

مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق

وأثره على مستوى الأداء المالي في الشركة العامة للكهرباء في ليبيا خلال الفترة
(2010 - 2002)

- أ. عمر منصور امعقل
- د. عوض أحمد الروياتي

المقدمة:

ظهرت الرقابة على الأعمال منذ قديم الزمن وكان يتولاها صاحب المشروع وذلك بسبب قلة إتساع نطاق العمليات التجارية ، وبعد هذا برزت أهمية مراقبة أعمال العاملين ومحاسبتهم عن أخطائهم نتيجة لأزدياد رأس المال وكبر حجم عمليات المشروعات وزيادة العاملين ، فقبل عام 1500 كانت العمليات والأحداث المالية تسجل وتطابق بواسطة سجلين منفصلين لتحقيق الرقابة على الأعمال المالية ، ومع ظهور الثورة الصناعية فرض بواسطتها ضرورة وجود نظام محاسبة متكامل يمنع التلاعب والإختلاسات وسمي نظام الرقابة خلال تلك الفترة باسم الضبط الداخلي ، وعند بروز الشركات المساهمة عام 1850 تم الإعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري بهذه الشركات .

مع نهاية القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرين، أدى التوسع في استخدام الحاسبات الالكترونية إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية ؛ حيث تساعد أنظمة التشغيل الالكترونية على خلق بيئة تزداد فيها المخالفات والأخطاء ، بالإضافة إلى الأثر السلبي للفيروسات وقرصنة البيانات والمعلومات ، لهذا إزدادت الحاجة إلى نظم رقابية فعالة للحد من حدوث تلك المشاكل التي تحدث في ظل التشغيل الالكتروني (الصحن ، وآخرون ، 2007-2008) .

وإضافة إلى ماسبق فإن الرقابة الداخلية لم تعد مقتصرة على التحقق من صحة التصرفات المالية ومدي الالتزام بالقوانين واللوائح ، فقد امتدت الرقابة لتقوم بفحص وتقييم عناصر الكفاءة والفاعلية إلى جانب تطوير وتحسين أداء الأنشطة التي تتضمنها هذه الشركات ، فوجود نظام فعال للرقابة الداخلية بالشركات يشير إلى أن هناك تخطيط سليم وأداء جيد داخل هذه الشركات ، كما أن التخطيط السليم والأداء الجيد يفقدان جوهرهما إذ لم يتبعهن نظام جيد وفعال للرقابة الداخلية سواء كانت الرقابة أثناء التنفيذ أو بعد الانتهاء من التنفيذ ، فالرقابة سلسلة من ثلاث عناصر متكاملة وهي التخطيط والأداء والرقابة (الصحن ، سرايا ، 1998) .

• مدرسة العلوم المالية والإدارية الأكاديمية الليبية

•• أستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك قسم المحاسبة - جامعة بنغازي

وتعد معرفة نتيجة أداء الشركات من أهم المعلومات التي يحتاجها الملاك والمستثمرون وغيرهم بإعتباره يوضح أداء كل نشاط بالشركة ولكونه له أهمية بالغة فقد تابعه البحث العلمي وحدد مؤشرات قياسه وأفادنا بأن الأداء مرادفاً للكفاءة والفاعلية وشمل الموارد البشرية وجميع موارد الشركة (مزهود، 2001، 85-88).

وحيث أن شركات الكهرباء تلعب دوراً هاماً في دعم وتنمية اقتصاديات الدول، فهي من أهم شركات المنافع العامة اهتمت لبيبا بهذا المجال وشهدت شركة الكهرباء تطوراً معقولاً من الناحية الإدارية والفنية خلال الفترة (2007-2010)، إلا أن ديوان المحاسبة أشار إلى الكثير من المشاكل والصعوبات المرتبطة بالرقابة الداخلية والأداء المالي بالشركة العامة للكهرباء (تقارير ديوان المحاسبة، 2012، 2013).

مشكلة الدراسة وهدفها:

تلعب شركات الكهرباء دوراً هاماً في دعم وتنمية اقتصاديات الدول، ورغم أن قطاع الكهرباء في ليبيا قد شهد تطوراً كبيراً خلال الفترة (2007 - 2010) بشكل عام من الناحية الإدارية والفنية، إلا أنه يعاني من الكثير من المشاكل والصعوبات المرتبطة بالرقابة والأداء.

وقد أشارت الدراسات السابقة التي تناولت أنظمة الرقابة الداخلية إلى قصور واضح في مستوي تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية في كثير من المؤسسات ، حيث بينت بأن عناصر نظام الرقابة الداخلية بالشركات الليبية مطبق بنسبة 43% فقط * (بركات ، 1996) ، كما أشارت دراسة أخرى أن نسبة الشركات النفطية التي تتوفر فيها مقومات المراجعة الداخلية منخفضة (الشركسي ، 2006) .

في نفس السياق، ذكرت التقارير الصادر من ديوان المحاسبة بأن هناك قصور في نظام الرقابة الداخلية بالشركة العامة للكهرباء، فمن خلال فحص تقارير ديوان المحاسبة عن شركة الكهرباء تبين بأن هناك كثيراً من الممارسات يمكن إرجاعها إلى ضعف نظم الرقابة الداخلية وهي :

- عدم قيام الشركة بإعداد تقارير دورية تفيد سير العمل .
- قيام الجمعية العمومية بتعيين مدير تنفيذي رغم عدم اختصاصها بذلك .
- القصور في إعداد الدراسات المالية .
- التأخر في إعداد الميزانيات .(آخر ميزانية معدة للشركة في 2009/12/31) .
- تدني إيرادات الشركة في عام 2012 حيث بلغت نسبة الانخفاض 70% مقارنة بسنة 2010 .
- عدم الاهتمام بقل وتسوية العهد المالية في نهاية السنة. (تقارير ديوان المحاسبة، 2012 ، 2013).

واستناداً إلى ماتوصلت إليه الكثير من الدراسات السابقة بأن هناك خلل في تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية في كثير من المنشآت والشركات، وما أشارت إليه تقارير ديوان المحاسبة لسنة 2012 ، 2013 من مخالفات وملاحظات بالشركة العامة للكهرباء ، فإن الباحثان يعتقدان بأن هذه المخالفات والملاحظات تعكس ضعف أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة وفروعها المختلفة بليبيا.

- وهذا دفع الباحثان إلى الاهتمام بهذه المشكلة ومحاولة دراستها من خلال الأسئلة التالية:
- ما مستوى توفر عناصر الرقابة المحاسبية والإدارية بالشركة العامة للكهرباء وفروعها على مستوى ليبيا خلال فترة الدراسة (2002 - 2010) ؟
 - ما مستوى تطبيق المهام الخاصة بفاعلية نظام الرقابة الداخلية بالشركة العامة للكهرباء وفروعها على مستوى ليبيا خلال فترة الدراسة (2002 - 2010) ؟
 - ما هو مستوى الأداء المالي للشركة العامة للكهرباء وفروعها على مستوى ليبيا خلال فترة الدراسة (2002 - 2010) ؟
 - هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق نظم الرقابة الداخلية بالشركة العامة للكهرباء ومستوى أداء الشركة وفروعها خلال فترة الدراسة (2002 - 2010).
- وبهذا فقد استهدفت الدراسة التعرف على مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة العامة للكهرباء وفروعها في ليبيا وكذلك مستوى أدائها خلال الفترة 2002 - 2010 ، وكذلك التعرف على ما إذا كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالشركة ومستوى أدائها خلال فترة الدراسة .
- وقد أعتمد الباحثان منهج دراسة الحالة والذي يقوم على تحديد وحدة الدراسة وتحديد المشكلة وجمع البيانات من خلال الوثائق والمستندات والمقابلات وتحليلها واستخلاص النتائج العلمية .
- وينبه الباحثان بأن تعميم النتائج مقيد بحالة شركة الكهرباء العامة في ليبيا أو الشركات التي يمكن أن تتوافق خصائصها مع خصائص شركة الكهرباء العامة وحدة الدراسة .
- ولتنفيذ الدراسة تم تقسيمها الى المحاور التالية :

المحور الأول : فاعلية نظم الرقابة الداخلية .

كان يطلق علي مفهوم الرقابة الداخلية قديماً اسم الضبط الداخلي ، وذلك نتيجة لضيق أعمال الرقابة الداخلية ، وقد بين الآلوسي (2003 : 214) بأن نظام الضبط الداخلي خلال تلك الفترة عُرف بأنه " الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل إدارة الحسابات والمالية للمحافظة علي النقدية والموجودات الأخرى والتقليل من الأخطاء إلي الحد الأدنى .

مع مرور الزمن وتطور الحياة الاقتصادية تطور وتوسع مفهوم الرقابة الداخلية ، نتيجة للتطورات والتغيرات التي طرأت علي المؤسسات والشركات ، ومن خلال هذه التطورات ظهرت عدة تعاريف للرقابة الداخلية ، حيث أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام 1949 كتيب عرف فيه الرقابة الداخلية بأنها : " هي الخطة التنظيمية وجميع الطرق والوسائل التي يتبناها المشروع بهدف حماية الأصول

وفحص دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة " (القاضي ، 2010 : 221) .

وعرف معيار التدقيق الدولي رقم (315) لسنة 2007 الرقابة الداخلية بأنها: " هي العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الأخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة ويتبع ذلك إن الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتقليل مخاطر العمل التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف " (جمعة ، 2012 : 205) .

وتهدف الرقابة الداخلية كما ورد في معايير المراجعة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع وسوء الاستخدام ، التأكد من دقة وصحة البيانات المالية ، لكي يتم الاعتماد عليها عند وضع السياسات والقرارات الإدارية ، المراقبة علي استخدام الموارد المتاحة ، رفع وتنمية مستوي الكفاية الإنتاجية للمشروع ، وضع نظام للسلطات والمسئوليات ، بالإضافة إلي تحديد الاختصاصات (المطارنة ، 2006 : 24) .

وتتحقق أهداف الرقابة الداخلية إذا تضمنت ثلاث أنواع من الرقابة وهي الرقابة محاسبية والرقابة الإدارية والضبط داخلي : وجود نظام مصمم بشكل جيد غي كافي لكي يحقق نظام الرقابة الداخلية أهدافه ، لذا فإن فاعلية تطبيق النظام لايفل أهمية عن سلامة تصميمه وتعني الفاعلية درجة النجاح في تحقيق الأنشطة والبرامج للأهداف المحددة ، ويعبر عنها بالمدى المحقق من النتائج المطلوبة ، وبمعني آخر تعرف الفاعلية بمستوى تحقيق الأهداف ، أي ما تم التوصل إليه من الأهداف المحددة مسبقاً ، والأنظمة الرقابية الفعالة هي تلك الأنظمة التي تمنع وقوع الأخطاء والغش وتكون لها القدرة والسرعة في اكتشاف تلك الأخطاء عند وقوعها ، بالإضافة لذلك فإن النظام الرقابي الفعال يحمي أصول وموجودات الشركة ويوفر الدقة في البيانات المالية وإمكانية الاعتماد عليها (المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، 1996 ؛ الصحن ، 2006) .

ويرتكز النظام الرقابي الفعال للشركات الصناعية علي ثلاث متغيرات وهي : (السبوع ، 2011 : 111) .

1- فاعلية وكفاءة الأنشطة الرقابية وهي تعكس المدى الذي يقيس قدرة الشركة على حماية أصولها وموجوداتها ومنع وكشف الأخطاء الجوهرية وغير الجوهرية ، ومنع وكشف المعاملات غير المصرح بها، بالإضافة إلى الاستخدام الأمثل للموارد وإدارة الأصول لتحقيق الأهداف المخطط لها.

2- موثوقية واكتمال ووقنية التقارير المالية : وتتمثل في المدى الذي يقيس اعداد البيانات المالية الواردة في التقارير والقوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها ، وبما يتفق مع المعايير المحاسبية

الدولية ، ومدى قدرة الأنظمة المالية علي توفير بيانات متكاملة وفي وقتها المحدد ودرجة موثوقيتها والاعتماد عليها .

3- الانسجام مع القوانين والتشريعات ذات العلاقة: وتعني مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات واللوائح والأنظمة المتعلقة بالرقابة الداخلية .

وبذلك يرى الباحثان أن وجود الأنظمة الرقابية وتصميمها بشكل جيد غير كافٍ لتحقيق أهدافها، بل لابد من الالتزام بتطبيقها ووضع الإجراءات اللازمة للتحقق من فاعلية عناصرها داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

المحور الثاني: ماهية وتقييم أداء المؤسسات

يتمثل الأداء في مقدرة الشركة على تحقيق أهدافها المتعلقة بالربح والبقاء والنمو باستخدام مواردها المادية والبشرية بكفاءة وفاعلية، كما يوضح الأداء مدى ملائمة الخطط والأهداف المرسومة ومدى قدرة الموارد البشرية لإنجاز المهام المنوطة بها (الفارس، 2010 : 71- 72) ، وقد عرف الأداء بأنه قدرة التنظيم وحساسيته لتحقيق أهدافه .

"a reflection of the ability of the organization and Susceptibility to achieve its objectives" (Eccles 1991 : 131).

وعُرف أيضاً بأنها لكيفية التي يستخدم بها التنظيم موارده البشرية والمالية واستثمار الصورة التي تمكنه من تحقيق أهدافه .

" a reflection of how the Organization uses its financial and human resources and exploitation of the image that makes it able to achieve its goals (Al-basheer ، Shawaqfeh & Mathani , 2015: 70) .

كما عرف بأنه قدرة التنظيم لتحقيق أهداف طويلة الأجل.

"the ability of the organization to achieve its long-term objectives " (Miller & Bromiley, 757 :1990).

وحيث أن نجاح المؤسسات المختلفة يرتبط بمستويات الأداء، لذا فإن المؤسسات مطالبة بتقييم أدائها بين الحين والآخر للتعرف على قدرتها على تحقيق أهدافها.

ويعتبر تقييم الأداء من أقدم الأنشطة الاقتصادية، حيث كان بمثابة الشريان الرئيسي والمتحكم بسلوك الشركات لكي تحقق أهدافها بكفاءة وفاعلية، فالشركات المتقدمة والمتطورة عرفت بأدائها المتميز في الأعمال من خلال انجازاتها ونتائجها الباهرة والمزدهرة (الفيتوري، 2009) .

كما يعتبر تقييم الأداء ضرورة من الضرورات الذي تنادي به الإدارات الحديثة باعتباره أحد الوسائل المساعدة في تحقيق العدالة المهنية بين العاملين، بالإضافة إلى رفع كفاءة الجهاز الإداري، فالتقييم في الإدارات الحديثة يعتبر وسيلة بهدف وضع الشخص المناسب في المكان المناسب (العتيبي ، 2011) .

ويسعى تقييم الأداء إلى تحقيق الأهداف التالية: (ياسين ، 1999: 39)

- 1- تحقيق نوع من النمطية والتوافق بين أداء العاملين .
- 2- تحقيق نوع من النمطية والتوافق علي مستوي السلعة أو الخدمة المقدمة .
- 3- الحد من السرقات والاختلاسات وضياع أموال وأصول الشركة .
- 4- تحديد مقدار من السلطة للمسؤولين وتحديد طبيعة أعمالهم .
- 5- قياس الأداء الفعلي أو مستوي الانجاز الفعلي .
- 6- توجيه أداء الأفراد وتحفيزهم .
- 7- إجراء مقارنات للتعرف علي أداء الشركة .
- 8- التأكد من أن الشركة تتجه نحو تحقيق هدفها المخطط له مسبقاً

وتلجأ المؤسسات إلى استخدام العديد من الوسائل والنماذج الكمية لتقييم أدائها ومن أهمها :

1- مؤشرات قياس الأداء التقليدية : وتتضمن مؤشرات الإنتاجية التي تستخدم لقياس كفاءة عناصر الإنتاج المستخدمة في العملية الإنتاجية ، كإنتاجية العامل وإنتاجية رأس المال ، كما تتضمن المؤشرات المالية والتي من أهمها ؛ مؤشرات السيولة والتي تقيس سيولة المنشأة وقدرتها على سداد التزاماتها ، كنسبة التداول والنسبة السريعة ، وكذلك مؤشرات تحليل النشاط ومن أهمها معدل دوران المخزون ، متوسط فترة التحصيل ، متوسط فترة السداد ، ومعدل دوران الأصول والأصول الثابتة ، كما تشمل مؤشرات المديونية والتي تقيس وضع الشركة من ناحية التمويل بالديون ومن أهمها ؛ نسب الاقتراض ونسب حقوق الملكية إلى الأصول الثابتة . كما تتضمن مؤشرات قياس الأداء التقليدية مؤشرات الربحية والتي تقيس قدرة الشركة على تحقيق الإرباح ومن أهم هذه المؤشرات ؛ هامش الربح التشغيلي ، معدل العائد على الأصول ، العائد على حقوق الملكية ، مؤشرات النمو .

2- مؤشرات قياس الأداء الحديثة : وتتضمن عدد من النماذج ومن أهمها ؛ بطاقة الأداء المتوازن ؛ ، وهي أداة تقييمية تهدف إلى الربط ما بين المؤشرات المالية و الربح من ناحية وما بين الأعمال المنفذة اليومية المتعلقة بالأداء داخل الشركة والأعمال المخططة المستقبلية من ناحية أخرى ، أي أن بطاقة الأداء المتوازن تربط ما بين الرقابة مالية والتشغيلية قصيرة الأجل والإستراتيجية المستقبلية طويلة الأجل لدراسة مدي أثارها علي تنمية المستقبل .

ولتقييم الأداء المتوازن يوجد أربعة مناظير للأداء وهي : (جودة ، 2008 : 278 - 279)

- المنظور المالي : ويعكس هذا المنظور مايتطلبه الملاك من مؤسستهم .
- منظور العملاء : يتمثل في تلك السياسات والإجراءات المتعلقة باحتياجات العملاء ، من خلال سرعة الاستجابة لطلبهم وتلبية توقعاتهم بالجودة المطلوبة .

- منظور العمليات الداخلية: ويهدف هذا المنظور إلى تحديد مدى قدرة المؤسسة للتفوق والمنافسة على المؤسسات الأخرى.
 - منظور التعلم والنمو: يهتم هذا المنظور بالاستثمار في الموارد البشرية بقصد رفع مستوى الأداء والمقاييس المستخدمة.
- وتمر عملية تقييم الأداء بأربعة مراحل يأتي في مقدمتها تحديد الأهداف ، حيث يتم وضع الأهداف الرئيسية للشركة وكذلك الأهداف الفرعية (الصحن ، سرايا ، 1998) ، ويأتي ما بعدها مرحلة وضع معايير الأداء ، وتختلف هذه المعايير باختلاف نشاط الشركات وسياساتها الداخلية (بعيرة ، 1998) وتتمثل المرحلة الثالثة من تقييم الأداء في قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير الموضوعية وتتجح هذه المرحلة إذا كانت معايير الأداء كمية ، أما المعيار الوصفي فإنه لا يساعد على نجاح هذه المرحلة بشكل كبير (محمود وآخرون ، 2011) ، وتأتي الإجراءات التصحيحية في المرحلة الرابعة لتقييم الأداء ، وتهتم هذه المرحلة بالبحث عن مسببات انحراف الأداء الفعلي عن المخطط والبحث عن الأساليب اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات وخاصته الانحرافات السلبية .

المحور الثالث: العلاقة بين الرقابة الداخلية والأداء

تهدف الرقابة الداخلية إلى تحقيق كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية في الشركة عن طريق الاستغلال والتوجيه الأمثل للموارد المتاحة المادية منها والبشرية الأمر الذي ينعكس على أداء الشركات إيجابياً ، وبذلك فإن الرقابة الداخلية ترتبط بشكل واضح بأداء الشركات (ذنيبات ، كفوس ، 2012 : 35) ، فالرقابة والأداء وجهان لا يمكن فصلهما عن بعضهما ، إلا أن هذا الارتباط يختلف من حيث تحديد الموقع لكل منهما ؛ فالرقابة تعني ملاحظة الأداء الفعلي ومقارنته مع المخطط له ومحاولة معالجة الانحرافات الناتجة للوصول إلى الأهداف ، فهي عملية ديناميكية تهتم بالتشغيل اليومي . أما تقييم الأداء فيأتي دوره بعد انتهاء الأداء الفعلي ومعرفة نتائجه فهو يركز على النتائج في نهاية الفترة وليس على التشغيل اليومي (أبو الحسن، 1995؛ شيتور، 2013)

وقد تناولت الكثير من الدراسات العربية والأجنبية علاقة الرقابة الداخلية بالأداء، حيث بينت دراسة ماجد (2006) التي استهدفت التعرف على اثر فاعلية الرقابة الداخلية المالية على الأداء المالي للمؤسسات في الأردن أن التشريعات السليمة والكوادر الجيدة والمؤهلة تؤثر إيجابياً في الأداء المالي .

وتوصلت دراسة سعاد (2008) التي استهدفت التعرف على دور الرقابة والمراجعة الداخلية في تقييم وتحسين مستوى الأداء في المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز في الجزائر إلى أن المراجعة الداخلية تساهم في تحسين مستوى الأداء المالي.

واهتمت دراسة السبوع (2011) بمدى تطور هياكل الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها في تحقيق أهدافها في الشركات الصناعية وتوصلت إلى وجود أثر للرقابة الداخلية في تحقيق أهداف هذه الشركات .

كما توصلت دراسة كفوس (2012) والتي اهتمت بمقومات الرقابة الداخلية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الأردنية إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مقومات الرقابة الداخلية والأداء المالي .

وتوصل العازمي (2012) في دراسته عن دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية في الكويت ، إلى وجود علاقة بين هيكل الرقابة الداخلية وأهداف الشركة المالية والتشغيلية .

كما اهتمت دراسة عياش (2014) بتقويم أنظمة الرقابة الداخلية وعلاقتها برفع كفاءة الأداء في شركات الاتصالات اليمنية ، وتوصلت إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين هذين المتغيرين .

في حين اهتمت دراسة عز الدين (2015) بأثر فاعلية الرقابة الداخلية على أداء المدقق في الجامعات الأردنية ، وتوصلت إلى وجود هذه العلاقة .

كما توصل السامرائي (2016) في دراسة عن أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين .

وبذلك يمكن القول أن معظم الدراسات التي تمت في البيئة العربية توصلت إلى وجود علاقة بين نظم الرقابة ومتغيرات الأداء المالي ، إلا أن القول بوجود هذه العلاقة في الشركات في البيئة الليبية يتطلب تطبيق هذه الدراسة في البيئة المحلية وهذا ما يتناوله المحور الأخير من الورقة .

المحور الرابع : وحدة الدراسة والدراسة الميدانية ونتائجها

لإجراء الدراسة التطبيقية لابد من التعرف على وحدة الدراسة، والمتمثلة في الشركة العامة للكهرباء ومنهجية الدراسة ونتائجها على النحو التالي:

أولاً : الشركة العامة للكهرباء :

تم إنشاء الشركة العامة للكهرباء في ليبيا بموجب القانون رقم (17) لسنة 1984 م الصادر من اللجنة الشعبية العامة في ذلك الوقت باعتبارها الشركة الممثلة لقطاع الكهرباء بليبيا ، وتم إصدار نظامها الأساسي علي أن تكون شركة مساهمة تتمتع بجنسيتها الليبية ولها شخصيتها الاعتبارية وتخضع لإشراف اللجنة الشعبية العامة للكهرباء وينص القرار علي أن يكون اسم الشركة هو (الشركة العامة للكهرباء) ويكون مركزها القانوني في العاصمة طرابلس ويجوز بقرار من اللجنة الشعبية العامة للكهرباء إنشاء فروع لها في باقي أرجاء ليبيا ، ومدتها القانونية 25 عام تمدد بقرار من اللجنة الشعبية العامة ويتحدد رأس مال الشركة بموجب ماتملكه من موجودات علي أن يقسم علي عدد من الأسهم قيمة كل منها 100 دينار علي أن تكون جميع الأسهم مملوكة للدولة الليبية (قرار الإنشاء رقم 17 ، 1984) .

ثانياً : طبيعة النظم الرقابية بالشركة وفروعها

مرت النظم الرقابية بالشركة العامة للكهرباء بعدد من المراحل التطويرية .

خلال الفترة من عام 1993 حتى عام 2003 اعتمدت الشركة العامة للكهرباء على المهام والاختصاصات المتعلقة بالنظم الرقابية الواردة في القرار رقم (91) لسنة 1993 ، حيث أن السلطة التي تمارس الرقابة الداخلية في هذه الفترة مدرجة في الهيكل التنظيمي للشركة تحت مسمى إدارة المراجعة والتفتيش الداخلي ، ولم تقم الشركة العامة للكهرباء بإدخال تعديلات خلال الفترة من صدور القرار إلى عام 2003 على النظم الرقابية الداخلية ، بالرغم من التطورات التي تحتاجها البيئة الداخلية وتتادي بها البحوث العلمية ، إلا أن الشركة العامة للكهرباء استمرت تمارس وظائفها الرقابية بنفس القرار، ومن ضمن ما نصت عليه البنود الواردة بالقرار، أن إدارة المراجعة والتفتيش الداخلي تمارس مهامها من خلال دائرتين اثنتين وهما دائرة المراجعة الداخلية ودائرة التفتيش الداخلي (قرار اللجنة الشعبية العامة رقم 91 ، 1993) ، وفي عام 2003 أصدرت الشركة العامة للكهرباء القرار رقم (1383) والذي ينص على إنشاء الإدارة العامة للرقابة الداخلية والمتابعة ، حيث تمارس هذه الإدارة مهامها من خلال ، إدارة التفتيش الإداري والمتابعة ، وإدارة التفتيش الفني ، دائرة التحقيقات والشكاوي ، دائرة الشؤون الإدارية ، إدارة المراجعة الداخلية .

في الفترة (2003 – 2008) تطور نطاق عمل المراجع الداخلي في الشركة ، حيث كان المراجع الداخلي قبل هذه الفترة يقوم بمراجعة شاملة وتفصيلية في جميع إدارات الشركة دون تحديد إدارة معينة ، فالمراجع الذي تقع على عاتقه مسئولية فحص ومراجعة بند المصروفات قد يكون هو نفسه من يقوم بفحص الإيرادات ، إلا انه بعد عام (2003) أصبح المراجع الداخلي مسئول على المهام المحددة له من قبل إدارته للكشف السريع عن الأخطاء والتعمق في فحص ومراجعة مستندات الإدارة المسئول عنها ، وذلك نظراً لكبر حجم إدارات الشركة ، فعملية فحص بند المصروفات خلال هذه الفترة يتم فحصها من قبل دائرتين ، وهما دائرة المراجعة قبل الصرف ودائرة المراجعة بعد الصرف ولكل دائرة المراجع المختص بمراجعة أعمالها (القرار 1383 ، 2003) .

في عام 2009 أصدرت اللجنة الشعبية العامة للكهرباء والمياه القرار رقم (1222) ، وأصبحت الرقابة الداخلية من ناحية مفهومها وتقسيمها الإداري ترأس الهرم الإداري للسلطات الرقابية داخل الشركة ، حيث تم إضافة إدارات جديدة تمارس مهام الرقابة عند صدور هذا القرار، مع توسع أعمال دائرة التفتيش المالي وتحويلها إلى إدارة التفتيش المالي ، وذلك بالإضافة للإدارات السابق ذكرها خلال مراحل تطور الرقابة الداخلية في الشركة العامة للكهرباء ، ومن الإدارات الجديدة ، إدارة التفتيش المالي ، إدارة التفتيش على المشروعات ، إدارة التفتيش على المعلومات ونظم التحكم ، دائرة التخطيط الرقابي والتوثيق .

وبالنسبة لإدارة المراجعة الداخلية خلال الفترة (2009- 2010) توسع نطاق عمل إدارة المراجعة الداخلية وتم التعمق في مراجعة أعمال الإدارات المختلفة ، وذلك بفتح مكاتب جديدة للفحص المتعمق لبند المصروفات .

مما سبق ، نلاحظ أن سلطة الرقابة الداخلية مرت بثلاث مراحل ، تطورت من خلالها الإدارة الرقابية وطاقمها الإداري والفني وتوسعت أعمالها واختصاصاتها ، وذلك من خلال فتح أقسام وإدارات ومكاتب جديدة تمارس الرقابة داخل الشركة ، وأصبح عمل المراجع الداخلي محددًا طبقاً لمراجعة إدارته محل الفحص وذلك للوصول الى الأهداف المعقولة والمنطقية التي تسعى إدارة الشركة لتحقيقها (قرار اللجنة الشعبية العامة للكهرباء والمياه رقم 1222 ، 2009) .

ثالثاً : منهجية الدراسة .

اعتمد البحث منهج دراسة الحالة لإجراء هذه الدراسة ، ويعتبر هذا المنهج هو الأنسب لدراسة هذه المشكلة ، فمنهج دراسة الحالة يهدف إلى جمع جميع البيانات المتعلقة بوحدة معينة سواء كانت فرد أو مجموعة أفراد أو شركة أو مؤسسة بهدف التعمق في دراسة هذه المشكلة وجمع معلومات كثيرة عنها وهذا من الصعب الحصول عليه بإتباع المناهج الأخرى.

وفي دراسة الحالة يفضل استخدام أدوات الملاحظة ، أو المقابلة ، أو الوثائق للحصول على المعلومات (صابر ؛ خفاجة 2002 : 97 - 98) ، وقد ركز الباحثان على الوثائق الصادرة من الشركة العامة للكهرباء وبالخصوص القوائم والتقارير المالية وعدد من القرارات والهيكل التنظيمي والعمالة ، كما استخدم الباحثان المقابلة للحصول على المعلومات المطلوبة للدراسة من رؤساء أقسام ومكاتب المراجعة ورؤساء الأقسام المالية بالشركة وفروعها ، حيث تم طرح مجموعة من الأسئلة وإعطاء المبحوث حرية الإجابة للحصول على معلومات دقيقة وغير متحيزة .

اعتمد البحث على برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS) لتحليل البيانات والمعلومات المجمع من الوثائق ومن المشاركين في الدراسة من خلال المقابلة الهيكلية ، حيث استخدم الباحثان أساليب الإحصاء الوصفي ؛ كالتكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية ، كما استخدم الإحصاء الاستدلالي من خلال اختبار (T) لعينة واحدة (One Sample T- Test) .

رابعاً: تحليل بيانات ومعلومات الدراسة:

1- خصائص المشاركين في الدراسة:

شارك في الدراسة 25 موظف بالشركة العامة للكهرباء منهم 52% رؤساء الأقسام المالية ونسبة 48% رؤساء أقسام ومكاتب المراجعة، ومعظم المشاركين وبنسبة 84% لا يقل تأهيلهم عن دبلوم عالي ، كما تبين من تحليل خصائص المشاركين أن المحاسبين لا تقل نسبة مشاركتهم عن 76% ، أما من

حيث الخبرة فقد تبين أن أغلبية المشاركين وبنسبة 72% لا تقل عن 15 سنة ، وهذه النتائج ترفع من مستوى الثقة في المعلومات المتحصل عليها ويمكن الاعتماد عليها في تنفيذ الدراسة الميدانية .

2- الإجابة على أسئلة الدراسة :

تضمنت هذه الدراسة أربعة أسئلة رئيسية يتبعها عدد من الأسئلة الفرعية، وجاءت الإجابة عن أسئلة الدراسة على النحو التالي.

أ- الإجابة عن السؤال الرئيسي الأول للدراسة.

اهتم السؤال الرئيسي الأول بتحديد مستوى توفر عناصر الرقابة المحاسبية والإدارية بالشركة العامة للكهرباء وفروعها على مستوى ليبيا خلال فترة الدراسة (2002-2010) .
ومن خلال تحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها في الجدول رقم (1) ، تبين بأن نسبة 69% من المشاركين يرون بأن عناصر الرقابة الداخلية تتوفر بنظام الرقابة الداخلية الموجود بالشركة ، إلا أن 31% من المشاركين يرون خلاف ذلك ، وبالرغم من موافقة أغلبية المشاركين على توفر عناصر نظام الرقابة الداخلية بالشركة ، إلا أن المشاركين بينوا بأن عدد من العناصر تتوفر بمستوى ضعيف أو غير متكامل ومن بين هذه العناصر :

- عدم إثبات عمليات الشركة المالية في الدفاتر والسجلات أولاً بأول .
- عدم إعداد التقارير والقوائم المالية في مواعيدها المقررة .
- عدم توفر محاسبين ومراجعين مؤهلين .
- عدم وجود سياسة متابعة الجرد المفاجئ للأصول المختلفة .

كما أن هناك بعض عناصر الرقابة الداخلية لا تحظى بمستوى تأييد عالٍ من قبل المشاركين من حيث تواجدها في نظام الرقابة الداخلية بالشركة ، وتوجد نسبة ليست بالقليلة ترى عدم توفرها وهذه العناصر تتمثل في الآتي :

- النظام المحاسبي لا يتضمن تحديد الواجبات والفصل بين الوظائف بمستوى تأييد 44% .
 - عدم توفر رقابة جيدة على التشغيل الالكتروني بمستوى تأييد 36% .
- وعليه فإن توفر عناصر نظام الرقابة الداخلية بالشركة العامة للكهرباء بشكل متكامل لم يتحقق ، أي أن جزء من عناصر نظام الرقابة الداخلية بالشركة لا تعمل .

الجدول رقم (1) إجابات المشاركين حول التحقق من وجود عناصر الرقابة الداخلية بالشركة العامة للكهرباء

م	الفقرات		التكرارات		النسبة المئوية	
	لا	نعم	لا	نعم	لا	نعم
1	25	-	25	100%	-	-
2	19	6	19	76%	24%	-
أي من العناصر التالية تتواجد في النظام المحاسبي بشركتكم أو فروعها						
3	24	1	24	96%	4%	-
4	22	3	22	88%	12%	-
5	23	2	23	92%	8%	-
6	6	19	6	24%	76%	-
7	24	1	24	96%	4%	-
8	20	5	20	80%	20%	-
9	1	24	1	4%	96%	-
10	25	-	25	100%	-	-
11	12	13	12	48%	52%	-
12	14	11	14	56%	44%	-
13	16	9	16	64%	36%	-
14	10	15	10	40%	60%	-
	241	109	241	69%	31%	-

ب- الإجابة على السؤال الثاني للدراسة :

تبين من نتائج الدراسة الموضحة في الجدول رقم (2) أن تطبيق المهام الخاصة بفاعلية نظام الرقابة الداخلية تظهر بشكل منخفض ، حيث أن المتوسط الحسابي لتطبيق هذه المهام لم يتجاوز 2.13 وهو أصغر من المتوسط النظري (3 نقاط) ، بل أن معظم المهام التي كان يجب أن تنفذها الشركة لتفعيل تطبيق الرقابة الداخلية كان الإهتمام بها منخفض جداً ، ومن خلال 28 مهمة لم تهتم الشركة إلا بمهمتين فقط وهما :

- إهتمام الشركة بالتقارير الدورية للتحقق من فاعلية نظام الرقابة الداخلية .
- التحقق من إجراءات الرقابة على الإيرادات .

إلا أن هاتين المهمتين لم تحقق الهدف منها ، لأن الشركة تقوم بالتحقق من فاعلية نظام الرقابة على فترات متباعدة تزيد عن سنة ، وكذلك الحال بالنسبة للتحقق من إجراءات الرقابة على الإيرادات .
وخلاصة القول ، أن نظام الرقابة الداخلية بالشركة العامة للكهرباء غير فعال .

الجدول رقم (2) مستوى تطبيق المهام الخاصة بفاعلية نظام الرقابة الداخلية بالشركة وفقاً لردود المشاركين في الدراسة

م	العبرة	شهرياً	ربع سنوي	نصف سنوي	سنوياً	على فترات تزيد عن سنة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الأهمية
مدى قيام إدارة الشركة عن طريق دوائرها بالمهام التالية										
1	التحقق من فاعلية نظام الرقابة الداخلية	ت	5	-	-	20	1.600	1.22	20	منخفض جداً
		%	20	-	-	80				
2	متابعة تطبيق فصل لوظائف وتحديد الواجبات والمسؤوليات	ت	-	-	-	23	1.32	1.11	24	منخفض جداً
		%	-	-	-	92				
3	تقدم إدارة المراجعة الداخلية أو التفتيش تقارير عن تطبيق عناصر الرقابة الداخلية على الإيرادات للإدارة العليا	ت	11	-	-	10	2.96	1.67	5	متوسط
		%	16	-	-	40				
4	التحقق من تطبيق إجراءات الرقابة على المصروفات	ت	10	2	-	9	3.00	1.61	4	متوسط
		%	40	8	-	36				
5	التحقق من تطبيق إجراءات الرقابة على المصروفات الرأسمالية	ت	10	3	2	8	2.84	1.46	6	متوسط
		%	40	12	8	32				
6	متابعة مستويات الدخل (الخسارة) في نشاط الشركة واعداد التقارير اللازمة للإدارة العليا لاتخاذ ما يلزم من إجراءات	ت	2	2	3	17	1.68	1.18	19	منخفض جداً
		%	8	8	8	68				
7	الجرد المفاجئ للخزينة وحسابات المصارف للتأكد من سلامة	ت	1	-	14	9	1.84	0.94	16	منخفض
		%	4	-	56	36				

										أرصدتها وعدم استغلالها للإغراض الخاصة أو الاختلاس	
منخفض جداً	18	0.46	1.72	7	18	-	-	-	ت	الجرد المفاجئ للمخازن للتأكد من سلامة المخزون وسلامة إجراءات الصرف وعدم تعرض المخزون للاستيلاء أو السرقة	8
				28	72	-	-	-	%		
منخفض جداً	18	0.46	1.72	7	18	-	-	-	ت	الجرد المفاجئ للأصول الثابتة للشركة وبالأخص السيارات للتأكد من وجودها وسلامتها لأداء مهامها	9
				28	72	-	-	-	%		
منخفض جداً	23	0.58	1.44	15	9	1	-	-	ت	الجرد المفاجئ للمعدات والأجهزة بالشركة لضمان وجودها وسلامتها للتشغيل والاستخدام	10
				60	36	4	-	-	%		
منخفض جداً	22	1.19	1.52	20	1	2	-	2	ت	متابعة أصول الشركة التشغيلية كالمحطات والمحولات وغيرها	11
				80	4	8	-	8	%		

م	العبارة	شهرياً	ربع سنوي	نصف سنوياً	سنوي	على فترات تزيد عن سنة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الأهمية
12	تقديم تقرير للإدارة العليا عن طريق المراجعة الداخلية عن التدفقات النقدية الداخلة	ت	1	3	-	1	1.56	1.23	21	منخفض جداً
		%	4	12	-	4				
13	تقديم تقرير للإدارة العليا عن طريق المراجعة الداخلية عن التدفقات النقدية الخارجة	ت	3	3	2	-	2.00	1.55	14	منخفض
		%	12	12	8	-				
14	تقديم تقرير للإدارة العليا يبين مدى تناسب التدفقات الخارجة مع التدفقات الداخلة	ت	-	4	2	1	1.68	1.18	19	منخفض جداً
		%	-	16	8	4				
15	متابعة سيولة الشركة بين الحين والآخر وتقديم تقارير دورية	ت	1	4	3	1	1.92	1.35	15	منخفض
		%	4	16	12	4				
16	متابعة مستويات الأداء المالي والإداري بالشركة	ت	2	2	-	1	1.60	1.32	20	منخفض جداً
		%	8	8	-	4				
17	اعداد تقارير دورية عن مستويات الأداء تقدم للإدارة العليا	ت	-	5	2	-	1.76	1.27	17	منخفض جداً
		%	-	20	8	-				
18	متابعة أعمال الإدارات المختلفة بالشركة ومنافسة التجاوزات والأخطاء وتحديد المسببات	ت	1	10	1	-	2.44	1.57	9	منخفض
		%	4	40	4	-				
19	متابعة التقارير المقدمة للإدارة العليا والتحقق من التزام الإدارات بمعالجة أوجه القصور	ت	-	4	1	-	1.56	1.17	21	منخفض جداً
		%	-	16	4	-				
20		ت	1	15	1	-	3.04	1.46	3	متوسط

										اعداد تقارير دورية بنتائج فحص أعمال الإدارات المختلفة وتقديمها للإدارة العليا لمناقشتها وإيجاد الحلول	
				32	-	4	60	4	%		
منخفض	12	1.03	2.16	7	11	3	4	-	ت	متابعة منظومة تحصيل	21
				28	44	12	16	-	%	استهلاك الكهرباء من العملاء	
مستوى الأهمية	ترتيب أهمية الفقرة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	أخرى	من خلال قدرة الشركة على تقديم خدماتها	من خلال الحالة المالية	من خلال التقارير الدورية	بإجراء اختبارات على تطبيق النظام		العبارة	م
مرتفع	2	1.12	3.44	4	-	2	19	-	ت	كيف تتم عملية التحقق من فاعلية نظام الرقابة الداخلية	22
				16	-	8	76	-	%		
منخفض	11	0.46	2.28	أخرى	من خلال بروز الأخطاء والتزوير	من خلال قرارات التكليف	من خلال التقارير الدورية	من خلال اختبار واجبات الموظف		التحقق من توفر عنصر فصل الوظائف وتحديد الواجبات والمسئوليات	23
				18	7	-	-		ت		
				-	72	28	-	-	%		

ج- الإجابة على السؤال الثالث للدراسة :

م	العبرة	متابعة عمليات الإيرادات	متابعة عمليات التحصيل	متابعة عمليات إيداع الإيرادات أولاً بأول	تحقيق مستوى جيد من الإيرادات	أخرى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الأهمية
24	التحقق من تطبيق إجراءات الرقابة على الإيرادات	10	5	7	2	1	3.84	1.18	1	مرتفع
		40 %	20	28	8	4				
25	تبين تقارير إدارة المراجعة أو التفتيش مستويات التغيير في الإيرادات وأسبابها	دائماً	عادةً	أحياناً	نادراً	مطلقاً	2.48	1.66	8	منخفض
		3	8	-	1	13				
		12 %	32	-	4	52				
26	تبين تقارير إدارة المراجعة مستوى تطبيق عناصر الرقابة الداخلية على المصروفات	1	9	1	2	12	2.40	1.50	10	منخفض
		4 %	36	4	8	48				
27	تبين تقارير المراجعة الداخلية أو التفتيش التغيير في المصروفات ومسبباته	1	7	-	1	16	2.04	1.49	13	منخفض
		4 %	28	-	4	64				
28	تبين تقارير المراجعة الداخلية أو التفتيش مدى	دائماً	عادةً	أحياناً	نادراً	مطلقاً	1.68	1.50	19	منخفض جداً
		1	3	1	2	18				
		4 %	12	4	8	72				

									تناسب التغير في الإيرادات مع التغير في المصروفات
منخفض		0,38	2,13	المتوسط الحسابي للمجموعة					

تناول السؤال الثالث مستوى أداء الشركة وفروعها على مستوى ليبيا خلال فترة الدراسة، وللإجابة على هذا السؤال تم طرح عدد من الأسئلة الفرعية وهي:

- ما هي حجم الطاقة المنتجة ومدى مقابقتها لاحتياجات المستهلكين؟
- ما درجة التوافق بين إيرادات الشركة ومصروفاتها؟
- ما قدرة الشركة على تغطية مصروفاتها وتحقيق فائض خلال فترة الدراسة؟
- ما قدرة الشركة على تحقيق تدفقات نقدية تغطي التزاماتها خلال فترة الدراسة؟
- ما قدرة الشركة على تحصيل ديونها وسداد التزاماتها؟

ومن خلال تحليل المعلومات المتحصل عليها من الوثائق والقوائم المالية للشركة والموضحة في الجداول رقم (3، 4)، يتبين بأن الشركة العامة للكهرباء رغم أن إنتاجها من الطاقة يقابل إحتياجات الاستهلاك ويزيد عليها، وهذا مؤشر جيد على قيام الشركة بتوفير الخدمة للمواطنين والمؤسسات المختلفة، إلا أن الزيادة في معدلات الإنتاج عن معدلات الاستهلاك وبشكل مستمر خلال فترة الدراسة رفع تكاليف الإنتاج وسبب مشكلة في الأداء المالي للشركة، حيث أن الشركة لم تحقق في أي سنة من سنوات الدراسة إيرادات تزيد عن المصروفات وان نتائج أعمالها دائماً خسائر (عجز)، بل أن هذه الخسائر (العجز) متزايد من سنة لأخرى، وهذا يحد مع مرور الوقت من قدرة الشركة على الاستمرار وتقديم خدمة إنتاج الطاقة الكهربائية، وبهذا فإنه لا يوجد توافق ما بين إيرادات الشركة ومصروفاتها خلال فترة الدراسة.

الجدول رقم (3) حجم الطاقة المنتجة ومقابله حاجات الاستهلاك (جيجا وات / ساعة)

السنة	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
الإنتاج	17,531	18,943	20,202	22,450	23,992	25,415	28,666	30,337	32,558
الاستهلاك	10,672	11,068	11,775	12,971	14,362	16,353	18,343	20,223	21,876
الفرق	6,859	7,875	8,427	9,479	9,630	9,062	10,323	10,114	10,682
نسبة الفائض الى الإنتاج	%39	%42	%42	%42	%40	%36	%36	%33	%32
معدل التغير في فائض الإنتاج	-	%14,8	%7	%12,5	%1,5	(%6)	%14	(%2)	%5,6
المعدل التراكمي للتغير في فائض الإنتاج	-	%14,8	%23	%38	%40	%32	%50,5	%48	%56

مصدر المعلومات: بتصرف التقارير السنوية للشركة عن الفترة (2002 - 2010)، الورقة القطرية (2014).

الجدول رقم (4) إيرادات ومصروفات الشركة ومعدلات النمو خلال فترة الدراسة

السنة	2002	2003	2004	2005	2006
الإيرادات	361,247,464	364,484,151	440,942,515	505,461,393	621,077,774
نسبة النمو من سنة لأخرى	-	0.9%	21%	15%	23%
المصروفات	549,335,196	574,626,653	621,869,067	716,060,204	806,199,045
معدل النمو من سنة لأخرى	-	5%	8%	15%	13%
السنة	2007	2008	2009	2010	
الإيرادات	728,105,634	933,764,160	1,448,978,703	1,456,583,377	
نسبة النمو من سنة لأخرى	17%	28%	55%	0.5%	
المصروفات	923,543,834	1,209,194,145	1,679,677,710	1,819,407,083	
معدل النمو من سنة لأخرى	16%	31%	39%	8%	

مصدر المعلومات : بتصريف القوائم المالية للشركة عن الفترة (2002 - 2010) .

وفي شأن التدفقات النقدية ، تبين من تحليل البيانات المتحصل عليها والموضحة في الجدول رقم (5) أن التدفقات النقدية الداخلة أقل من التدفقات النقدية الخارجة خلال سنوات الدراسة ، وبذلك فقد ظهر صافي التدفق النقدي سالباً في كل السنوات وهذا أثر سلبياً على أداء الشركة خلال سنوات الدراسة ، كما تبين أن سيولة الشركة ظهرت متناقصة من سنة لأخرى وعدم قدرة الشركة على سداد التزاماتها ، حيث أن ديون الغير على الشركة تتزايد من سنة لأخرى .

الجدول رقم (5) قدرة الشركة على تحقيق تدفقات نقدية تغطي التزاماتها

السنة	2002	2003	2004	2005	2006
صافي التدفق التشغيلي	-	-	75,670,814	95,914,8	(5,391,519)
الخصوم المتداولة	-	-	1,119,935,316	1,301,200,397	1,647,680,060
القدرة	-	-	7%	7%	(0,3%)
السنة	2007	2008	2009	2010	
صافي التدفق التشغيلي	(74,291,59)	(205,601,255)	601,058,507	(73,556,793)	
الخصوم المتداولة	2,072,228,933	1,132,208,439	1,035,809,323	1,647,488,121	
القدرة	(5%)	(18%)	58%	(4,5%)	

- مصدر المعلومات: بتصريف قائمة التدفقات النقدية.

- معلومات عامي 2002 - 2003 غير متوفرة بشكل كامل .

وفيما يتعلق بإهتمام الشركة بوضع السياسات الناجحة لتحصيل ديونها، تبين من خلال المعلومات الموضحة في الجدول رقم (6) أن الشركة لا يتوفر لها سياسة جيدة لتحصيل الديون، حيث أن الديون تتزايد من سنة لأخرى في معظم السنوات، وهذا بدون شك حد من التدفقات النقدية وأثر على عملية التشغيل، وبذلك فقد أثر سلباً على أداء الشركة.

الجدول رقم (6) ديون الغير الخاصة بالشركة وتحصيلات الديون عن فترة الدراسة

السنة	2002	2003	2004	2005	2006
ديون الغير	1,078,820,749	350,403,082	544,361,648	883,964,823	1,137,375,152
النمو	-	(%68)	%55	%62	%29
التحصيل	-	1,084,039,738	172,822,967	436,563,227	360,024,845
النمو	-	-	(%84)	%153	(%18)
السنة	2007	2008	2009	2010	
ديون الغير	372,152,012	640,489,551	742,594,998	1,239,641,911	
النمو	(%67)	%72	%16	%67	
التحصيل	386,545,650	1,357,454,348	1,668,719,297	943,315,264	
النمو	%7	%251	%23	(43%)	

- مصدر المعلومات : بتصرف القوائم المالية للشركة عن الفترة (2002 - 2010).

وباستخدام عدد من المؤشرات لقياس الأداء مثل مقاييس الإنتاجية ، حيث تم قياس إنتاجية العامل وإنتاجية راس المال وظهرت المؤشرات لتعكس ضعف إنتاجية الشركة ، كما تم استخدام مؤشرات السيولة كنسبة التداول والنسبة السريعة وظهرت بمستويات تدل على ضعف أداء الشركة وضعف قدرتها لسداد التزاماتها قصيرة الأجل ، كما تم استخدام مؤشرات المديونية ، وتبين أن الشركة تعتمد بشكل كبير على تمويل نشاطها عن طريق أموال الملكية وأن نسبة الدين مقبولة ، وهذا يمكن إرجاعه الى كون الشركة لها أهمية خاصة في الدولة وأن الدولة تقوم باستمرار بتقديم الدعم التمويلي لكل نشاطات الشركة التشغيلية والرأسمالية ، والجدول رقم (7 ، 8 ، 9 ، 10) تدعم هذه النتائج .

الجدول رقم (7) متوسط إنتاجية العامل أو المستخدم وإنتاجية رأس المال بشركة الكهرباء خلال فترة الدراسة

السنة	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
كمية الإنتاج	17,531	18,943	20,202	22,450	23,992	25,415	28,666	30,337	32,558
عدد العاملين	32,274	32,730	33,363	34,552	37,230	36,871	36,962	37,010	37,092
إنتاجية العامل	0,54	0,58	0,61	0,65	0,64	0,69	0,78	0,82	0,87
قيمة الإنتاج المباع	361,247,464	364,484,151	440,942,51	505,461,393	621,077,774	728,105,63	933,764,160	1,448,978,70	1,456,583,37
التكاليف	549,335,196	574,626,653	621,869,06	716,060,204	806,199,054	923,543,834	1,209,194,14	1,679,677,71	1,819,407,08
إنتاجية رأس المال	%(15)	%(9)	%(8)	%(9)	%(8)	%(8)	%(11)	%(10)	%(15)

مصدر المعلومات : بتصريف التقارير السنوية للشركة عن الفترة (2010 - 2002) .

جدول رقم (8) نسبة التداول والنسبة السريعة خلال فترة الدراسة

السنة	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
الأصول المتداولة	1,653,418,	842,714,98	1,095,29	1,103,72	1,385,468	1,795,45	1,915,209	2,235,462	2,752,638,16
الخصوم المتداولة	2,031,295.	733,065.51	1,119,93	1,301,200	1,647,680	2,072,22	1,132,208	1,035,809	1,647,488.12
المعدل	0,8	1,15	0,9	0,8	0,8	0,8	1,7	2,1	1,7
الأصول السائلة	1,420,864	613,756,23	871,441	909,557,80	1,181,370	الأصول السائلة	1,570,461	1,688,589	1,998,734,02
الخصوم المتداولة	2,031,295	733,065.51	1,119,93	1,301,200	1,647,680	الخصوم المتداولة	2,072,228.	1,132,208.	1,035,809.32
المعدل	0,7	0,8	0,9	0,8	0,7	المعدل	0,8	1,5	1,9

مصدر المعلومات: بتصريف القوائم المالية للشركة عن فترة الدراسة (2010 - 2002).

الجدول رقم (9) معدل العائد على أصول شركة الكهرباء خلال فترة الدراسة

السنة	2002	2003	2004	2005	2006
صافي الربح	(188,087,732)	(210,142,502)	(180,926,522)	(210,598,811)	(185,121,271)
أجمالي الأصول	3,100,746,508	3,314,892,118	3,568,792,941	3,626,097,131	3,973,372,693
المعدل	%(6)	%(6)	%(5)	%(6)	%(5)
السنة	2007	2008	2009	2010	
صافي الربح	(195,438,2)	(275,429,985)	(230,699,007)	(362,823,706)	
أجمالي الأصول	5,896,932,443	5,732,631,473	6,496,606,062	7,096,184,329	
المعدل	%(3)	%(5)	%(5)	%(5)	

- مصدر المعلومات : بتصرف القوائم المالية للشركة عن الفترة (2002 - 2010) .

جدول رقم (10) نسبة الدين ونسبة حقوق الملكية الى الأصول الثابتة للشركة العامة للكهرباء خلال فترة الدراسة

السنة	2002	2003	2004	2005	2006
إجمالي الالتزامات	2,031,295.215	733,065.517	1,119,935.316	1,301,200.397	1,647,680.060
إجمالي الأصول	3,100,746,508	3,314,892,118	3,568,792,941	3,626,097,131	3,973,372,693
النسبة	%66	%22	%31	%36	%41
حقوق الملكية	998,942,392	2,506,998,341	2,362,352,402	2,294,786,432	2,295,919,792
صافي الأصول الثابتة	1,355,243,858	2,377,599,869	2,338,298,419	2,309,671,173	2,370,519,121
النسبة	%74	%105	%101	%99	%97
السنة	2007	2008	2009	2010	
إجمالي الالتزامات	2,072,228.933	1,132,208.439	1,035,809.323	1,647,488.121	

إجمالي الأصول	7,096,184,329	6,496,606,062	5,732,631,473	5,896,932,443
النسبة	%23	%16	%20	%35
حقوق الملكية	5,421,847,644	5,433,292,938	4,567,439,441	3,795,643,484
صافي الأصول الثابتة	4,050,770,717	3,939,631,196	3,531,461,620	3,890,521,335
النسبة	%134	%138	%129	%98

- مصدر المعلومات: بتصرف القوائم المالية للشركة عن الفترة (2002 - 2010).

ومع هذا فإن التحليل السابق والمؤشرات المحددة، تبين أن أداء الشركة العامة للكهرباء ضعيف، ولا يمكن للشركة أن تستمر بشكل طبيعي، إلا من خلال دعم الدولة.

د- إجابة السؤال الرابع للدراسة :

يتناول السؤال الرابع العلاقة بين مستوى تطبيق نظام الرقابة الداخلية بالشركة العامة للكهرباء ومستوى أدائها خلال فترة الدراسة (2002 - 2010)، من خلال تجارب المشاركين في الدراسة، حيث تم سؤالهم عن آرائهم عما إذا كان الأداء الضعيف الذي تظهر به الشركة يرتبط بعدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق

وقد تبين من خلال المعلومات المتحصل عليها من الشركة أن المشاركين في الدراسة بينوا بأن هناك علاقة قوية بين المتغيرين، حيث أن متوسط ردود المشاركين أكبر من المتوسط النظري، وتبين من التحليل الاستدلالي اختبار (T) أن العلاقة بين المتغيرين ذات دلالة إحصائية، حيث أن قيمة (P) الاحتمالية (مستوى دلالة الاختبار) = 0.000 وهي أصغر من مستوى المعنوية 5%، ويوضح الجدول رقم (11) بوضوح نتيجة العلاقة بين المتغيرين .

جدول رقم (11) علاقة مستوى أداء الشركة وحالة الرقابة الداخلية بالشركة عن فترة الدراسة.

مستوى الدلالة sig	قيمة (t) الجدولية	قيمة (t) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	ضعيفة جداً	ضعيفة	متوسطة	قوية	قوية جداً	العلاقة
0.00	2.064	4.78	1.34	4.28	2	2	1	2	18	ت
				1.28	8	8	4	8	72	%

عليه يمكن القول أن ضعف مستوى الأداء المالي للشركة العامة للكهرباء يمكن إرجاعه إلى عدم تطبيق نظام الرقابة الداخلية بفاعلية.

الخاتمة:

رغم أهمية الخدمة التي تقدمها الشركة العامة للكهرباء ، إلا أنها لا تقوم بنشاطها بكفاءة وفاعلية ، حيث أن شركة الكهرباء تعاني من كثير من جوانب القصور ، وقد ساهمت هذه الورقة في أظهار البعض منها ، وبالرغم من توفر معظم عناصر الرقابة الداخلية بالشركة ، إلا أن هناك بعض العناصر الهامة غير متوفرة ، إلا انه في المقابل لا يطبق نظام الرقابة الداخلية بالشركة وفروعها على مستوى ليبيا خلال فترة الدراسة بمستوى مقبول من الفاعلية ، وظهر ايضاً من خلال هذه الورقة بأن هناك ضعف كثير في أداء الشركة وما يزيد الأمر سوءاً إدراك المسؤولين بالشركة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق نظم الرقابة الداخلية بالشركة ومستوى أدائها خلال فترة الدراسة .

واستناداً إلى هذه النتائج توصي الدراسة بما يلي:

- 1- يجب على الشركة أن تعيد النظر في نظام الرقابة الداخلية الخاص بها وتحدد عناصر الرقابة غير الفعالة والعمل على توفيرها وضمان فاعليتها، ومن أهم هذه العناصر:
 - أ- الاهتمام بإثبات العمليات المالية أول بأول في الدفاتر والسجلات،
 - ب- الاهتمام بإعداد التقارير المالية الختامية (الميزانيات - الدخل - التدفقات النقدية) أول بأول.
 - ج- الاهتمام بوجود سياسة متابعة للجرد المفاجئ عن الأصول المختلفة (النقدية - الأصول الثابتة - الأصول التشغيلية) .

بالإضافة إلى ذلك أن تراجع الشركة باقي عناصر نظام الرقابة الداخلية للتحقق من أنها مطبقة وفعالة فعلاً كما ورد في ردود المشاركين في الدراسة.

- 2- أن تهتم الشركة العامة للكهرباء بالمهام التي تضمن فاعلية نظم الرقابة الداخلية المطبقة والتي تناولت منها الدراسة 28 مهمة تبين من خلالها بأن الشركة لا تهتم بهذه المهام بالشكل المطلوب، حيث ظهر الإهتمام منخفض بشكل كبير مما أدى إلى ضعف فاعلية نظم الرقابة بالشركة خلال فترة الدراسة، وبهذا يجب على الشركة أن تتابع تطبيق كل عناصر الرقابة الداخلية وإعداد التقارير بشكل دوري وعلى فترات قصيرة، بحيث يمكن تفادي أوجه القصور في تطبيق أي عنصر من عناصر الرقابة مستقبلاً.

- 3- أن تدرك الشركة العامة للكهرباء بأن نظم الرقابة الداخلية تلعب دوراً هاماً في تحسين مستويات الأداء، وأن هناك علاقة قوية بين الأداء وفاعلية الرقابة، فالأداء لا يتأثر فقط بالقرار التشغيلي أو الاستثماري، بل أن هذه القرارات مهما توفر لها من الجودة قد لا تحقق أهدافها في حالة ضعف نظم الرقابة الداخلية.

قائمة بالمراجع المستخدمة:

1. ابتسام الفيتوري (2009). تقييم بعض العوامل المؤثرة في الأداء المالي للشركات المساهمة الليبية (رسالة ماجستير)، الأكاديمية الليبية.
2. احمد حلمي جمعة (2005). المدخل إلى التدقيق الحديث. - دار صفاء: عمان.
3. احمد حلمي جمعة (2012). المدخل الى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق. - الأردن: دار الصفاء للنشر.
4. بدر محمد علوان (2012). "فاعلية الرقابة الداخلية في الدوائر الحكومية بناء على معايير التدقيق وأثرها على التنمية المستدامة". - مجلة الإدارة والاقتصاد - جامعة فيلادلفيا، ع 93.
5. حازم هاشم الألوسي (2003). الطريق الى علم المراجعة والتدقيق. - بنغازي: دار الكتب الوطنية.
6. حسين القاضي (2010). "مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على تقييم نظام الرقابة الداخلية". - مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، ع 2، مج 26.
7. حسين يوسف يوسف، حسين احمد احمد، نعمة عصام نعمة (2010). تدقيق الحسابات 2". - دمشق: دار دمشق للنشر.
8. خالد أمين (1998). التدقيق والرقابة في البنوك. - عمان: دار وائل للطباعة والنشر.
9. خليل الشركسي (2006). المقومات الأساسية للرقابة في الشركات النفطية الليبية (رسالة ماجستير)، الأكاديمية الليبية.
10. سليمان الفارس (2010). "دور إدارة المعرفة في رفع كفاءة أداء المنظمات". - مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، ع 2، مج 26.
11. سليمان سند السبوع (2011). "اثر هياكل الرقابة الداخلية وفقاً لإطار (COSO) على أهداف الرقابة في الشركات الصناعية الأردنية". -مجلة دراسات العلوم الإدارية، مج 38، ع 1
12. شارع عبيد العتيبي (2011). دور الرقابة في رفع مستوى الأداء الإداري في الرئاسة العامة لرعاية الشباب، (رسالة ماجستير) جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية.
13. صالح محمود بركات (1996). الإجراءات والضوابط الرقابية المطبقة في المعالجة الالكترونية - دراسة ميدانية على الشركات الليبية العاملة في مدينة بنغازي (رسالة ماجستير)، جامعة بنغازي.
14. عامر العرموطي (2013)، "مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المنشآت الصغيرة والكبيرة" (رسالة ماجستير) جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
15. عبد الفتاح الصحن (2006). المراجعة والرقابة الداخلية. - الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
16. عبد الفتاح الصحن، ... وآخرون (2008). المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية. - الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر.

17. عبد الفتاح الصحن، محمد سرايا (1998). الرقابة والمراجعة الداخلية. - الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر.
18. عبد الوهاب احمد عياش (2014). " دور الرقابة في رفع كفاء الأداء المالي: دراسة ميدانية على شركات الاتصالات اليمينية ". - مجلة جامعة ناصر، ع 4.
19. علي شيتور (2013). مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية (رسالة ماجستير)، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
20. علي احمد أبو الحسن (1995). المحاسبة الإدارية المتقدمة، اتخاذ القرارات - تقارير الأداء - تقييم الأداء. - الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر.
21. علي عبد القادر ذنبيات، نوال كفوس (2012). " مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية وأثر ذلك على أدائها المالي ". - مجلة العلوم الإدارية، مج 39، ع 1،
22. عمر زهير عز الدين (2015) " اثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي"، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن .
23. عوف محمود الكفراوي (1998). الرقابة الداخلية النظرية والتطبيق. - الإسكندرية: مطبعة الانتصار.
24. غسان فلاح المطارنة (2006). تدقيق الحسابات المعاصرة من الناحية النظرية. - عمان: (د-ن).
25. فاطمة عوض صابر، ميرفت علي خفاجة (2002). أسس ومبادئ البحث العلمي. - الإسكندرية: مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية.
26. فايز مرزوق العازمي (2012). دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
27. فيان عبد الرحمن ياسين (1999). أسس ومعايير تقييم الأداء في نشاط النقل في الشركة العامة لنقل الركاب، (رسالة ماجستير)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
28. محمد أبو العلاء الطحان، أمال محمود كمال (1998). " المراقبة الداخلية والمراجعة في الأجهزة الحكومية ". - القاهرة: مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح.
29. معمر شدري سعاد (2008). دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية - سولنغار، (رسالة ماجستير)، جامعة أمحمد أبو قره، الجزائر.
30. هشام زغول (2006). " نحو نظام الكتروني للرقابة الداخلية يتلاءم وأنشطة التجارة الالكترونية ". - مجلة الرقابة المالية، ع 49 .
31. يوسف عبد الجابر (2013). مدى فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية في توفير أمن المعلومات الالكترونية (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
32. قرار إنشاء الشركة العامة للكهرباء رقم (17) لعام 1984 ميلادي.

33. قرار وزير الكهرباء رقم (182) لعام 2012 ميلادي (إعادة تنظيم الشركة العامة للكهرباء).
34. قرار أمين لجنة إدارة الشركة العامة للكهرباء رقم (1383) لعام 2003 ميلادي (إنشاء الإدارة العامة للرقابة الداخلية والمتابعة).
35. قرار اللجنة الشعبية العامة رقم (91) لعام 1993 ميلادي (اعتماد الهيكل التنظيمي للشركة العامة للكهرباء).
36. قرار أمين لجنة إدارة الشركة العامة للكهرباء رقم (1222) لعام 2009 ميلادي (إعادة تنظيم الإدارة العامة للرقابة وتحديد مهامها واختصاصاتها).
37. قرار أمين لجنة إدارة الشركة العامة للكهرباء رقم (102) لعام 2006 ميلادي (إنشاء إدارة التفتيش على خدمات المستهلكين).
38. تقارير الشركة العامة للكهرباء عن الفترة (2002 – 2010 ميلادي) .
39. التقارير السنوية لديوان المحاسبة للشركة العامة للكهرباء عن الفترة (2012 – 2014 ميلادي) .
40. إحصائية الشركة العامة للكهرباء لعام (2012 ميلادي) .
41. قائمة الإيرادات والمصروفات للشركة العامة للكهرباء عن الفترة (2002 – 2010 ميلادي).
42. قائمة المركز المالي للشركة العامة للكهرباء عن الفترة (2002 – 2010 ميلادي) .
43. المنشورات المالية للشركة العامة للكهرباء عن الفترة (2002 – 2010 ميلادي) .
44. ويكيبيديا الموسوعة الحرة، قطاع الكهرباء في ليبيا، [online] .- تاريخ الاطلاع 5 / 7 / 2014 .- متاح : www.pm.gov.ly .
45. المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، (1996)، " دليل الرقابة المالية للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ".- تاريخ الاطلاع 28 / 7 / 2014 .- متاح : <http://www.arabosai.org/ar/downloads/partie8>, Available: pdf, Accessed
46. النظام المحاسبي للشركة العامة للكهرباء، (IFS) International Financial System).
47. Miller, Kent, Bromiley, Philip (1990)."Strategic Risk and performance an analysis of Alternative Risk measures". – Academy Management Journal, Vol. 33, No. 4, pp. 756–779.
48. Eccles, Robert (1991)."Performance Measurement Manifesto". – Hurra Business review, Vol, 69, No.1.
49. Al-basheer, Ameen, Shawaqfeh, George, Mathani, Belal, Jabari, Muhammed, (2015)."The Impact of Total Quality Management on Financial Performance ".- International Journal of Business and Social Science Vol. 6, No. 11(1) pp65- 82.