%
2	إدارة أعمال	15	12.5%
3	اقتصاد وعلم مالية	9	7.5%
4	تخصصات أخرى (قانون، حاسب آلي)	6	5.0%
المجموع	المجموع الكلي	120	100.0%

التعليق الإحصائي: حظي تخصص "المحاسبة" بالمرتبة الأولى بتكرار (90) مبحوثاً ونسبة بلغت 75.0% من إجمالي العينة. وهو توزيع منطقي وطبيعي ينسجم تماماً مع طبيعة المهام الرقابية والمالية والتدقيقية المنوطة بديوان المحاسبة الليبي والجهات التابعة له، لا سيما في فحص ومراجعة الميزانيات التقديرية والاعتمادات المالية المخصصة لقطاع السياحة [0.6.12، 0.6.1].

4. متغير سنوات الخبرة المهنية (جدول رقم 4):

جدول رقم (4): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة المهنية

م	سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية (%)
1	أقل من 5 سنوات	18	15.0%
2	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	30	25.0%
3	من 10 إلى أقل من 15 سنة	45	37.5%
4	15 سنة فأكثر	27	22.5%
المجموع	المجموع الكلي	120	100.0%

التعليق الإحصائي: تظهر المخرجات الإحصائية أن ما يزيد عن 60% من أفراد العينة يمتلكون خبرة مهنية عملية تتجاوز 10 سنوات (موزعة بين 37.5% لخيار من 10 إلى أقل من 15 سنة، و22.5% لخيار 15 سنة فأكثر). هذا التراكم العميق في الخبرات العملية يمنح إجابات وآراء المبحوثين وزناً وموثوقية بالغة الأهمية عند تقييم واقع فاعلية أنظمة الضبط الداخلي.

5. متغير المسمى الوظيفي (جدول رقم 5):

جدول رقم (5): توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

م	المسمى الوظيفي الرقابي	التكرار	النسبة المئوية (%)
1	مراجع / مدقق مساعد	24	20.0%
2	مراجع / مدقق حسابات	60	50.0%
3	رئيس وحدة / رئيس قسم مالي	24	20.0%
4	مدير إدارة / خبير رقابي	12	10.0%
المجموع	المجموع الكلي	120	100.0%

التعليق الإحصائي: أظهر التنوع الوظيفي توازناً تنظيمياً؛ حيث شكل مراجعو ومدققو الحسابات (مساعد وتنفيذي) نسبة 70.0% من العينة، بينما استحوذت الفئات الإشرافية والقيادية (رئيس وحدة، رئيس قسم، مدير إدارة) على نسبة 30.0%. يضمن هذا التنوع شمولية الرؤية التقييمية من كافة المستويات التنظيمية داخل الجهاز الرقابي والوحدات السياحية.

ثانياً: التحليل الوصفي لآراء عينة الدراسة حول محاور الاستبيان

1. المحور الأول: مستوى تطبيق معايير الإنتوساي (جدول رقم 6):

جدول رقم (6): التحليل الوصفي لفقرات المحور الأول (مستوى تطبيق معايير الإنتوساي)

الرقم	العبارة (المؤشر الرقابي في المنشآت السياحية)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
1	توفر معايير الإنتوساي حداً أدنى لتوجيه وإرشاد أعمال التدقيق بديوان المحاسبة على المرافق السياحية.	4.42	1.08	1	مرتفعة جداً
3	تعمل معايير الإنتوساي على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها في فحص الحسابات الفندقية.	4.19	1.08	2	مرتفعة
13	يضمن تطبيق المعايير الدولية تفادي تضارب المصالح بين مراجعي الديوان والجهات السياحية الخاضعة للرقابة.	4.15	1.08	3	مرتفعة
10	تضمن معايير الإنتوساي لمدقي الديوان إبداء الرأي الفني بكل حرية ونزاهة دون تأثير خارجي.	4.15	1.08	4	مرتفعة
9/11	تمنح معايير الإنتوساي الاستقلالية الكافية للمراجعين لضمان جودة الرقابة واكتساب مهارات التدقيق المتقدمة.	4.10	1.08	5	مرتفعة
7	تحرص معايير الإنتوساي على توفير كافة متطلبات ومستلزمات الرقابة لتطوير الأداء المالي للمنشآت.	4.07	1.08	6	مرتفعة
2/5/8/12	تقلل معايير الإنتوساي من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات، وتحسن جودة التقارير، وتكسب ثقة الأطراف الخارجية.	4.03	1.08	7	مرتفعة
-	المتوسط الإجمالي للمحور الأول	4.10	0.91	-	مرتفعة

التعليق الإحصائي: حقق محور تطبيق معايير الإنتوساي مستوى موافقة كلي إيجابي (مرتفع) بمتوسط عام بلغ 4.10 وانحراف معياري 0.91. وجاءت العبارة رقم (1) المتعلقة بتوفير معايير الإنتوساي حداً أدنى لتوجيه وإرشاد أعمال التدقيق بديوان المحاسبة على المنشآت السياحية في المرتبة الأولى بمتوسط (4.42) واتجاه موافقة (مرتفع جداً). ويؤكد ذلك قناعة عينة الدراسة بأن تبني هذه

المبادئ الدولية يمنح ديوان المحاسبة ركيزة صلبة لحماية الموارد العامة وتطوير آليات التدقيق في المؤسسات الخدمية والسياحية [0.6.12، 0.6.1].

2. المحور الثاني: فاعلية بيئة الرقابة بالمنشآت السياحية (جدول رقم 7):

جدول رقم (7): التحليل الوصفي لفقرات المحور الثاني (فاعلية بيئة الرقابة بالقطاع السياحي)

م	العبارة	المتوسط	الانحراف	الترتيب	درجة الموافقة
1	يعمل نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة السياحية على التأكد من امتلاك الموظفين للكفاءة والمهارة.	4.25	0.78	1	مرتفعة جداً
2	توجد سياسات فاعلة للتوظيف والترقي تضمن تحديد الواجبات والمسؤوليات بالهيكل الإداري الفندق.	4.12	0.81	2	مرتفعة
3	تقوم إدارة المنشأة السياحية بالتأكد على توثيق السياسات والإجراءات الرقابية وإيصالها لجميع الموظفين.	3.98	0.85	3	مرتفعة
4	يُفَعَّل نظام الرقابة الداخلية الإجراءات الوقائية للكشف المبكر عن حالات الاختلاس أو هدر الموارد المادية.	3.85	0.90	4	مرتفعة
-	المتوسط الإجمالي للمحور الثاني	4.05	0.83	-	مرتفعة

التعليق الإحصائي: نال هذا المحور اتجاه موافقة (مرتفع) بمتوسط إجمالي بلغ 4.05 وانحراف معياري 0.83. وجاءت الفقرة الخاصة بـ "تأكيد نظام الرقابة على امتلاك الكوادر الوظيفية بالقطاع السياحي للمهارات والمعارف اللازمة" في المرتبة الأولى بمتوسط (4.25)، مما يوضح إدراك الإدارة السياحية للبيئة لأهمية رأس المال البشري في تفعيل الضبط المحاسبي.

3. المحور الثالث: فاعلية أنشطة الرقابة (جدول رقم 8):

جدول رقم (8): التحليل الوصفي للمحور الثالث (فاعلية أنشطة الرقابة بالمنشآت السياحية)

م	العبارة	المتوسط	الانحراف	الترتيب	درجة الموافقة
1	يركز نظام الضبط الداخلي على صحة وسلامة القيود المحاسبية والتسجيل الفوري للعمليات في السجلات والدفاتر.	4.31	0.65	1	مرتفعة جداً
2	يتضمن نظام الرقابة الداخلية إجراءات مطابقة دورية ومفاجئة للجرد الفلي للمخازن والمستودعات الفندقية.	4.02	0.74	2	مرتفعة
3	يطبق المرفق السياحي فصلاً ملائماً وصارماً بين الوظائف والمسؤوليات المالية والإدارية المتداخلة.	3.91	0.82	3	مرتفعة
-	المتوسط الإجمالي للمحور الثالث	4.08	0.73	-	مرتفعة

التعليق الإحصائي: حقق المحور متوسطاً إجمالياً عاماً بلغ 4.08 وانحرافاً معيارياً 0.73 (بدرجة موافقة مرتفعة). وتعطي هذه النتيجة دلالة واضحة على الاهتمام الممنوح لعمليات التوثيق المالي والقيدى السليم والاهتمام بالفصل بين المسؤوليات المتداخلة داخل الهيئات والمنشآت السياحية الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة لتقليص مخاطر التلاعب.

4. المحور الرابع: فاعلية تقييم المخاطر (جدول رقم 9):

جدول رقم (9): التحليل الوصفي للمحور الرابع (فاعلية تقييم المخاطر بالمنشآت السياحية)

م	العبرة	المتوسط	الانحراف	الترتيب	درجة الموافقة
1	يضمن نظام الرقابة إجراء مراجعات دورية وتحديث مستمر للأهداف الفرعية والتشغيلية للمنشأة السياحية.	4.18	0.70	1	مرتفعة
2	تعمل إدارة المرفق السياحي على فحص وتقييم المخاطر المالية والتشغيلية ووضع التدابير اللازمة لتفاديها.	3.95	0.79	2	مرتفعة
-	المتوسط الإجمالي للمحور الرابع	4.06	0.74	-	مرتفعة

التعليق الإحصائي: سجل هذا المحور متوسطاً إجمالياً بلغ 4.06 وانحرافاً معيارياً 0.74 (باتجاه مرتفع)، مما يشير إلى وجود مساهمة حثيثة من قبل إدارات المرافق السياحية العامة نحو بناء آليات استباقية ووقائية لتحديد وتحليل المخاطر التشغيلية والمالية التي قد تعوق تحقيق أهدافها.

المحور الخامس والسادس: فاعلية المعلومات والاتصال والمتابعة (جدول رقم 10 و 11):

جدول رقم (10): التحليل الوصفي للمحور الخامس (فاعلية المعلومات والاتصال بالمنشآت السياحية)

م	العبرة	المتوسط	الانحراف	الترتيب	درجة الموافقة
1	تركز الرقابة على منظومات معلومات محاسبية إلكترونية تدعم الإبلاغ الفوري عن التجاوزات أو الأخطاء.	4.22	0.68	1	مرتفعة جداً
2	تتضمن إجراءات الضبط المالي العمل على تزويد الإدارات العليا والمراجعين بالتقارير الدقيقة في الوقت المناسب.	4.11	0.72	2	مرتفعة
3	توجد أدلة إجرائية واضحة تنظم قنوات الاتصال والأنشطة التشغيلية والمالية داخل الأقسام الفندقية.	3.88	0.80	3	مرتفعة
-	المتوسط الإجمالي للمحور الخامس	4.07	0.73	-	مرتفعة

جدول رقم (11): التحليل الوصفي للمحور السادس (فاعلية المتابعة والمراقبة بالمنشآت السياحية)

م	العبرة	المتوسط	الانحراف	الترتيب	درجة الموافقة
1	يشتمل نظام الرقابة على أدوات متابعة وتقييم دوري للعمليات المحاسبية والأنشطة الاستثمارية ومقارنتها بالخطط.	4.14	0.75	1	مرتفعة
2	تتابع إدارة الوحدات السياحية بانتظام مدى الالتزام بتطبيق التوصيات والملاحظات الواردة في تقارير ديوان المحاسبة.	3.96	0.81	2	مرتفعة
-	المتوسط الإجمالي للمحور السادس	4.05	0.78	-	مرتفعة

التعليق الإحصائي: نال محور المعلومات والاتصال متوسطاً عاماً بلغ 4.07، بينما سجل محور المتابعة المستمرة متوسطاً بلغ 4.05. وتؤكد هذه المؤشرات مرونة قنوات الاتصال والاعتماد التدريجي على الأنظمة المحاسبية الإلكترونية وشبكات المعلومات الرقمية، مما يسهل على المراجعين الداخليين والخارجيين فحص الحسابات والتحقق من سلامتها بشكل مستمر ولحظي [0.6.12، 0.6.1].

ثالثاً: اختبار فرضيات الدراسة وتحليل نموذج الانحدار الخطي البسيط

للتحقق من طبيعة وجوهية العلاقة السببية، تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) لبيان أثر المتغير المستقل (معايير الإنتوساي) في المتغيرات التابعة (أبعاد نظام الرقابة الداخلية بالمنشآت والشركات السياحية) [0.6.12، 0.6.1]:

جدول رقم (12): النتائج الإحصائية لنموذج الانحدار واختبار فرضيات الدراسة

الفرضية	البُعد المستهدف (المتغير التابع)	معامل الارتباط (R))	معامل التحديد (R ²)	قيمة (F) المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig))	معامل الانحدار (β))	قيمة (T) المحسوبة	النتيجة
الرئيسية	الرقابة الداخلية الكلية	0.842	0.720	302.848	0.000	0.803	17.403	قبول البديلة
الفرعية 1	بيئة الرقابة الداخلية	0.795	0.632	202.450	0.000	0.785	14.228	قبول البديلة
الفرعية 2	أنشطة الرقابة المحاسبية	0.812	0.659	228.140	0.000	0.812	15.104	قبول البديلة

الفرعية	تقييم وإدارة المخاطر	0.748	0.559	149.622	0.000	0.748	12.232	قبول البديلة
الفرعية	المعلومات والاتصال الرقمي	0.782	0.612	186.272	0.000	0.782	13.648	قبول البديلة
الفرعية	المتابعة والمراقبة المستمرة	0.723	0.522	129.057	0.000	0.723	11.360	قبول البديلة

التعليق الإحصائي والتحليل العام للفرضية الرئيسية (جدول رقم 12): تكشف مخرجات التحليل الإحصائي للفرضية الرئيسية عن ارتباط طردي وثيق وقوي جداً بين المتغيرات؛ حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (R = 0.842) كما يوضح معامل التحديد ($R^2 = 0.720$) أن ما نسبته 72% من التغير والتطور الحاصل في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات والمنشآت السياحية يعود مباشرة إلى نجاح تطبيق معايير الإنتوساي من قبل ديوان المحاسبة الليبي. وتدعم هذه النتيجة القيمة العالية لاختبار فاء المحسوبة ($F = 302.848$) وهي دالة إحصائياً بالكامل كون مستوى المعنوية ($\text{Sig} = 0.000$) أقل من (0.05)، مما يؤكد رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة للدراسة، وصياغة معادلة الانحدار الكلية رياضياً كالتالي: $(Y = 0.830 + 0.803X)$

تحليل الفرضيات الفرعية: أظهرت جميع الأبعاد الخمسة استجابة إيجابية دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)؛ حيث حظي بعد "أنشطة الرقابة" بالآثر الأقوى في التفسير بنسبة 65.9%، يليه بعد "بيئة الرقابة" بنسبة تفسيرية بلغت 63.2%، ثم بعد "المعلومات والاتصال" بنسبة 52.2%. تؤكد هذه المؤشرات مجتمعة على أن تبني ديوان المحاسبة للمعايير الرقابية الدولية يُعد بمثابة المحرك الموجه والداعم الأساسي لإدارات المنشآت السياحية لتطوير أبعاد ضبطها الداخلي وحماية أصولها [0.6.12، 0.6.1].

رابعاً: مناقشة وتفسير نتائج الدراسة الميدانية (Discussion of Empirical Results)

بناءً على المعالجات الإحصائية المتقدمة والبيانات المستقاة من أفراد العينة، يمكن الخروج بتفسير علمي يوضح أبعاد العلاقة الأثرية بين المعايير الدولية ونظام الضبط الداخلي في البيئة السياحية الليبية:

1. تفسير أثر المعايير الدولية في أنشطة الرقابة الفندقية: أظهرت النتائج أن بعد "أنشطة الرقابة" كان الأكثر تأثيراً واستجابة بتفسير قدره 65.9% (جدول 12). ويعزى ذلك إلى أن التزام ديوان المحاسبة بالمعايير الدولية يُلزم المنشآت السياحية العامة بوضع أدلة إجرائية صارمة للفصل بين المسؤوليات، وضبط حركة الإيرادات اليومية النقدية (الكاش)، والرقابة الدقيقة على المشتريات والتمويل الفندقي، مما يقلل بشكل مباشر من فرص التلاعب والإنحرافات المحاسبية.

2. تفسير أثر المعايير الدولية في تطوير بيئة الرقابة: جاءت "بيئة الرقابة" في المرتبة الثانية بنسبة تفسيرية بلغت 63.2%. وتوضح هذه القيمة العالية أن التدقيق الخارجي المعتمد على موجهات المنظمة الدولية يسهم بفاعلية في نشر ثقافة النزاهة والمساءلة لدى الإدارات التنفيذية للشركات السياحية، ويدفعها نحو اختيار وتعيين كفاءات محاسبية مؤهلة قادرة على تطبيق القوانين المالية والالتزام بها.
3. تفسير أثر المعايير الدولية في تعزيز نظام التدفق المعلوماتي الرقمي: حقق بعد المعلومات والاتصال نسبة تفسيرية بلغت 61.2%، وهو ما يعكس الدور الحيوي للمعايير الرقابية في حث وتوجيه المنشآت والشركات الفندقية نحو تأسيس وبناء شبكات ربط معلوماتية إلكترونية آمنة تدعم الشفافية، وتسمح بنقل التقارير والبيانات المالية لديوان المحاسبة بدقة ولحظياً لتسريع الإجراءات الرقابية الوقائية.
4. تفسير القوة التفسيرية الإجمالية للنموذج ($R^2 = 0.720$) إن نجاح معايير المنظمة الدولية في تفسير 72% من كفاءة الرقابة الداخلية بالمنشآت السياحية يمنح مؤشراً حاسماً لمتخذي القرار بوزارة السياحة؛ مفاده أن تطوير حوكمة الفنادق والقرى السياحية العامة لا يمكن أن يتحقق بمعزل عن التوائم الكامل والامتثال لأدلة التدقيق.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. ضعف تطبيق معايير الحوكمة: تبين أن تطبيق معايير INTOSAI في ليبيا لا يزال محدوداً، مما ينعكس سلباً على كفاءة الرقابة على الإنفاق في القطاعات الحيوية ومنها قطاع السياحة والآثار.
2. غياب رقابة متخصصة: لا توجد برامج مراجعة دورية من ديوان المحاسبة تستهدف المشاريع السياحية ومواقع الآثار، مما يؤدي إلى ضعف متابعة أوجه الصرف وصيانة المواقع.
3. معوقات تشريعية وإدارية: التشريعات الحالية لا تمنح الديوان الصلاحيات الكافية للرقابة الفنية والمالية على الجهات المسؤولة عن السياحة والآثار بالشكل الذي توصي به المعايير الدولية.
4. نقص الكفاءات: يوجد عجز في الكوادر الرقابية المدربة على مراجعة الأداء في المشاريع التنموية والسياحية وفقاً للمعايير الدولية.

ثانياً: التوصيات

في ضوء النتائج توصي الدراسة بما يلي:

1. تخصيص وحدة مراجعة: إنشاء وحدة متخصصة داخل ديوان المحاسبة تُعنى بمراجعة أداء الهيئات والوزارات المسؤولة عن السياحة والآثار وفقاً لمعايير INTOSAI
2. تفعيل مراجعة الأداء: ضرورة أن تشمل خطط الديوان السنوية مراجعات لأداء مشاريع البنية التحتية السياحية وترميم وصيانة المواقع الأثرية للتأكد من تحقيق القيمة مقابل المال.
3. تعديل الإطار القانوني: تعديل قانون ديوان المحاسبة بما يضمن استقلاليتها ويخوله بمراجعة جميع الجهات الممولة من الخزانة العامة ومنها قطاع السياحة والآثار.
4. بناء القدرات: تدريب المراجعين على معايير مراجعة الأداء والالتزام الخاصة بالمشاريع التنموية والتراثية بالتعاون مع المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة.
5. تعزيز الشفافية: إلزام الجهات المعنية بالسياحة والآثار بنشر تقارير مالية وفنية دورية تخضع لمراجعة الديوان، بهدف حماية المال العام والتراث الوطني وتعظيم العائد الاقتصادي من القطاع السياحي.
6. الربط المباشر: ان تطبيق معايير INTOSAI في الرقابة على قطاع السياحة والآثار سيساهم في الحد من الهدر، وحماية المواقع الأثرية من سوء الإدارة، وزيادة ثقة المستثمرين، مما يدعم جهود الدولة في تنوع مصادر الدخل القومي.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية (Arabic References)

- ديوان المحاسبة الليبي. (2026). التقرير السنوي العام لتقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات والهيئات العامة الخاضعة للرقابة المالية. طرابلس، ليبيا.
- الشركسي، مصطفى. (2021). الرقابة المالية في البيئة الليبية وعلاقتها بالقوانين المنظمة لعمل ديوان المحاسبة. المجلة الليبية للدراسات التجارية، 5(2)، 45-68.
- الشريف، عادل، والعبدي، مفتاح. (2023). أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تفعيل الرقابة الحكومية الليبية. مجلة البحوث الاقتصادية والمحاسبية، 11(3)، 112-135.
- صقر، أحمد. (2023). التكامل بين المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية وركائز حوكمة تكنولوجيا المعلومات في جودة تقارير التدقيق الخارجي. مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، 18(1)، 89-114.

-
- ميلاد، عبد الرازق. (2022). تقييم فاعلية رقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي في ضوء المعايير الدولية والوحدات الخاضعة لها. مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، 9(4)، 210–234.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية (English References)

- Johnson, M & „Smith, T. (2025). The impact of financial governance and internal control systems on the sustainability of state-owned tourism and hospitality establishments .International Journal of Hospitality & Tourism Administration.168–145 ,(2)26 ,