



دولة ليبيا

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الزاوية

إدارة الدراسات العليا والتدريب

كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

بحث بعنوان:

أثر تطبيق معايير الانتوساي (INTOSAI) على

فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي

بحث مقدم ضمن متطلبات الحصول على درجة الإجازة العالية (الماجستير)
في المحاسبة

إعداد الطالب:-

عادل عمر حميده

بكالوريوس محاسبة

كلية الاقتصاد صرمان - جامعة الزاوية - خريف 2014م

إشراف الأستاذ الدكتور:-

مصطفى ساسي الفتوحة

أستاذ بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة صبراتة

العام الجامعي ربيع 2021

قرار لجنة البحث للإجازة (العالية (/) الدقيقة ()

عملاً بقرار السيد: رئيس الجامعة رقم (200)م لسنة (2022)م الصادر بتاريخ 8-3-2022 م
قامت اللجنة المشكلة بمناقشة الرسالة المقدمة من الطالب : عادل عمر احميدة
لنيل درجة الإجازة العالية "الماجستير" تخصص (محاسبة).

عنوانها: (أثر تطبيق معايير الانتوساي (INTOSAI) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي)

وتتكون اللجنة من الأساتذة :

1. أ.د. مصطفى ساسي افتوحه مشرفاً ومقرراً جامعة صبراتة .
2. د. المختار امحمد كريمة عضواً جامعة الزاوية.
3. أ.د. صالح ميلود خلاط عضواً جامعة صبراتة

وبعد مناقشة الرسالة على تمام الساعة (الحادية عشر صباحاً) من يوم الاربعاء
الموافق 2022/3/23م بقاعة المناقشات بكلية الاقتصاد - جامعة الزاوية ، وتقويم
مستواه العلمي والمنهج الذي اتبعه الباحث والمصادر والمراجع التي
استخدمها في دراسته قررت اللجنة ما يلي :-

القرار

بعد إتمام الطالب : عادل عمر احميدة ، لمتطلبات الدراسات العليا وامتحانه ومناقشة الرسالة
وتقويمها تقرر: (يتم التعليم بأحد المستطيلات فقط لتحديد نوع القرار)

1. إجازتها بدون تعديلات
2. إجازتها بتعديلات ويمنح الطالب فرصة لأخذ بالملاحظات خلال أشهر من تاريخ المناقشة)
3. عدم إجازتها ويمنح الطالب فرصة أخرى للمناقشة خلال أشهر)

أسماء أعضاء اللجنة : التوقيع بتاريخ المناقشة التوقيع بعد الأخذ بالملاحظات - التاريخ

1. أ.د. مصطفى ساسي افتوحه التوقيع / التوقيع /
2. د. المختار امحمد كريمة التوقيع / التوقيع /
3. أ.د. صالح ميلود خلاط التوقيع / التوقيع /

مدير إدارة الدراسات العليا والتدريب
د. يوسف شعبان المبروك
التوقيع

مدير مكتب الدراسات العليا بالجنة
د. المختار امحمد كريمة
التوقيع

منسق التخصص
د. المختار امحمد كريمة
التوقيع



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَلْتَكُنْ مِنْكُمْ أُمَّةٌ يَدْعُونَ إِلَى الْخَيْرِ وَيَأْمُرُونَ بِالْمَعْرُوفِ

وَيَنْهَوْنَ عَنِ الْمُنْكَرِ وَأُولَئِكَ هُمُ الْمُفْلِحُونَ 104﴾

سورة آل عمران (104)

الإهداء

إلى الوالدين العزيزين حفظهما الله و أطال في عمرهما
إلى إخوتي وأخواتي تقديراً واحتراماً
إلى كل الزملاء ومن كانوا برفقتي أثناء دراستي بالماجستير
إلى جميع الأصدقاء الأوفياء
إلى كل من علمونا ونمو فينا حب العلم والعلماء
أهدي لهم عملي المتواضع هذا وأسأل الله عز وجل أن
يجعله خالصاً لوجه الكريم

الباحث...

شكر وتقدير

بعد حمد الله وشكره والثناء الجميل الذي يليق بذاته المقدسة ،
والصلاة والسلام على سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة وأزكى السلام
يطيب للباحث بعد أن انتهى من هذا البحث أن يتقدم بخالص الشكر
والتقدير الى صاحب الأيادي الكريمة ، الذي أسهم بعلمه الوافر ، ووقته
الثمين وعونه الصادق في إشرافه على هذا البحث ، أستاذي الفاضل
الدكتور/ مصطفى ساسي افتوحه ، فعلى الرغم من أعبائه العلمية الكثيرة ،
فقد أفسح للباحث كثيراً من وقته وجهده وعونه الصادق ، جزاه الله عني
خير الجزاء.

كما يسعد الباحث ويشرفه أن يتقدم بخالص الشكر والتقدير الى
السادة أعضاء لجنة المناقشة ، الأستاذ الدكتور/ صالح ميلود خلاط ،
والدكتور / المختار امحمد كريمة لتكرمهما وقبولهما مناقشة هذا البحث
ولما قدموه من توجيه وارشاد للباحث داعياً الله عز وجل أن يطيل في
أعمارهما ويوسع في علمهما ويجزيهما عن الباحث خير الجزاء.

وكما أتقدم بخالص الشكر والامتنان إلى كافة مراجعي وموظفي
ديوان المحاسبة الليبي وذلك لحسن تعاونهم معي ودعمهم وإرشادهم لهذا
العمل.

الباحث

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق معايير الانتوساي على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي والمتمثلة في (مبادئ التأسيس، متطلبات العمل الأساسية، المبادئ الأساسية، المبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية).

ولتحقيق اهداف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية بديوان المحاسبة الليبي وذلك باستطلاع آراء المراجعين الذين لديهم معرفة ودراية كافية بمعايير الانتوساي، وقد تم تجميع البيانات بواسطة استمارة الاستبانة التي تم توزيعها على عينة الدراسة .

وقد اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي كونه انسب المناهج لطبيعة

الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج اهمها :

- وجود ارتفاع في مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساي بصورة عامه والمتمثلة في (مبادئ التأسيس، متطلبات العمل الأساسية، المبادئ الأساسية، المبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية).
- يوجد أثر طردي (موجب) ذو دلالة إحصائية لمستوى تطبيق معايير الانتوساي (بصورة عامة) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي حيث أن 11.42% من التغير في مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي يعود إلى التغير في مستوى تطبيق معايير الانتوساي (بصورة عامة) إذا لم يتأثر مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي إلا بمستوى تطبيق معايير الانتوساي (بصورة عامة).

وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها:

- ضرورة اهتمام السلطات العليا في ليبيا والجهات الخاضعة لرقابة الديوان بالتقارير التي يقدمها الديوان والعمل على معالجة ما يرد بها من ملاحظات وتوجيهات حفاظاً على الاموال العامة.
- العمل على عقد وتنظيم المؤتمرات والندوات وورش العمل من قبل الديوان ونشر الوعي بأهمية تطبيق معايير الانتوساي باعتبارها هام لإثراء العمل الرقابي وتوفير حد أدنى لتوجيه المراجع.
- اجراء المزيد من الدراسات كأجراء دراسة حول العوامل التي تؤثر على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، او إجراء دراسة حول اثر التزام الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بنتائج وتوصيات ديوان المحاسبة الليبي على تحسين الاداء المالي والاداري.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع	ت
أ	الآية القرآنية	
ب	الإهداء	
ج	الشكر والتقدير	
د	ملخص الدراسة	
و	فهرس المحتويات	
ي	قائمة الجداول	
م	قائمة الأشكال	
ن	قائمة الملاحق	
الفصل الأول		
الإطار العام للدراسة		
2	المقدمة	1-1
4	الدراسات السابقة	2-1
12	مشكلة الدراسة	3-1
13	أهداف الدراسة	4-1
13	أهمية الدراسة	5-1
14	فرضيات الدراسة	6-1
14	منهجية الدراسة	7-1
15	مجتمع الدراسة وعينتها	8-1
15	نطاق الدراسة وحدودها	9-1
16	الأساليب الإحصائية للدراسة	10-1
16	نموذج الدراسة	11-1
17	تقسيمات الدراسة	12-1
18	مصطلحات الدراسة	13-1

رقم الصفحة	الموضوع	ت
الفصل الثاني		
الرقابة المالية والأجهزة العليا للرقابة المالية		
19	المبحث الأول: الرقابة المالية	1-2
20	تمهيد	1-1-2
21	التطور التاريخي للرقابة المالية	2 -1-2
22	مفهوم الرقابة المالية	3 -1-2
24	أهداف الرقابة المالية	4 -1-2
25	أنواع الرقابة المالية	5 -1-2
30	عناصر الرقابة المالية	6 -1-2
31	مراحل عملية الرقابة المالية	7 -1-2
33	المبحث الثاني: الاجهزة العليا للرقابة المالية	2 - 2
34	المقدمة	1-2-2
34	مفهوم الأجهزة العليا للرقابة المالية	2 -2-2
35	خصائص الأجهزة العليا للرقابة المالية	3 -2-2
36	العوامل التي أدت الي ظهور الاجهزة العليا للرقابة	4 -2-2
37	مسميات الأجهزة العليا للرقابة المالية	5 -2-2
39	انواع الأجهزة العليا للرقابة المالية	6 -2-2
40	أهداف الأجهزة العليا للرقابة المالية	7 -2-2
42	خلاصة الفصل	3-2

رقم الصفحة	الموضوع	ت
الفصل الثالث		
معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) وديوان المحاسبة الليبي		
43	المبحث الاول: المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)	1 - 3
44	تمهيد	1-1-3
45	إصدار المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	1 -1-3
45	مفهوم المعايير الرقابية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي)	2 -1-3
46	أهمية المعايير الرقابية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي)	3 -1-3
47	محتويات المعايير الرقابية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي)	4 -1-3
62	تبني وتطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساي	5 -1-3
63	المبحث الثالث: ديوان المحاسبة الليبي	2-3
64	نشأة ديوان المحاسبة الليبي	1 -2-3
65	أهداف ديوان المحاسبة الليبي	2 -2-3
66	اختصاصات ديوان المحاسبة الليبي	3 -2-3
67	مباشرة ديوان المحاسبة الليبي لاختصاصاته	4 -2-3
68	أنواع التقارير التي يقدمها ديوان المحاسبة الليبي	5 -2-3
69	استقلالية ديوان المحاسبة الليبي	6 -2-3
69	الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة الليبي	7 -2-3
70	خلاصة الفصل	3-3
الفصل الرابع		
منهجية الدراسة وتحليل البيانات		
73	منهجية الدراسة	1-4
73	فرضيات الدراسة	1 -1-4
73	أداة جمع البيانات	2 -1-4

رقم الصفحة	الموضوع	ت
74	توزيع استمارة الاستبانة	3-1-4
76	الاساليب الاحصائية المستخدمة في وصف البيانات وتحليلها	2-4
78	تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة	3-4
79	اختبار الثبات والصدق	1-3-4
81	خصائص مفردات عينة الدراسة	2-3-4
85	اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة	3-3-4
125	اختبار الفرضية الرئيسية	4-3-4
132	نتائج الدراسة وتوصياتها	4-4
136	قائمة المراجع.	
136	المراجع العربية.	
144	المراجع الأجنبية.	

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
76	الاستمارات الموزعة والمسترجعة ونسبة المسترجع منها	2
78	توزيع الدرجات على الاجابات المتعلقة بالمقياس الخماسي	3
80	نتائج اختبار الثبات والصدق	4
81	التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	5
82	التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص	6
73	التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	7
85	التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي ودرجة الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي	8

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
88	نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات اجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي	9
90	نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي	10
92	التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمتطلبات العمل الاساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي ودرجة الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي	11
96	نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات اجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمتطلبات العمل الاساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي	12
99	نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمتطلبات العمل الاساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي	13
101	التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الاساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي ودرجة الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي	14
104	نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الاساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي	15
106	نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الاساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي	16
108	التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة	17

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
	بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي ودرجة الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي	
112	نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي	18
115	نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي	19
117	نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات الدراسة علي جميع العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساي	20
118	التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي ودرجة الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي	21
121	نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي	22
124	نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي	23
126	نتائج اختبار أثر تطبيق معايير الانتوساي علي فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي	24
129	نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد بأثر ابعاد تطبيق معايير الانتوساي علي فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي	25

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
17	العلاقة بين متغيرات الدراسة التابعة والمستقلة	1
26	أنواع الرقابة المالية	2
26	الرقابة المالية من حيث الزمن	3
81	التمثيل البياني للتوزيع النسبي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	4
83	التمثيل البياني للتوزيع النسبي لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص	5
84	التمثيل البياني للتوزيع النسبي لمفردات عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	6

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	الموضوع
146	ملحق رقم (1) استمارة الاستبانة
156	ملحق رقم (2) نتائج التحليلات الإحصائية لبيانات الدراسة الميدانية
181	ملحق رقم (3) إطار عمل معايير الانتوساي
188	ملحق (4) اتفاقية المغرب لبرنامج تطبيق معايير الانتوساي
193	ملحق (5) مراحل تنفيذ اتفاقية تطبيق معايير الانتوساي

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

- 1-1 مقدمة
- 2-1 الدراسات السابقة.
- 3-1 مشكلة الدراسة.
- 4-1 أهداف الدراسة.
- 5-1 أهمية الدراسة.
- 6-1 فرضيات الدراسة.
- 7-1 منهجية الدراسة.
- 8-1 مجتمع الدراسة.
- 9-1 نطاق الدراسة وحدودها.
- 10-1 الأساليب الإحصائية للدراسة.
- 11-1 نموذج الدراسة.
- 12-1 تقسيمات الدراسة.
- 13-1 مصطلحات الدراسة

1-1 المقدمة:

لما كان الاستخدام الفعال للأموال العامة يشكل أحد الدعائم الأساسية من أجل حسن إدارة تلك الاموال وفاعلية القرارات الصادرة من الجهات المختصة، ولتحقيق هذا الهدف يتطلب أن يكون لكل بلد هيئة عليا للرقابة المالية ، ونظرا للتطور الكبير في دور الدولة وازدياد حجم نفقاتها، وللتطورات التكنولوجية المتسارعة في مختلف الميادين الاقتصادية والإدارية والمالية أصبح من الضروري ومن الواجب زيادة الاهتمام بالأموال العامة والرقابة عليها والحفاظ عليها من الهدر والاختلاس والتخريب، وهذا ما دفع غالبية الدول إلى إنشاء أجهزة رقابية فاعلة لتمكن الدولة من مراقبة أموالها والعمل على حمايتها، وذلك من خلال الاهتمام بالأجهزة المشرفة على عمليات الرقابة، (عيسى، 2010).

ويعد تطور أساليب الرقابة المالية في دواوين المحاسبة من الظواهر الملحوظة ومؤشراً لنمو الدول وتقدمها، وازداد هذا التطور بشكل كبير، ورافقه عقد العديد من المؤتمرات الدولية التي نتج عنها إنشاء جمعيات ومنظمات دولية للعناية والاهتمام بالمال العام، ومن بين هذه المنظمات المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا والمحاسبة (الانتوساي) التي تم تأسيسها عام 1953، عندما اجتمع 34 جهازاً رقابياً في هافانا - كوبا ، وهي منظمة ذاتية الحكم مستقلة مهنية وغير سياسية، أنشئت لتوفير الدعم المتبادل للأجهزة العليا للرقابة المالية والعمل على تعزيز و تبادل الخبرات والأفكار والمعارف بين أعضاء تلك المؤسسات (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الانتوساي، 2014).

وتعد ليبيا من ضمن الدول الأعضاء في الانتوساي، وعلى هذا فقد اتخذت رئاسة ديوان المحاسبة الليبي قراراً استراتيجياً بشأن تبني تطبيق معايير الانتوساي على كافة المستويات المؤسسية من خلال توقيع اتفاقية الالتزام مع مبادرة الانتوساي للتنمية، والمنظمة العربية

للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، خلال ورشة العمل التي أقيمت بالمملكة المغربية شهر يونيو 2014م. حيث تعد المعايير الصادرة عن هذه المنظمة أداة رئيسة لمساعدة الأجهزة الرقابية في ممارسة العمل الرقابي، بحيث إن تطبيق هذه المعايير يؤدي إلى تحسين العمل الرقابي وتقوية دور أجهزة الرقابة في القيام بأعمالها وإيجاد توافق بين أجهزة الرقابة المالية العليا من خلال اتباع الأساليب نفسها لتأدية أعمالها، كما تعمل على تنمية التعاون فيما بين تلك الأجهزة، ونشر الوعي الرقابي المالي في مختلف دول العالم .

ومن هنا جاءت هذه الدراسة لإيضاح أثر تطبيق معايير الانتوساي على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي ومدى التزامه بهذه المعايير وكذلك معرفة مدى مساهمة منظمة الانتوساي في دعم العمل الرقابي لجهاز ديوان المحاسبة الليبي.

2-1 الدراسات السابقة:

1-2-1 الدراسات المحلية:

دراسة (لربش واشميطة، 2013): هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فاعلية الإجراءات التي يمارسها ديوان المحاسبة في ليبيا للمحافظة على المال العام من خلال دراسة إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة واتخاذ معايير منظمة الانتوساي الدولية للرقابة الحكومية أساساً للتقييم.

وأظهرت نتائج الدراسة بشكل عام أن إجراءات المراجعة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة في ليبيا تتفق مع معايير منظمة الانتوساي للرقابة الحكومية، كما أظهرت الدراسة قصوراً في تطبيق بعض الإجراءات التي أوصت بها المنظمة والتي يتعين على ديوان المحاسبة في ليبيا ممارستها.

وفي ضوء النتائج أوصت الدراسة بضرورة تطوير إجراءات المراجعة المتبعة والعمل على زيادة المواءمة مع معايير منظمة الأنتوساي، وتطوير التشريعات النافذة المتعلقة بعمل الديوان من خلال الارتقاء بها لمواكبة المعايير الدولية، كما أوصت الدراسة بتأهيل المراجعين بديوان المحاسبة وتدريبهم على إجراءات المراجعة التي ينبغي تطبيقها وفقاً للمعايير الصادرة عن منظمة الأنتوساي الدولية.

كما هدفت دراسة (الفاخري، 2013) إلى تحليل وتقييم أساليب العمل الرقابي لديوان المحاسبة في ليبيا، وذلك من خلال دراسة المتطلبات اللازمة للعمل الرقابي والمتغيرات المؤثرة في تطوير أساليبه والمتمثلة في توفير الاستقلال للديوان، واعتماد معايير الرقابة الدولية، وتوفير التدريب والخبرات للعاملين بالديوان، واستخدام التكنولوجيا الحديثة في أداء العمل.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج عدة أهمها: ضعف مستوى تحقيق الديوان للمهام الرقابية التي أنشئ من أجلها، كما أظهرت وجود ضعف في أداء العمل الرقابي للديوان، وعدم الاستقلال المالي والوظيفي للديوان والعاملين فيه، كما أثبتت الدراسة أن الديوان لم يعتمد معايير الرقابة الدولية التي تعتمدها الأجهزة العليا للرقابة في دول العالم.

وفي ضوء النتائج أوصت الدراسة بعدد من التوصيات، منها: العمل على تحديث النصوص القانونية التي تدعم استقلال ديوان الرقابة، والعمل على اعتماد معايير الرقابة الدولية (الانتوساي) لمواكبة التقدم في أجهزة الرقابة الدولية و الإقليمية.

أما دراسة (خلاط وميرة، 2014): فقد هدفت إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات المعيار رقم (3100) المتعلق بالأداء الصادر عن منظمة الأنتوساي "المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا"، وقد اعتمدت الدراسة على ما ورد في المعيار رقم (3100).

وقد توصلت الدراسة إلى أن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي يرون أن هناك إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة للرقابة.

ومن أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة قيام ديوان المحاسبة بإعداد وتنفيذ دورات تدريبية لمراجعيه في مجال تطبيق إجراءات رقابة الأداء.

كذلك (دراسة دخان، 2016): التي تناولت مدى تطبيق ديوان المحاسبة في ليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) المتمثلة في المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير صياغة التقارير.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها: إن ديوان المحاسبة في ليبيا يطبق بدرجة جيدة للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، مع عدم وجود تفاوت كبير في تطبيق المعايير الرقابية الفرعية (العامة، الميدانية وصياغة التقارير). كما أوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات والأبحاث حول مدى ملاءمة المعايير الرقابية الدولية للبيئة الليبية، أو إصدار معايير خاصة به، وإجراء دراسات وبحوث للتعرف على مدى تطبيق المعايير الرقابية الفرعية في ديوان المحاسبة الليبي.

2-2-1 الدراسات العربية:

تناولت دراسة (عبدالله، 1998)، تقييم واقع أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة في الأردن استناداً لمبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي)، ومحاولة تشخيص معوقات العمل التي يعاني منها ديوان المحاسبة الأردني في عملية الرقابة، وتحليل مسببات تلك المعوقات وتوصلت إلى نتائج عدة أهمها: أن قانون ديوان المحاسبة الأردني لا يلبي طموحات الديوان في إحكام الرقابة المالية على الوزارات والدوائر الحكومية، وأن مراجعي الديوان يعانون أثناء تأديتهم لأعمالهم مجموعة من المشكلات والصعوبات التي تعيق قيامهم بأعمالهم بالشكل الملائم، وأن هناك بعض المصالح الحكومية الأردنية لا يقوم ديوان المحاسبة بالرقابة عليها، كما توصلت الدراسة إلى عدم وجود اهتمام بملاحظات الديوان من قبل الوزارات والدوائر الحكومية وعدم اتخاذ الإجراءات المطلوبة بشأنها.

في حين هدفت دراسة (عبد الصبور، 2003) إلى إعطاء فكرة كاملة عن معايير الرقابة الدولية ومناقشة المشاكل والعقبات التي تحول دون تطبيق هذه المعايير وتقديم المقترحات الكفيلة بعلاجها، وقد توصلت الدراسة إلى أن المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية المالية العليا الانتوساي قامت بإعداد وثيقة معايير الانتوساي الرقابية، وهي بمثابة معايير إرشادية للأجهزة

العليا الرقابية، للاسترشاد بها عند وضع معايير وطنية للرقابة الحكومية تلائم بيئة العمل في كل دولة ووفق ظروف أنظمتها، وتمثل هذه المعايير نموذجاً تهتدي به الأجهزة الأعضاء في عملها الرقابي، وأوصت الدراسة بضرورة العمل على معالجة المشاكل والصعوبات الداخلية بالأجهزة الرقابية التي تحول دون استخدام معايير الرقابة الدولية، وذلك من خلال السعي إلى تضمين قوانين الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، ما يحقق الاستقلالية التامة للجهاز مالياً وإدارياً وبما يكفل حصانة رؤساء وأعضاء هذه الأجهزة، كما أوصت الدراسة بالعمل على الاسترشاد بمعايير الأنتوساي الرقابية بالأجهزة الرقابية العليا وأن تتولى قيادات هذه الأجهزة وضع جدول زمني لتطبيق هذه المعايير في العمل الرقابي، والعمل على تشجيع البحث العلمي من جانب العاملين بالأجهزة العليا للرقابة في مجال معايير الرقابة الدولية وتحفيزهم على البحث والدراسة في هذا الموضوع.

بينما هدفت دراسة (العنزي، 2006) التي أجريت في الكويت إلى معرفة أثر تطبيق معايير الأنتوساي على فاعلية ديوان المحاسبة الكويتي، حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك تدن في تطبيق المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية من حيث الرقابة على الكفاءة والفاعلية في استخدام الموارد الاقتصادية للجهات الخاضعة للرقابة، ومدى امتداد رقابة الديوان لتشمل الوحدات الحكومية خارج الكويت، ومدى تركيزه على رقابة الأداء، واستخدامه لنظم المعلومات الحديثة في ممارسة الرقابة، وحقه في ملاحقة المخالفين، ومدى اعتماد مراجع الديوان في عمله على نتائج المراجع الداخلي.

وأوصت الدراسة بالعمل على تعديل قانون ديوان المحاسبة الكويتي، والعمل على تأمين الحصانة الكافية لحماية مراجعي ديوان المحاسبة الكويتي، وكذلك ضرورة تحديث وتطوير الرقابة المالية في ديوان المحاسبة الكويتي لمواكبة التطورات المتسارعة في عملية الرقابة الإلكترونية

الحكومية، بالإضافة إلى ضرورة اهتمام السلطات العليا في دولة الكويت والجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة بتقارير الرقابة المالية على معالجة ما يرد بها من ملاحظات وتوجيهات حفاظاً على الأموال العامة للدولة.

اما في اليمن فقد هدفت دراسة (الدعيس، 2006) إلى التعرف على مدى تطبيق المعايير الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا الأنتوساي في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن، وكذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقها ووضع الحلول الكفيلة للتغلب عليها ومعالجتها. حيث أظهرت نتائج الدراسة أن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن بصورة عامة يطبق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الأنتوساي).

وخرجت الدراسة بتوصيات واقتراحات عدة لتطوير العمل الرقابي بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن، أهمها العمل على تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية الأنتوساي بشكل افضل لحين إصدار معايير محلية تتلاءم مع البيئة اليمنية، ومعالجة القصور في تطبيق المتطلبات والمعايير الفرعية من خلال تعزيز استقلالية الجهاز وزيادة كفاءة العاملين والعناية بالتدقيق والرقابة في ظل تكنولوجيا المعلومات.

دراسة (عيسى، 2010) هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا (الأنتوساي) وكذلك معرفة المشاكل والمعوقات التي تحد من تطبيقها بمجلس المحاسبة الجزائري، حيث توصلت الدراسة إلى نتائج عدة أهمها: أن منظمة الأنتوساي توفر معايير استرشادية للأجهزة الرقابية للاسترشاد بها أثناء إعداد المعايير الوطنية بما يتلاءم مع البيئة محل وجود الجهاز.

كما تسعى الأنتوساي إلى تقديم المزيد من العمل لتشجيع الشفافية والمساءلة للهيئات الرقابية، ويواجه مجلس المحاسبة بعض المشاكل والصعوبات في استخدام معايير الأنتوساي بعضها متعلق بالجهاز نفسه والعاملين فيه و الأخرى مرتبطة بالبيئة بكل مكوناتها.

كما قامت هذه الدراسة باقتراح توصيات عدة التي تعمل على تفعيل رقابة في مجلس المحاسبة الجزائري، وذلك من خلال العمل على تذليل الصعوبات والمشاكل التي تحول دون استخدام المعايير الرقابية للأنتوساي، وان يعمل مجلس المحاسبة على إعداد معايير رقابية خاصة به تتناسب مع بيئته وتنفق مع معايير الأنتوساي وتتلاءم معها.

كذلك هدفت دراسة (حوراء، 2012) إلى التعرف على أهمية دور منظمة الأنتوساي في تطوير الإبلاغ المالي للوحدة الحكومية وللدولة ككل، وذلك من خلال بيان أثر معايير الأنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق وبيان أهم متطلبات تطوير الإبلاغ المالي الحالي في النظام المحاسبي الحكومي العراقي.

وخرجت الدراسة بمجموعة من الاستنتاجات، أهمها: أن معايير الأنتوساي لها تأثير جزئي في النظام المحاسبي الحكومي.

وأوصت الدراسة بأن يتم الاستجابة باستمرار لتطوير الفكر المحاسبي الحكومي وإصدار معايير محاسبية تهدف إلى تطويع التطورات الحديثة في الفكر المحاسبي للممارسات العملية في الوحدات الحكومية ويفرض ذلك أهمية تطوير معايير الأنتوساي وتحديداً إطار معايير المحاسبة كمرحلة تمهيدية في الممارسة العملية باعتبار أن العراق أحد أعضاء منظمة الأنتوساي.

1-2-3 الدراسات الأجنبية:

دراسة (Belkaoui,2004) نقلا عن دراسة (خلاط و ميرة، 2014) هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير جودة المراجعة في جودة عمل الحكومات، حيث اختيرت عينة من 33 دولة تم تقييم الأداء الحكومي فيها بمقياس سداسي يتمثل في (الانتخابات، والمسؤولية، والاستقرار السياسي، والكفاءة الحكومية، وجودة التشريعات، والقوانين والأنظمة، ورقابة الفساد) وقد توصلت الدراسة إلى أن الدول التي يوجد بها مستوى عال من جودة المراجعة تظهر تقوفاً في الأداء الحكومي، وأن نوعية سلوك الحياة في هذه البلدان له علاقة بنوعية الأداء الحكومي وهذا يدل على أهمية وجود المراجعة والمحاسبة في المجتمعات.

ونقلا عن دراسة بازامة (2016) تناولت دراسة **Anerud 2004** شرح مذكرة التفاهم بين المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا الانتوساي والاتحاد الدولي للمحاسبين لتطوير معايير المراجعة الدولية لما لهذا الجهد العالمي من فوائد عديدة في تطوير معايير وتعليمات المراجعة الدولية، حيث ركزت هذه الدراسة على تطوير معايير كل من الانتوساي والاتحاد الدولي للمحاسبين وتقديم شرح لهذه المذكرة لبيان الفوائد العديدة لتطوير المعايير الرقابية، وتوصلت الدراسة إلى أن القيام بتحسين نوعية المعايير والتعليمات ستكون مهمة في استفادة القطاعين العام والخاص، وتوصلت الدراسة أيضاً إلى وجود حاجة ملحة إلى الخبراء المؤهلين للمشاركة في لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين، وضرورة قيام الانتوساي بإعداد توجيه معين لمراجعي القطاع العام، وترجمة توجيهات الانتوساي إلى اللغات الخمس المعتمدة عليها.

1-2-4 التعليق عن الدراسات السابقة :

توصلت أغلب الدراسات السابقة إلى أن معايير الانتوساي تمثل نموذجاً تحتذي به كافة الاجهزة الرقابية العليا في عملها الرقابي وان تطبيق هذ المعايير من شأنه ان يحسن كفاءة عمل المراجع، وان هذه المعايير تحقق مستوى عالٍ من الكفاء والفاعلية لعمل الاجهزة العليا للرقابة المالية وللعاملين فيه.

وما يحسن ذكره والإشارة إليه هنا هو ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة وهو الاختلاف في مجال الدراسة وبيئة التطبيق، حيث أن الدراسة الحالية ركزت على معرفة أثر تطبيق معايير الانتوساي على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في البيئة الليبية وحيث إن أغلب الدراسات السابقة يمثل هذه الموضوع كانت في بيئات أجنبية كالأردن والكويت وسوريا والعراق والجزائر واليمن، وهذا ما دفع الباحث للقيام بهذه الدراسة لكونها من الدراسات النادرة جداً بالبيئة الليبية، وأيضاً لتناولها موضوعاً حديثاً على قدر من الأهمية في الوقت الحالي بلبيبا، اضافة إلى أن نتائج هذه الدراسة ستكون ذات أهمية لديوان المحاسبة الليبي.

1-3 مشكلة الدراسة:

نظرا لأهمية معايير الرقابة المالية الصادرة عن منظمة الانتوساي ودورها في دعم العمل الرقابي في دواوين المحاسبة، وأن تطبيقها من شأنه أن يحسن كفاءة عمل المدقق، وأن غياب هذه المعايير من شأنه أن يوجد بعض الصعوبات التي تحول دون تحقيق مستوى عالٍ من الكفاءة والفاعلية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية وللعاملين فيه. (مصلح،2013)

وفي ظل تزايد الاهتمام العالمي بموضوع الرقابة المالية، وحرصا من ديوان المحاسبة الليبي الذي يعد الجهة المركزية للرقابة المالية العليا في ليبيا والمفوض بالقيام برقابة الأداء

الحكومي على تطوير العمل الرقابي الذي يقوم به، ومن أجل تحقيق أهدافه التي أنشئ من أجلها، ولكي يتم الحصول على نظام فعال للرقابة المالية لابد من وجود معايير فعّالة وجيدة يستند عليها نظام الرقابة بالديوان، وعليه فقد قام رئيس الديوان بإبرام اتفاقية مع الأمين العام لمنظمة الأربوساي والأمين العام لمبادرة تنمية الانتوساي في 26 يونيو 2014 بالمملكة المغربية بشأن تطبيق معايير الانتوساي، وحيث أن معايير الانتوساي توفر حدّاً أدنى لتوجيه مراجعي الديوان، وبوصف ديوان المحاسبة الليبي أحد الأدوات الفاعلة لتحسين مستوى الأداء المالي في مؤسسات الدولة، ومن خلال الاطلاع على التقارير والمنتشورات السنوية لمنظمة الانتوساي وما أشارت إليه من أهمية بالغة لتطبيق تلك المعايير الرقابية، ومن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة ونتيجة لأهمية مخرجات العملية الرقابية أوصت دراسة (محمد بازمة، 2016) بإجراء دراسة حول أثر تطبيق معايير الانتوساي على فاعلية رقابة ديوان

المحاسبة الليبي

وتأسياً على ذلك فإنه يمكن تحديد مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس التالي:

- ما أثر تطبيق معايير الانتوساي (مبادئ التأسيس، الشروط الأساسية، المبادئ الأساسية،

التوجيهات الإرشادية) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي؟

وحتى يمكن الإجابة عن هذا التساؤل فإن الأمر سيتطلب صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يؤثر تطبيق مبادئ التأسيس على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي ؟
- هل يؤثر تطبيق متطلبات العمل الأساسية على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي ؟
- هل يؤثر تطبيق المبادئ الأساسية على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي ؟
- هل يؤثر تطبيق المبادئ التوجيهية لإرشادات على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي ؟

4-1 أهداف الدراسة:

- تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المترابطة التي يمكن تلخيصها فيما يلي:
- 1- دراسة وتحليل معايير الانتوساي من حيث مستوياتها الاربعة ودورها في توفير حدًا أدنى لتوجيه المراجع ومساعدته في تحديد الخطوات الرقابية .
 - 2- معرفة الآثار المترتبة عن تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمعايير الرقابية الصادرة عن منظمة الانتوساي.

5-1 أهمية الدراسة:

- تتمثل أهمية هذه الدراسة في النقاط الرئيسة التالية:
- 1- إن هذه الدراسة تتناول موضوعاً على قدر كبير من الأهمية في الوقت الحالي في ليبيا، حيث إن ديوان المحاسبة الليبي هو الجهاز الأعلى للرقابة والمسؤول الأول عن المحافظة على المال العام والحيلولة دون هدره أو تبذيره وتجنب العبث به.
 - 2- يزيد من أهمية هذه الدراسة ندرة الدراسات المتعلقة بمعايير الانتوساي في البيئة الليبية وعلى ذلك تكون هذه الدراسة من الدراسات الحديثة في مثل هذا المجال حسب علم الباحث.
 - 3- تزداد أهمية الدراسة مع ازدياد أهمية تبني وتطبيق معايير تضمن مستوى عالياً من الأداء والكفاءة والفاعلية والاقتصادية في عمل الجهاز.
 - 4- من الناحية التطبيقية تأمل هذه الدراسة من خلال ما تقدمه من توصيات واقتراحات حول كيفية الاستفادة والفاعلية من تطبيق معايير الانتوساي لدى الديوان وما يترتب عليها من انعكاسات إيجابية لزيادة تحسين ودعم العمل الرقابي بديوان المحاسبة الليبي.

6-1 فرضيات الدراسة:

اتساقاً مع المشكلة التي تتناولها هذه الدراسة وبما يحقق الأهداف المرجوة منها فإنه يمكن

تحديد الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية:

- يؤثر تطبيق معايير الانتوساي بدلالة إيجابية على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي.

ولاختبار الفرضية الرئيسية يتوجب صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

- يؤثر تطبيق مبادئ التأسيس على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي.

- يؤثر تطبيق متطلبات العمل الأساسية على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي.

- يؤثر تطبيق المبادئ الأساسية على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي .

- يؤثر تطبيق المبادئ التوجيهية لإرشادات على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي .

7-1 منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة وخدمة أغراضها وبناء على طبيعة الدراسة استخدم

الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع دون تدخل

الباحث في مجرياتها.

واستخدمت الدراسة مصدرين رئيسيين لجمع البيانات وخدمة أغراض الدراسة هما:

- المصدر الأول (المصادر الثانوية) حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة

إلى المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب العربية والأجنبية ذات العلاقة والأبحاث والمقالات

العلمية والتقارير والدوريات الصادرة عن المنظمات العالمية في مجال الرقابة مع التركيز

على المعايير الرقابية لمنظمة الانتوساي وبعض القوانين والتشريعات، وكذلك الدراسات

السابقة التي تناولت مواضيع ذات علاقة بهذه الدراسة، بالإضافة إلى البحث والمطالعة في مواقع شبكة المعلومات الدولية (الانترنت).

- أما المصدر الثاني (المصادر الأولية) لمعالجة الجوانب العملية والتحليلية لموضوع الدراسة فقد لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من مجتمع الدراسة، وذلك من خلال إعداد استمارة الاستبانة كأداة رئيسة.

8-1 مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين التابعين لديوان المحاسبة الليبي (الإدارة العامة طرابلس) البالغ عددهم (318) مراجعاً حسب ما أفادت به إدارة الموارد البشرية بديوان المحاسبة الليبي ونظراً لكبر حجم المجتمع وقلة المهتمين بمعايير الانتوساي بديوان المحاسبة الليبي، ولكي تعطي الدراسة نتائج واقعية وصحيحة فقد تم اختيار عينة الدراسة فقط من المراجعين الذين لديهم دراية ومعرفة كافية بمعايير الانتوساي والبالغ عددهم (93) مراجعاً.

9-1 نطاق الدراسة وحدودها:

الحدود الموضوعية: اقتصرت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق معايير الانتوساي على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي.

الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة من الناحية المكانية على مراجعي ديوان المحاسبة الليبي (الإدارة الرئيسية بطرابلس).

الحدود الزمنية: تم تجميع بيانات الدراسة وتحليلها خلال الفترة الواقعة بين 2020/11/25م إلى 2021/2/5م.

1-10- الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات:

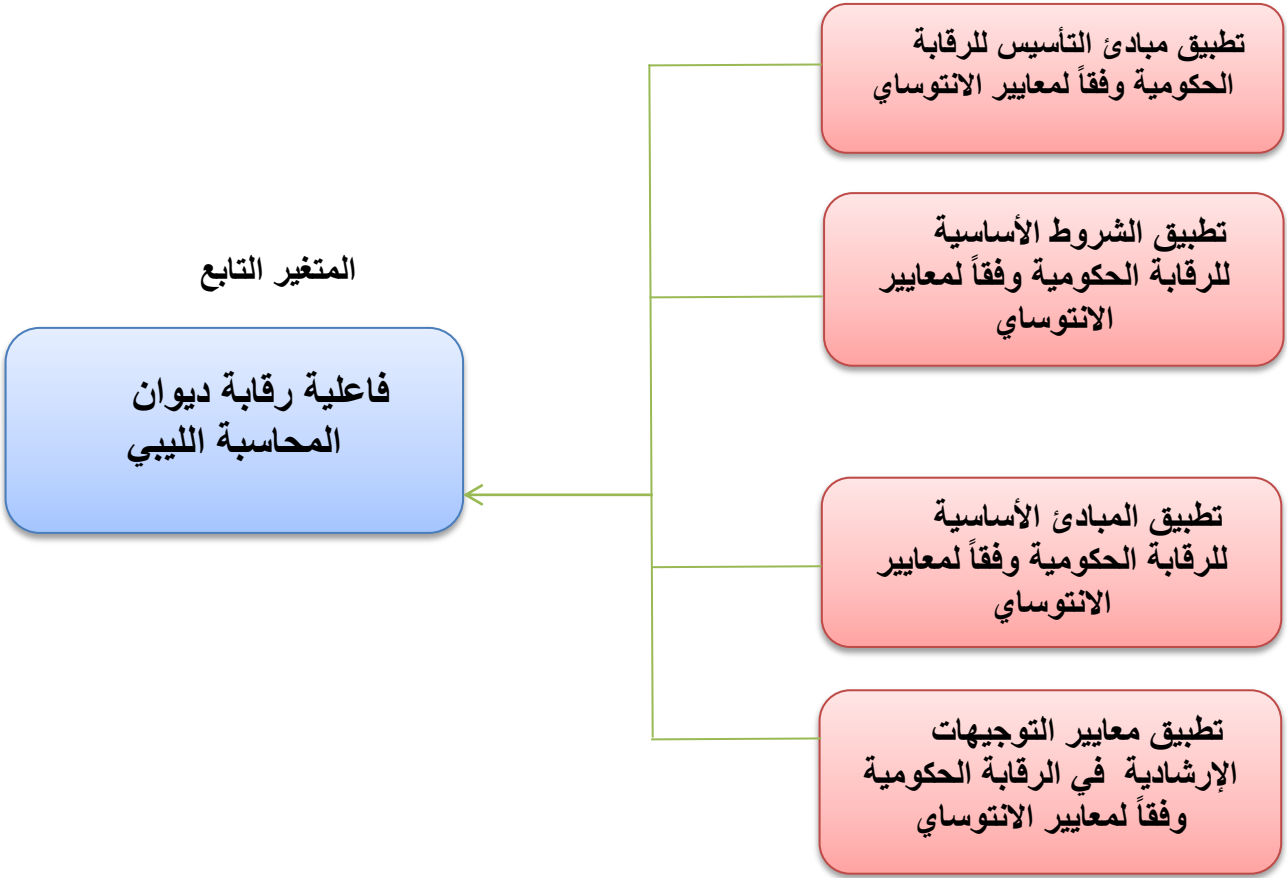
من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضيتها تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من مجتمع الدراسة تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وذلك باختيار الاختبارات المناسبة منه والتي من بينها:

- اختبار كرونباخ ألفا (α) للصدق والثبات.
- التوزيع النسبي.
- اختبار ولكوكسون حول المتوسط (Wilcoxon test - test).
- اختبار Z حول المتوسط.
- معامل الارتباط (بيرسون).
- تحليل الانحدار الخطي المتعدد.

1-11 نموذج الدراسة:

يتكون نموذج الدراسة من مجموعة من المتغيرات، حيث فاعلية رقابة ديوان المحاسبة اللببي هي متغير تابع، بينما تطبيق معايير الانتوساي (مبادئ التأسيس، الشروط الأساسية، المبادئ الأساسية، والتوجيهات الإرشادية) فهي متغيرات مستقلة، والشكل رقم (1) يوضح العلاقة بين كل هذه المتغيرات وفرضيات الدراسة.

المتغيرات المستقلة



الشكل رقم (1) العلاقة بين متغيرات الدراسة (التابعة والمستقلة)

12-1 تقسيمات الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة ولخدمة أغراضها قسمت هذه الدراسة على النحو التالي:

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة.

الفصل الثاني: الرقابة المالية والأجهزة العليا للرقابة المالية.

الفصل الثالث: معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

(الانتوساي) وديوان المحاسبة الليبي.

الفصل الرابع: منهجية الدراسة وتحليل البيانات والنتائج والتوصيات.

13-1 مصطلحات الدراسة (التعريفات الإجرائية):

- الإنتوساي (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة):

هي منظمة ذاتية الحكم، مستقلة، مهنية، وغير سياسية، أنشئت لتوفير الدعم المتبادل والتشجيع على تبادل الآراء والمعرفة والتجارب والعمل كصوت معترف به للأجهزة العليا للرقابة المالية داخل المجتمع الدولي وتوفير معايير رقابية عالية للقطاع العام، وتعزيز الحكم الرشيد وتشجيع تطوير قدرات الجهاز الأعلى للرقابة المالية وتحسين أدائه بشكل مستمر.

- المعايير الرقابية (الانتوساي):

هي تلك المعايير التي توفر حداً أدنى لتوجيه المراجعين، ومساعدتهم في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها لتحقيق هدف الرقابة، وتمثل هذه المعايير المقاييس المعتمدة التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج الرقابة (منظمة الانتوساي، 2003).

- الأجهزة الرقابية:

هي تلك الأجهزة الرسمية المكلفة بالإشراف على مالية الحكومة، وتوفير تأكيدات معقولة بشأن موثوقية البيانات المالية الحكومية، بالإضافة إلى التحقق من صدق المعلومات المالية الحكومية، وذلك من خلال تقاريرها بشأن عمليات المراجعة وما تتضمنه من آراء (Santiso، 2010)

- الرقابة المالية:

هي مجموعة من القواعد والإجراءات التي تقوم بها أجهزة مختصة بغية التأكد من سلامة التصرفات المالية والحفاظ على المال العام وحمايته من السرقة والاختلاس، والتحقق من حسن استخدامه في الأغراض التي خصصت له، والتأكد من الأعمال تسيير وفقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المتعارف عليها.

- الفاعلية:

هي تحقيق المؤسسة للأهداف الموضوعية، طبقاً لمعايير يتم تحديدها مسبقاً، ويمكن وصف المؤسسة التي تستطيع تحقيق أهدافها بأنها مؤسسه فاعلة.

الفصل الثاني

الرقابة المالية والأجهزة العليا للرقابة المالية

1-2 **المبحث الأول: الرقابة المالية.**

2-2 **المبحث الثاني: الأجهزة العليا للرقابة المالية.**

3-2 **خلاصة الفصل .**

1-1-2 تمهيد:

اعتنت الدول منذ أقدم العصور بتنظيم الرقابة على الأموال التي تعود ملكيتها إليها، بهدف الحفاظ على تلك الأموال من العبث و الضياع، والتأكد من صرفها على الأوجه التي حصلت من أجلها وقد وجدت الرقابة مع وجود المجتمعات المنظمة وتطور مفهوم الرقابة كما تطورت أهدافها بتطور دور الدولة وظهور الأجهزة الرقابية العليا حيث تتحمل هذه الأجهزة مهمة علي قدر عال من الأهمية، ألا وهي تحقيق الرقابة على أموال الدولة وعلى آلاف الجهات ذات الاختصاصات والأنشطة المتنوعة.

لذلك يهدف هذا الفصل إلى دراسة وتحليل الرقابة المالية والأجهزة العليا للرقابة المالية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي

• المبحث الأول: الرقابة المالية

- التطور التاريخي للرقابة المالية.
- مفهوم الرقابة المالية.
- أهداف الرقابة المالية.
- أنواع الرقابة المالية.
- عناصر الرقابة المالية.
- مراجعة الرقابة المالية.

• المبحث الثاني: الأجهزة العليا للرقابة المالية.

- مقدمة.
 - مفهوم الأجهزة العليا للرقابة المالية.
 - خصائص الأجهزة العليا للرقابة المالية.
 - العوامل التي أدت إلى ظهور الأجهزة العليا للرقابة.
 - مسميات الأجهزة العليا للرقابة المالية.
 - أنواع الأجهزة العليا للرقابة المالية.
 - أهداف الأجهزة العليا للرقابة المالية.
- وينتهي هذا الفصل بخلاصه للنتائج التي توصل إليها الباحث.

2-1-2 التطور التاريخي للرقابة المالية:

تطورت الرقابة المالية في الحضارات القديمة بتطور شكل الحكم في الدولة، فقد مرت الرقابة المالية بمراحل متعددة حتى وصلت إلى الصورة التي هي عليها حالياً، وتطورت أهدافها وأساليب ممارستها وأجهزتها، بتطور النظم السياسية والمالية، وقد ظهرت الرقابة منذ عصور الحضارات الأولى وارتبطت نشأتها وتطورها بنشأة المحاسبة و تطورها، فلم تبرز الرقابة المالية إلا بعد ظهور المحاسبة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011).

وقد عرف العرب الرقابة المالية منذ النشأة الأولى للحضارة العربية، فقد تأسست الرقابة المالية وفقاً لأحكام القرآن الكريم و السُّنة النبوية وأفعال الصحابة وتطورت بتطور الدولة الإسلامية بالرقابة للحفاظ على مال بيت المسلمين، منها مثلاً: محاسبة الولاة المكلفين بتحصيل الصدقات وكذلك في عهد الخليفة عمر بن الخطاب أنشئت العديد من الدواوين، منها ديوان الحسبة وديوان الزمام وديوان المظالم (الفاخري، 2013) كان لهذه الدواوين وظائف وأنماط متنوعة من الرقابة كرقابة الأسواق وكيفية تعامل الناس مع شراء السلع وتبادلها، وكذلك رقابة حرف الأموال من تلك الدواوين (العكام، 2018).

وفي العصور الوسطى شهدت الرقابة تطوراً كبيراً، ففي فرنسا تأسست غرفة محاسبة مختصة للرقابة على الأموال العامة و حسابات الدولة، وكذلك غرفة محاسبة باريس التي تأسست عام 1256 م، حيث تمثلت في الرقابة القضائية التي تمارسها محكمة المحاسبات (العموري، 2015) وفي عام 1789م بعد الثورة الفرنسية أصبحت الرقابة حقاً مكتسباً لنواب الشعب في مناقشة النفقات العامة و أسلوب تنظيمها وإدارتها.

أما في إنجلترا أيضاً فقد نشأت هيئة الرقابة المالية في عام 1866م، وتطور دورها فيما

بعد.

وفي العصور الحديثة زاد الاهتمام بالرقابة الإدارية والمالية لاسيما بعد زيادة الوعي الجماهيري وظهور مفهوم الدولة الحديثة وزيادة وظائفها ودخول دور التخطيط الاقتصادي من أجل استغلال أفضل للموارد، ففي الولايات المتحدة برزت الحاجة إلى تطبيق الرقابة الإدارية و المالية على أداء المديرين في مختلف المستويات الإدارية، وكذلك على أداء الموظفين والعمال من قبل السلطات الحكومية والشعبية، حيث تعد الولايات المتحدة الرائدة في إرساء معالم الرقابة المالية وأسسها من حيث تطوير مفاهيمها ووظائفها ومن حيث الأساليب والطرق الفنية لتأديتها، وترجع هذه العناية بالرقابة المالية إلى الأزمة الاقتصادية العالمية وما بعدها عام 1929م (بازمة، 2016).

أما في المعسكر الاشتراكي و قبل انهيار منظومته في بداية تسعينيات القرن الماضي فقد احتلت الرقابة المالية مكان الصدارة في وظائف الإدارة وتطبيق الرقابة بصورة عامة على نطاق واسع، ما زاد في دور الرقابة العالمية على الانتاج والرقابة الشعبية، وازداد دور المنظمات الشعبية في عملية الرقابة المالية (شكري، 1997).

3-1-2 مفهوم الرقابة المالية:

جاءت عبارة الرقابة ومدلولها في كثير من الكتب والبحوث الصادرة في العلوم الإدارية والمالية العامة، وقد اختلفت تعريفاتها ومفاهيمها وتشعبت من حيث التحديد أو التوسع لهذه المفاهيم، ويرجع سبب ذلك إلى محدودية النظرة أو اتساعها إلى زوايا معينة من وظائفها المختلفة، وهذا يدل على أن مفهومها ونطاق حدودها لا يزال في مجرى البحث والتكامل (العكام، 2018).

وبالتالي فقد تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم الرقابة المالية بين مختلف الكتاب، ويرجع سبب ذلك الاختلاف - كما أشرنا سابقاً - إلى الوظيفة والأهداف التي ينظر إليها من خلالها والأجهزة التي تقوم بها.

أما (العموري، 2015) فقد عرّف الرقابة المالية بأنها: مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها أجهزة معينة؛ بغية المحافظة على الأموال العامة، وضمان حسن تحصيلها، وإنفاقها بدقة وفاعلية واقتصادية.

في حين عرّفها (النعيزي، 2015) بأنها: تلك الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية، والكشف الكامل عن الانحرافات ومدى مطابقتها للتصرفات المالية على القوانين والقواعد النافذة.

كما عرّفها (دخان، 2016) بأنها: مجموعة من الوسائل والإجراءات التي تقوم بها جهة مخولة قانوناً بواسطة أشخاص مؤهلين لتقويم الجهة الخاضعة لرقابتها، بهدف التحقق من صحة الأعمال والتصرفات المالية وفقاً للقانون والمعايير المتعارف عليها وتقويم مدى كفاءة وفاعلية استخدام الموارد المتاحة لها.

أما منظمة الانتوساي فقد عرّفت الرقابة المالية بانها: تحديد ما إذا كان تقديم المعلومات المالية للمؤسسة يتم وفقاً لطريقة إعداد التقارير المالية المعمول بها والإطار التنظيمي، وهذا يتم من خلال الحصول على أدلة رقابية مناسبة وكافية لتمكين المراقب من إبداء الرأي حول ما إذا كانت المعلومات المالية خالية من الأخطاء المادية الناتجة عن التزوير أو الخطأ.

ومما سبق يتضح للباحث أن الرقابة المالية هي: مجموعة من القواعد والإجراءات التي تقوم بها أجهزة مختصة بغية التأكد من سلامة التصرفات المالية والحفاظ على المال العام وحمايته من السرقة والاختلاس والتحقق من حسن استخدامه في الأغراض التي خصصت له، والتأكد من أنّ الأعمال تسير وفقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المتعارف عليها وأن العمليات المالية تم تنفيذها وفقاً لما خطط لها.

4-1-2 أهداف الرقابة المالية:

لقد نص المؤتمر التاسع للأنتوساي المنعقد في ليما في الفقرة الخاصة بالقواعد العامة من إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية، أن الرقابة المالية ليست هدفاً في حد ذاتها وإنما هي جزء ضروري من نظام رقابي هدفه كشف الانحرافات عن المعايير المقبولة ومخالفة مبادئ الشرعية والكفاءة والفاعلية والتوفير في إدارة الأموال (ANTOSAI, 1977).

ومن بين أهم الأهداف التي نص عليها إعلان ليما ما يلي:

- 1- كشف الانحرافات عن المعايير القياسية.
 - 2- كشف مخالفة القواعد المشروعية والكفاءة والفاعلية والتوفير في إدارة الأموال.
 - 3- الاستخدام الفعال للأموال العامة وتطوير الإدارة المالية لتكون إدارة سليمة.
 - 4- جعل الأفراد محل المسؤولية قابلين بتلك المسؤولية الملقاة على عاتقهم.
- ونتيجة لتطور مفاهيم الرقابة المالية، تطورت أهدافها بشكل أشمل وأدق وذلك حسب كل من (الكفراوي، 1998، الحجاوي، 2004، العموري، 2011، الفاخري، 2013، حرارة، 2016، بدوي، 2017).

- 1- التأكد من أن الأعمال تسير وفق الأنظمة والقوانين واللوائح والإجراءات المقررة وأنها تؤدي بأفضل الطرق.
- 2- التحقق من أن الإنفاق العام تم وفقاً لما هو مقرر له طبقاً للخطط الموضوعة.
- 3- التأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، وأنها استخدمت أفضل استخدام دون إسراف أو انحراف.
- 4- متابعة تنفيذ الخطة الموضوعة، وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقاً للسياسات الموضوعة.

5- الكشف عن أية أخطاء أو انحرافات أو مخالفات تحدث من الأجهزة الحكومية وتحليلها ودراسة أسبابها.

2-1-5 أنواع الرقابة المالية:

إن تنوع الرقابة المالية لا يعني استقلالية كل نوع منها عن النوع الآخر، فتقسيم الرقابة إلى أنواع هو جهد فقهي، الهدف منه دراسة عمليات الرقابة الجارية على المال العام وتحليلها ومعرفة أشكال تلك الرقابة وصورها المختلفة ومعرفة مساوئ كل صورة من صورها ومحاسنها للتأكد من أن عمليات الرقابة المالية هي عمليات متتابعة، كل جزء منها مكمل للجزء الآخر (العكام 2018).

وتتعدد أنواع الرقابة المالية وتختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها من خلالها، دون أن يؤثر ذلك في طبيعة الرقابة أو الهدف منها، إذ تكمل هذه الأنواع بعضها بعضاً، و بذلك تقسم أنواع الرقابة المالية إلى أربعة أقسام:

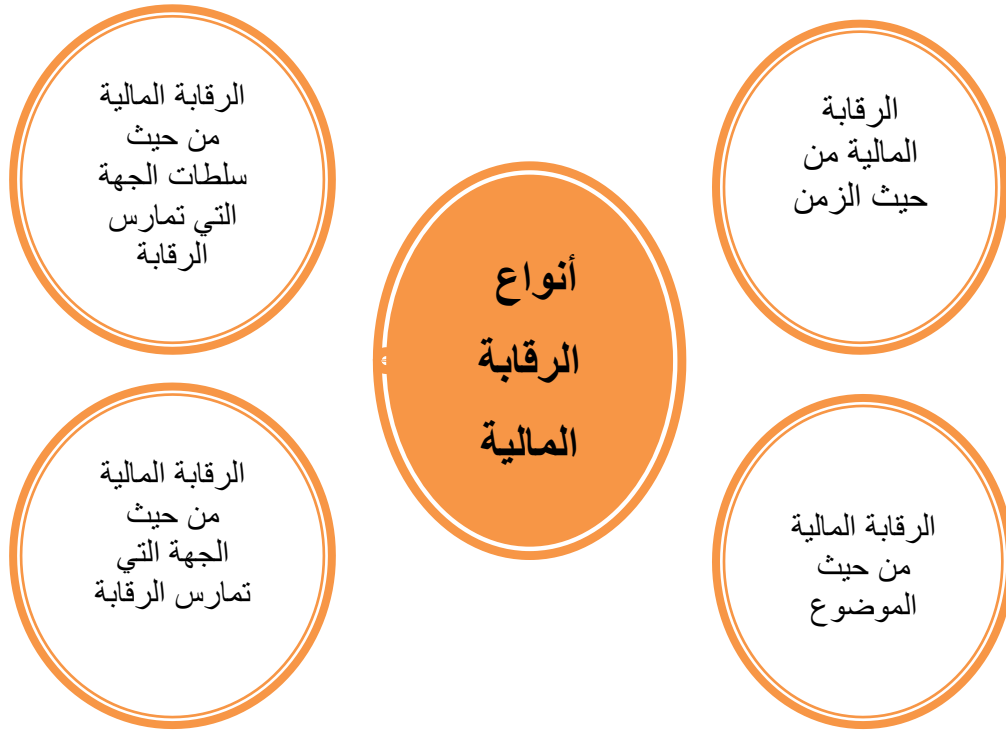
الأول- من حيث الزمن: تقسم إلى رقابة سابقة ومرافقة ورقابة لاحقة.

أما القسم الثاني- من حيث الموضوع: وتنقسم إلى رقابة مشروعية ورقابة محاسبية و رقابة اقتصادية، ورقابة على البرنامج.

في حين القسم الثالث- من حيث الجهة التي تمارس الرقابة: وتنقسم إلى رقابة داخلية ورقابة ذاتية ورقابة خارجية.

أما القسم الرابع والأخير- من حيث سلطات الجهة التي تمارس الرقابة: وتنقسم إلى رقابة إدارية، ورقابة قضائية.

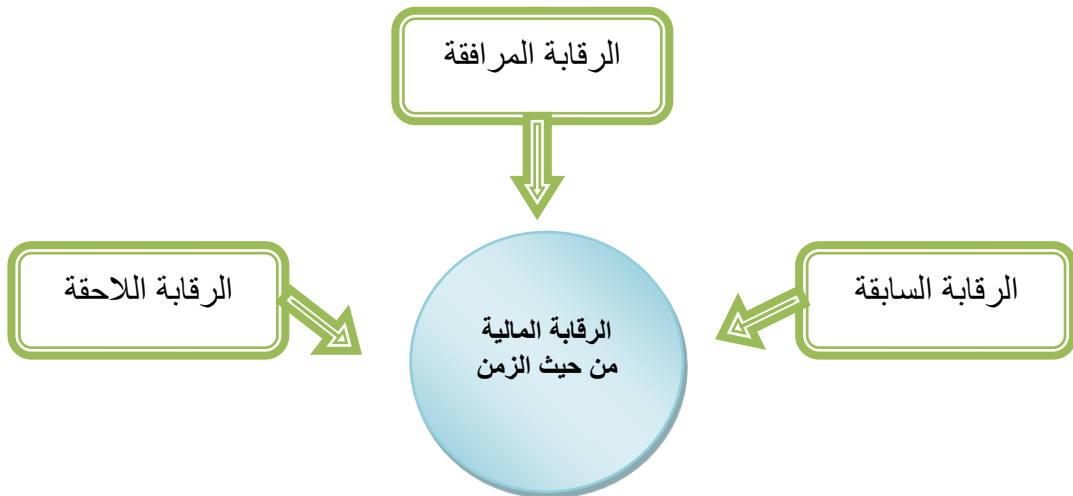
وبناءً على ذلك يمكن للباحث تلخيص أنواع الرقابة المالية وفقاً للشكل رقم (2).



الشكل رقم (2) أنواع الرقابة المالية

1-5-1-2 الرقابة المالية من حيث الزمن:

يقوم هذا النوع من الرقابة على أساس توقيت حدوث عملية الرقابة، فهي إما أن تتم قبل اتخاذ التصرفات المالية فتسمى بالرقابة السابقة، أو تتزامن مع التصرف المالي فتسمى بالرقابة المرافقة، أو تقع بعد القيام بالتصرفات المالية فتسمى بالرقابة اللاحقة.



الشكل رقم (3) الرقابة المالية من حيث الزمن

2-5-1-2 الرقابة المالية من حيث الموضوع:

تقسم الرقابة المالية وفقاً لموضوعها إلى الأنواع التالية:

أ- رقابة المشروعات:

يتم بموجب هذا النوع من الرقابة مطابقة التصرف ذي الآثار المالية للقانون بمفهومه العام والواسع وهذا يشمل المشروعات الشكالية التي تهتم بصفة العضو والهيئة التي تصدر عنها التصرفات المالية، والمشروعات الموضوعية التي تهتم بطبيعة التصرف ومضمونه، وبذلك يمكن القول إنه إذا كانت الرقابة تهدف إلى تحقيق المطابقة بين تصرف ما، وبين قاعدة موضوعية مسبقاً فإنها تكون مهتمة بنواحي المشروعات. (العكام، 2018).

ب- الرقابة الاقتصادية:

ظهر هذا النوع من الرقابة بعد الحرب العالمية الثانية بسبب زيادة نطاق الحاجات العامة، وبالتالي زيادة حجم النفقات العامة وعدم قدرة الإيرادات العامة على تلبية تحويل تلك النفقات العامة المتزايدة (بأزمة، 2016).

إن هذه الرقابة تهدف إلى مراجعة نشاط الجهات العامة من حيث المشروعات والبرامج التي تقوم بتنفيذها، للوقوف على ما تم تنفيذه من أعمال وتكلفة إنجازها وبيان مواطن الضعف في التنفيذ، وما قد يصاحبه من إسراف و تبذير.

ج- الرقابة المحاسبية:

يقصد بها مراجعة الدفاتر المحاسبية والمستندات وتدقيقها والتعرف على مدى مطابقتها للاعتمادات المرصودة في الموازنة العامة، والتأكد من سلامه الإجراءات المتبعة والتحقق من صحة تطبيق القوانين واللوائح وتعليمات وزارة المالية وتنفيذ الموازنة، ومن كونها صرفت بموجب

مستندات صحيحة من أجل اكتشاف الأخطاء الفنية أو الغش أو التزوير.
(العكام، 2018)

د- الرقابة علي البرامج:

وكانت هذه الرقابة تطويراً للرقابة الاقتصادية وتتوافق مع تحويل الموازنة العامة من موازنه بنود إلى موازنه البرامج، ويهتم هذا النوع من الرقابة بمدى تحقيق الخطط المحددة لكل جهة عامه وقدرتها على تحويل هذه الخطط إلى برامج محددة من أجل تحقيق الأهداف المحددة بها بأقل نفقه ممكنه وتعديل هذه البرامج بشكل مستمر وفقاً لهذه القواعد.

3-5-1-2 الرقابة المالية من حيث الجهة التي تمارس مهمة الرقابة:

وفقاً لهذا القسم تم تحديد نوع الرقابة استناداً إلى الجهة التي تقوم بها ومنع سلطاتها حيث يقسم هذا النوع من الرقابة إلى ثلاثة أنواع، هي: الرقابة الداخلية التي تقوم بها السلطة التنفيذية، سواء كانت وزارة المالية أم أجهزه مستقلة مرتبطة بها، والرقابة الخارجية التي تقوم بها السلطة التشريعية، أما النوع الثالث فهو الرقابة الذاتية التي تكون ضمن الوحدة الإدارية التي تقوم بالتصرف المالي بها.

4-5-1-2 الرقابة المالية من حيث سلطات جهة الرقابة:

يعتمد هذا التقسيم على طبيعة سلطات الجهات إلى تتولى عملية الرقابة ويمكن تقسيم هذه

الرقابة إلى:

أ- الرقابة المالية الإدارية:

يقصد بهذا النوع من الرقابة، تلك الرقابة التي تتخذ طابعاً إدارياً، إذ إنها ذات صفة إدارية وتمارسها جهة ذات اختصاص إداري، سواء كانت هذه الرقابة لاحقة أم سابقة، وسواء

اتخذت طابعاً شكلياً أم موضوعياً وتمارس هذه الرقابة من قبل الأجهزة التي تتولى الرقابة المالية دون أن يكون لها اختصاص قضائي في إصدار الحكم على الحسابات أو الموظفين، وقد تمارس من قبل أجهزة الرقابة المالية العليا التي تتمتع بالصفة القضائية أو بالصفة الإدارية معاً (موسى، 2000)، (العموري، 2005).

ب- الرقابة المالية القضائية:

إن هذا النوع من أنواع الرقابة المالية يقوم به جهاز متخصص يكتسب الطابع القضائي في كل ما يتضمنه هذا الطابع من صفات، سواء من حيث الإجراءات أو الحكم أو الحسم، كما هو الحال في المحاكم العادية، ويعد هذا النوع من الرقابة من أهم نتائج التطور الذي طرأ على مفهوم الرقابة المالية، حيث إن السلطة التشريعية ولأسباب تتعلق بعدم إمام أعضائها بالأصول العلمية للرقابة المالية، ولافتقارهم للخبرة والوقت الكافيين للقيام بعملية الرقابة أولت هذه المهمة إلى أجهزة متخصصة، وهذه الأجهزة تطورت إلى أن اكتسبت الطابع القضائي (عطوة، 2003).

ج- الرقابة المالية التشريعية (البرلمانية):

وهي تلك الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية على عمليات تحصيل الأموال العامة وإنفاقها، حيث تكفل دساتير مختلف الدول حق السلطة التشريعية على عمليات تنفيذ الموازنة قبل وأثناء السنة المالية وبعد انتهائها، وتعمل الرقابة التشريعية على التأكد من أن تنفيذ الموازنة العامة قد تم وفقاً لما أقرته السلطة التشريعية من إيرادات عامة ونفقات عامة.

وتعد الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية على عمل الجهاز الحكومي المظهر الأول والأهم من مظاهر الرقابة الخارجية، ومرد ذلك أن السلطة التشريعية بوصفها الممثل الشرعي لإرادة الشعب، يجب أن تؤدي الدور الرئيس في مراقبة تنفيذ الموازنة العامة التي وضعت لتحقيق

الصالح العام للمجتمع وبهذا فإن الجهاز التنفيذي لا ينبغي أن يمارس مسؤولياته دون أن تكون هذه الممارسة خاضعة لضوابط الرقابة البرلمانية التي يمثلها المجلس التشريعي.

2-1-6 عناصر الرقابة المالية:

تتكون جميع عمليات رقابة القطاع العام من العناصر ذاتها، وهي المراجع والطرف المسؤول والمستخدمين المستهدفين (أطراف الرقابة الثلاثة) ومعايير تقويم الموضوع ومعلومات الموضوع الناتج عن ذلك: (منظمة الانتوساي، المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام، 2013):

1- **المراجع:** يؤدي رئيس الجهاز للرقابة المالية والمحاسبية والأشخاص المفوضين بمهمة إجراء الرقابة دور المراجع في رقابة القطاع العام، وتقع المسؤولية العامة على رقابة القطاع العام وفقاً للمحدد بولاية الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

2- **الطرف المسؤول:** تحدد المسؤوليات المعنية في رقابة القطاع العام بترتيب دستوري أو تشريعي، وقد تكون الأطراف المسؤولة عن معلومات موضوع الرقابة أو عن إدارة موضوع الرقابة أو عن إدارة موضوع الرقابة أو عن معالجة التوصيات، وقد تكون أفراد أو مؤسسات.

3- **المستخدمون المستهدفون:** وهم الأفراد أو المؤسسات أو فئاتها التي يعد المراجع تقرير الرقابة لها، وقد يكون المستخدمون المستهدفون هم الهيئات التشريعية أو الإشرافية أو المسؤولون عن الحكومة وعامة الناس.

4- **موضوع الرقابة:** يشير موضوع الرقابة إلى المعلومات أو الظرف أو النشاط الذي يتم قياسه أو تقويمه باستخدام معايير معينة، وقد يأخذ أشكالاً عدة وتكون له خصائص مختلفة تبعاً لهدف الرقابة، ويكون موضوع الرقابة المناسب قابلاً للتحديد والتقويم أو القياس المتجانس

باستخدام المعايير، بحيث يمكن إخضاع الإجراءات لجمع أدلة رقابية كافية ومناسبة لدعم رأي الرقابة أو استنتاجاتها.

5- **المعايير:** هي المقاييس المستخدمة لتقويم موضوع الرقابة، ويجب أن يكون لكل رقابة معايير ملائمة لظروفها، وعند تحديد مدى ملائمة المعايير ينظر المراجع في مدى الملاءمة وإمكانية الفهم بالنسبة للمستخدمين المستهدفين، بالإضافة إلى الاكتمال والموثوقية والموضوعية للمعايير، وقد تعتمد المعايير المستخدمة على مجموعة من العوامل تشمل أهداف الرقابة ونوعها، ويمكن أن تكون المعايير محددة أو عامة وقد تستمد من مصادر مختلفة، بما في ذلك القوانين والأنظمة والمعايير والمبادئ السليمة وأفضل الممارسات، ويجب اطلاع المستخدمين المستهدفين على تلك المعايير لتمكينهم من فهم كيفية تقويم موضوع الرقابة وقياسه.

6- **معلومات موضوع الرقابة:** تشير معلومات موضوع الرقابة إلى نتيجة تقويم الموضوع أو قياسه باستخدام المعايير، ويمكن أن تتخذ أشكالاً عدة وتكون لها خصائص مختلفة تبعاً لهدف الرقابة ونطاقها.

7-1-2 مراحل عملية الرقابة المالية:

إن دورة العملية الرقابية تبدأ بالأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها خلال فترة زمنية وتنتهي بتحقيق هذه الأهداف، وتجدر الإشارة إلى أن الأهداف لا تقع ضمن عملية الرقابة بل تقع ضمن عملية التخطيط الاستراتيجي، وتتكون مراحل عملية الرقابة من ثلاثة مراحل هي (عبدالفتاح، 2013):

1- تحديد المعايير (المقاييس) الرقابية: المعايير هي المقاييس التي يمكن بها قياس النتائج (الأداء) الفعلية لما ينبغي أن يتم إنجازه من عمل، أي الهدف الفعلي الذي يجب تحقيقه

والوصول إليه، وهذه المعايير (المقاييس) يمكن أن تكون ملموسة أو غير ملموسة، دقيقة أو غير دقيقة، واضحة أو غير واضحة، عادية أو استراتيجية.

2- تقييم الأداء (النتائج) الفعلي بالمقاييس الرقابية الموضوعية مقدماً أو المرسومة مسبقاً: حيث يتم في هذه المرحلة قياس الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية سلفاً لتحديد الفروقات أو الاختلافات بينها، سواء كانت اختلافات إيجابية أو سلبية وذلك من أجل الوقوف على هذه الأسباب ومحاولة معالجتها أو إجراء التعديلات.

3- مرحلة تصحيح الانحرافات أو إجراء التعديلات: حيث يقوم المسؤولون بتحسين وإعادة تنظيم الأساليب والنتائج، أي اتخاذ القرارات الملائمة لتلافي الخطر أو التقليل من آثاره.

المبحث الثاني

الأجهزة العليا للرقابة المالية

1-2-2 مقدمة.

2-2-2 مفهوم الأجهزة العليا للرقابة المالية.

3-2-2 خصائص الأجهزة العليا للرقابة المالية.

4-2-2 العوامل التي أدت إلى ظهور الأجهزة العليا للرقابة.

5-2-2 مسميات الأجهزة العليا للرقابة المالية.

6-2-2 انواع الأجهزة العليا للرقابة المالية.

7-2-2 اهداف الأجهزة العليا للرقابة المالية.

يرتبط أساس الرقابة على الأموال العامة وجوهرها، بتلك الروابط والعلاقات الناشئة عن ملكية الشعوب للأموال العامة وحققها في التأكد من حسن إدارتها واستخدامها، سواء كان ذلك من خلال ممثليها في الهيئات المنتخبة كالبرلمانات، أو من خلال منظمات المجتمع المدني والتنظيمات السياسية، ولقد حاولت البرلمانات في بداية الأمر أن تمارس حقوقها ومسؤولياتها في الرقابة على الأموال العامة بوصفها الجهات الممثلة للشعوب من خلال تشكيل لجان من أعضائها تتولى مهام الرقابة والمراجعة على صرف الأموال العامة وتحصيلها إلا أنها سرعان ما أدركت بأن ممارسة أعمال الرقابة والمراجعة لها متطلبات خاصة لا تتوفر في أعضائها، ولذلك تم اللجوء إلى إنشاء هيئات أو أجهزة فنية متخصصة مستقلة تتولى مهام الرقابة والمراجعة نيابة عن البرلمانات وتعمل تحت إشرافها، وأصبحت تسميتها المعروفة عالمياً أجهزة الرقابة العليا (SAIs) Supreme Audit Institutions حيث تتحمل هذه الأجهزة مهمة علي قدر عال من الأهمية، إلا وهي تحقيق الرقابة على أموال الدولة وعلى آلاف الجهات ذات الاختصاصات والأنشطة المتنوعة، كما أنها مسؤولة في أغلب الدول عن معاونة البرلمان في ممارسة مهامه الرقابية (المخلافي، 2013).

2-2-2 مفهوم الأجهزة العليا للرقابة المالية:

تعمل أجهزة الرقابة العليا المالية كرقابة أساسية لضمان أن الحكومة تخضع للمساءلة عن الطريقة التي تديرها الأموال العامة، فهي مؤسسات رسمية مستقلة مسؤولة عن مراجع أداء الحكومات والحسابات العامة، وفي بعض الحالات تتولى الإشراف على نظام المراجعة الداخلية، ويقصد بجهاز الرقابة الأعلى كل جهاز عال - أياً كانت تسميته وطريقة تشكيله وتنظيمه - يمارس بمقتضى القانون الرقابة على الأموال العامة في الدولة، سواء كانت مهامه ذات صفة

قضائية أو غير قضائية (Santiso, 2010) وحيث يتم إنشاء هذه الأجهزة على شكل هيئات فنية متخصصة مستقلة مكلفة دستورياً وقانونياً بممارسة مهام الرقابة والمراجعة على الأموال العامة والتحقق من حسن إدارتها واستخدامها من قبل أجهزة السلطة التنفيذية والوحدات التابعة لها ومن ثم رفع التقارير بشأن ما تتوصل إليه النتائج (المخلفي، 2013).

ويوضح (Santiso، 2010) الأجهزة العليا للرقابة هي تلك الأجهزة الرسمية المكلفة بالإشراف على مالية الحكومة، وتوفير تأكيدات معقولة بشأن موثوقية البيانات المالية الحكومية، بالإضافة إلى التحقق من صدق المعلومات المالية الحكومية، وذلك من خلال تقاريرها بشأن عمليات المراجعة وما تتضمنه من آراء.

وتعرّف منظمة الأنطوساي الأجهزة العليا للرقابة المالية بانها: هيأت عمومية تابعة للدولة وتمارس بموجب القانون وظيفة الرقابة العمومية العليا لتلك الدولة أي كانت أشكالها.

أما المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عرّفت الأجهزة العليا للرقابة المالية بأنها: هيئة مستقلة تقوم بكافة أنواع الرقابة بموجب التشريعات النافذة (مالية، أداء، قانونية) بهدف التحقق من الحفاظ على المال العام وضمان كفاءة وحسن استخدام وتقديم تقرير بشأن الحسابات والبيانات المالية إلى الجهات المعنية بالدولة.

2-2-3 خصائص الأجهزة العليا للرقابة المالية:

من التعريفات السابقة يمكن القول إن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تتميز بأربع

خصائص:

1- أنها أجهزة رقابة مالية عليا.

2- أنها أجهزة ذات الاختصاص العام بالرقابة على الأموال العامة.

3- أنها أجهزة مستقلة.

4- يتعدى دورها من مرحلة الرقابة إلى مرحلة المحاسبة.

4-2-2 العوامل التي أدت إلى ظهور الأجهزة العليا للرقابة المالية:

لاشك أن التخطيط السليم المتكامل والأداء المنظم يفقد كلاهما فاعليتهما إذا لم يرافقهما أو يتبعهما رقابة دقيقة وفاعلة، سواء تمت أثناء التنفيذ في شكل متابعة، أو بعد الانتهاء منه، فالرقابة هي عملية مهمة وضرورية لأي نشاط أو برنامج أو وظيفة إنتاجية كانت أو خدمية إذ من خلالها يتم الحكم على مدى نجاح عملية الأداء أو الإنجاز، وقياس مدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة، ولا شك أن أهمية الرقابة والمراجعة في القطاع الحكومي وكذلك الحاجة إلى تطويرها وتزايد تعقيد نشاطها يرجع إلى أسباب وعوامل عديدة، من أهمها مايلي:

1- أن المال العام في ظل الملكية الغائبة يمكن اعتبارها مالا لا صاحب له، ما يجعله مدعاة للنهب وعرضه للاستغلال السيء من قبل الفاسدين وأصحاب النفوس الضعيفة، فضلا عن أن ارتباط استخدامه بتقديم خدمات عامة ومهمة عادة لا تكون محل تبادل في الأسواق يشكل دافعا لسوء توزيعها علي المنتفعين منها والسعي للتربح من وراء توزيعها وتحقيق المصلحة أو تبادلها، كما أن عدم خضوعها لاعتبارات السوق وانعدام العلاقة السببية بين موارد واستخدامات الوحدة الحكومية يزيد من احتمال عدم الكفاءة والإسراف والضياع في عملية إنتاج تلك الخدمات وتقديمها ولا شك أن نتائج الضياع وسوء استخدام الموارد المتاحة تؤثر في المجتمع بأسره (عطيه، 2008)

2- ضخامة الأموال العامة وتعدد مصادر تحصيلها، وتنوعها والجهات المسؤولة عن عملية التحصيل، بالإضافة إلى تشعب وتضخم وتعدد البرامج والأنشطة الحكومية وضخامة المبالغ المتعمدة لتنفيذها لا سيما في ظل تبني الكثير من دول العالم خططا طموحة للقيام بمسؤولياتها في تنمية مجتمعاتها ما يجعل عملية تحقيق الكفاءة والاقتصاد في العمليات أكثر صعوبة ويزيد من احتمال ظهور الاستخدامات التي تؤدي إلى الإسراف وضياع المواد وتلفها.

3- التوجه المتزايد نحو اللامركزية وتفويض الوحدات الحكومية في الأقاليم بكثير من الصلاحيات والمسؤوليات، وذلك كجزء من الاصطلاحات الرئيسة في إطار الفلسفة الجديدة لإدارة شؤون الدولة الحديثة، أو ما يعرف بإعادة اختراع الحكومة، وبالتالي ما يزيد العناية بقياس الأداء والكفاءة والمساءلة.

4- التغيرات الجذرية التي شددتها البيئة العالمية في ظل ما يعرف بظاهرة العولمة وما رافقها من تطورات في مجال المعلوماتية وتكنولوجيا الاتصالات وانتشار الديمقراطية على المستوى العالمي وبروز سيطرة واضحة لمنظمات عالمية على توجيه اقتصاد الدول مثل صندوق النقد الدولي ومنظمة التجارة العالمية.

5- تزايد الوعي الشعبي في ظل التطورات المشار إليها، وبالتالي تزايد الاهتمام والمتطلبات وضغط الرأي العام بتحقيق المساءلة وتوفير المزيد من المعلومات عن البرامج والأنشطة الحكومية لمعرفة ما إذا كانت الأموال العامة تدار بشكل سليم وفقاً للقوانين والأنظمة، وما إذا كانت البرامج والأنشطة قد حققت الأهداف المنشودة وتعمل بصورة اقتصادية وفاعلة (حلمي، 2009)

6- انتشار وتنامي ظاهرة الفساد المالي والإداري التي تعد من المعوقات الرئيسة لتحقيق التنمية الشاملة خصوصاً في الدول النامية، وهنا تبرز أهمية دور الرقابة والمراجعة (الخارجية والداخلية) في خدمة الفرد والمجتمع والدولة من خلال منع مسببات الفساد أو معالجتها وتصحيحها.

2-2-5 مسميات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: (جبل، 2017)

تتنوع مسميات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حسب التقسيم الإداري للهيئات والمؤسسات داخل الدولة ويختلف من دولة إلى أخرى، وغالباً يكون ذلك حسب نظام الحكم

(ملكي، جمهوري،...) وأشهر مسميات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (محكمة، جهاز،

ديوان، المراجع العام، مجلس، مكتب.. الخ) من ذلك:

- محكمة (المحاسبة - الحسابات - المحاسبات): كما في: تركيا، فرنسا، البرتغال، إيطاليا،

روسيا، موريتانيا، رومانيا، هولندا، إسبانيا، البرازيل والاتحاد الأوروبي.

- جهاز (المحاسبات - المحاسبة - الرقابة): كما في: مصر، سلطنة عمان، سوريا، اليمن،

جيبوتي، الهند، موزمبيق، فيتنام و فيدجي.

- ديوان (الرقابة - المحاسبة - المراجعة): كما في قطر، الأردن، فلسطين، ليبيا، لبنان،

الكويت، السعودية، الإمارات، البحرين، الصومال، العراق و السودان

- المراجع العام: كما في: كندا، أوغندا، ناميبيا، نيبال، كرواتيا، ماليزيا، قبرص، غينيا، كينيا

وأثيوبيا.

- مجلس (المحاسبة - المراجعة - الحسابات): كما في: الجزائر، اليابان، قبرص، المغرب

وإندونيسيا.

- مكتب (المساءلة - الرقابة - المراجعة - التدقيق): كما في: الولايات المتحدة، إنجلترا،

أستراليا، التشيك، بولندا، السويد، فنلندا والصين.

وهناك مسميات أخرى غير شائعة الاستخدام مثل: غرفة أو لجنة أو مصلحة، ولا يعنينا

اسم هيئة أو جهاز الرقابة المالية الأعلى كثيراً، إذ المهم ما يتمتع به ذلك الجهاز أو تلك الهيئة

من صلاحيات وما يسند إليه من اختصاصات، وما يتاح له من أدوات رقابية لحماية أموال

الدولة، وسنستخدم في بحثنا هذا مسمى "الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة"، واختصاراً

الجهاز الأعلى للرقابة المالية أو جهاز الرقابة المالية، وذلك تماشياً مع اسم "المنظمة الدولية

للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" وغيرها من المنظمات المعنية

2-2-6 أنواع الأجهزة العليا للرقابة المالية: (جبل، 2017)

تتباين درجة الاستقلالية والسلطات الممنوحة للأجهزة العليا للرقابة المالية كما تختلف اختصاصاتها أيضاً، فمن أجهزة تابعة للسلطة التنفيذية تتمتع بصلاحيات محدودة للغاية إلى أجهزة تتمتع بقدر كبير من الاستقلالية أو بصلاحيات قضائية، وقد أرجعت إحدى الدراسات أهم مصادر الفوارق بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالدول العربية إلى التشريعات والقوانين السارية في الدول العربية التي تنطوي على العديد من الاختلافات والتباينات الشكلية والجوهرية بالنظر خاصة إلى اختلاف الأنظمة السياسية والاجتماعية والإدارية وغيرها، فضلاً عما تمليه أحياناً الاعتبارات الجغرافية والتاريخية للدول المعنية.

ويمكن تصنيف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حسب الصلاحيات والاستقلالية إلى ثلاثة أنواع:

2-2-6-1 النوع الأول- أجهزة وهيأت رقابة مالية ذات اختصاص قضائي:

وهي أجهزة تمارس وظيفة الرقابة المالية ووظيفة قضائية، من ذلك: محكمة المحاسبات الفرنسية، محكمة الحسابات التركية، المجلس الأعلى للحسابات المغربي، ديوان المحاسبة اللبناني، مجلس المحاسبة الجزائري، غرفة المحاسبة التونسية، ومحكمة المحاسبات الإيطالية وهذه الأجهزة غالباً ما تتمتع بقدر كبير من الاستقلالية والصلاحيات والأدوات التي تمكنها من القيام برقابة فاعلة.

2-2-6-2 النوع الثاني- أجهزة وهيأت رقابة مالية مستقلة:

وهي أجهزة رقابية عليا غالباً ما ينص على اختصاصاتها بدستور البلاد، وتمارس وظيفة الرقابة المالية باستقلالية، حيث يعين رئيس وأعضاء الجهاز بطريقة تحفظ لهم استقلاليتهم ويتمتعون بحصانات و ضمانات وظيفية معقولة، فيما يتعلق بالعزل من الوظيفة أو الخضوع

للتحقيق والمحاكمة، كما تتمتع تلك الأجهزة بحرية في تنظيم شؤونها الرقابية والإدارية، وغالباً ما تتوفر لها أدوات رقابية ناجعة ما يمكنها من ممارسة رقابة فاعلة، وتخضع لرقابتها جل المؤسسات والهيئات العامة أو المملوكة للدولة أو التي تسهم فيها أموال الدولة بنسبة معينة - تختلف من دولة لأخرى - وغيرها من المؤسسات التي يخضعها القانون لرقابة تلك الأجهزة، وعادة ما تتسم علاقة جهاز الرقابة بالبرلمان بالقوة، ويسودها التعاون غالباً وذلك لاجتماعهما على هدف مشترك هو حماية أموال الدولة والرقى بأداء المؤسسات العامة عن طريق الرقابة، وإن اختلف نطاق وأدوات كل منهما كما سيرد بيانه.

2-2-6-3 النوع الثالث أجهزة وهيأت رقابة مالية غير مستقلة:

وهي أجهزة تابعة - وإن تم النص على استقلالها في الدستور أو النظام الأساسي للدولة أو في القانون - غالباً للسلطة التنفيذية، ولا يتمتع فيها رئيس وأعضاء الجهاز بحصانة و ضمانات وظيفية على الإطلاق وذلك فيما يتعلق بالعزل من الوظيفة أو الخضوع للتحقيق والمحاكمة أو يتمتعون بقدر ضئيل منها، وغالباً ما يكون بإمكان الجهة التي يتبعها الجهاز التدخل في عمله الرقابي وفي شؤونه الإدارية.

2-2-7 أهداف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:

رغم أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تختلف مسمياتها وتتنوع أشكالها من دولة إلى أخرى كما سبق بيانه، إلا أنها جميعاً تكاد تتحد في الأهداف الرئيسية، والتي تتمثل في:

1- تحقيق الرقابة على أموال الدولة وما يعد في حكم الأموال العامة:

وفقاً للمبدأ الثالث من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، فإن تلك الأجهزة يجب أن تتمتع بصلاحيات واسعة للرقابة على أموال الدولة، سواء فيما يتعلق بتحصيلها أو إنفاقها أو الاحتفاظ بها واستخدامها أو تخزينها وحفظها، وكذا من حيث تلك العمليات في

السجلات، وهذه الرقابة لا تقتصر على قانونية التصرفات أو ما يطلق عليه المشروعية فحسب، ولكن تمتد لتشمل الرقابة على الأداء (الجودة والكفاءة والفاعلية)، وهذا هو الاختصاص والهدف الرئيس من إنشاء تلك الأجهزة في كل دول العالم (معايير الأنتوساي 11 ISSAI).

2- معاونة البرلمان في ممارسة دوره التشريعي والرقابي:

تعد معاونة البرلمان في ممارسة دوره التشريعي والرقابي من أهم أهداف الأجهزة العليا للرقابة المالية، وكانت الدافع الرئيس لإنشاء الكثير من تلك الأجهزة، نتيجة عدم قدرة البرلمانات على ممارسة الرقابة المالية على السلطة التنفيذية لأسباب عدة. وتختلف درجة معاونة الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة للبرلمان من دولة إلى أخرى، بل وتختلف داخل الدولة بحسب الظروف السياسية والدستورية السائدة فيها (جبل، 2017).

3- تعزيز الشفافية والمساءلة العامة:

من أهم أهداف الأجهزة العليا للرقابة المالية تعزيز الشفافية والمساءلة، حيث تعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية على تعزيز المساءلة والشفافية والنزاهة من خلال الرقابة المستقلة على عمليات القطاع العام وإعداد التقارير بالنتائج التي توصلوا إليها، وهو الأمر الذي يمكن القائمين على إدارة القطاع العام من أداء مسؤولياتهم استجابة لنتائج الرقابة وتوصياتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة وبالتالي إكمال دور المساءلة (معايير الأنتوساي، 12 ISSAI).

2-3 خلاصة الفصل:

من خلال مناقشة الباحث لموضوع الرقابة المالية والاجهزة العليا للرقابة المالية يمكن عرض أهم النتائج التي تم التوصل إليها ، حيث تم في المبحث الأول عرض الرقابة المالية من حيث تطورها التاريخي الذي أشرنا فيه إلى أن الرقابة المالية مرت بمراحل متعددة حتى وصلت إلى الصورة التي هي عليها حالياً، كذلك عرض هذا المبحث مفهوم الرقابة المالية و أهدافها، وأنواع الرقابة المالية التي قُسمت إلى أربعة أنواع من حيث الزمن ومن حيث موضوعها، ومن حيث الجهة التي تمارسها، وأخيراً من حيث سلطات الجهة التي تمارس الرقابة.

ونظراً لما ورد في الأدب الخاص بالرقابة المالية اتضح بأن الرقابة المالية لها دور رئيس في تنظيم المجتمعات ومؤسساته من حيث العناية بالأموال العامة والرقابة عليها والحفاظ عليها من الهدر والاختلاس.

أما فيما يخص المبحث الثاني فقد تم تناول الأجهزة العليا للرقابة المالية من حيث مفهومها وخصائصها والعوامل التي أدت إلى ظهورها، وكذلك أنواع هذه الأجهزة وأهدافها، كما. ويوصف أن ديوان المحاسبة الليبي هو أعلى جهاز للرقابة المالية في ليبيا، وأن منظمة الانتوساي تعمل على تعزيز الحكم الرشيد عن طريق تمكين الأجهزة العليا للرقابة من مساعدة حكومتها على تحسين الأداء وتعزيز الشفافية وضمان المساءلة وتوفير معايير عالية للقطاع العام، فسيتم في الفصل التالي تناول موضوع المعايير الرقابية الصادرة عن منظمة الانتوساي، وأيضاً تطبيق هذه المعايير لدى ديوان المحاسبة الليبي؛ وذلك لارتباط هذه المواضيع ارتباطاً وثيقاً بموضوع الدراسة.

الفصل الثالث

1-3 المبحث الاول- المعايير الرقابية للمنظمة الدولية

للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)

2-3 المبحث الثاني - ديوان المحاسبة الليبي

3-3 خلاصة الفصل

3-1 تمهيد :

تمثل معايير الرقابة الحكومية المقاييس التي يسترشد بها لتقويم نوعية وكفاءة أعمال الرقابة، كما أنها تعتبر الاساس الذي يحدد نوعية وتفاصيل إجراءات الرقابة التي يقوم بها المراجع، ونظراً لما تلعبه المعايير الرقابية الصادرة عن منظمة الانتوساي من دور بارز ومهم للرفع منى كفاءة وفاعلية الاعمال الرقابية التي تقوم بيها الاجهزة الرقابية وحيث أنها ضرورية لمصادقية وجودة الرقابة وتقوم بتعزيز استقلالية وفعالية الرقابة التي يجريها تلك الأجهزة .

لذلك يهدف هذا الفصل إلى عرض دراسة مفهوم المعايير الرقابية الصادرة عن منظمة الانتوساي وكذلك استعراض ديوان المحاسبة الليبي، ولتحقيق هذا الهدف رأى الباحث تقسيمه على النحو التالي :

• المبحث الاول- المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة :

- إصدار المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية.
- مفهوم المعايير الرقابية للأجهزة العليا للرقابة المالية.
- أهمية المعايير الرقابية للأجهزة العليا للرقابة المالية.
- محتويات المعايير الرقابية للأجهزة العليا للرقابة المالية.
- تبني وتطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساي.

• المبحث الثاني - ديوان المحاسبة الليبي

- التطور التاريخي لنشأة ديوان المحاسبة الليبي
 - أهداف ديوان المحاسبة الليبي.
 - اختصاصات ديوان المحاسبة الليبي.
 - أنواع التقارير التي يقدمها ديوان المحاسبة الليبي
 - استقلالية ديوان المحاسبة الليبي.
- وينتهي الفصل بخلاصة للنتائج التي توصل إليها الباحث .

3-1-1 إصدار المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية:

أصدرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أنتوساي Intosai) معايير الرقابة الدولية التي تسمى الآن بمعايير الأنتوساي وقد صدرت هذه المعايير عام 1992م، وفي المؤتمر السادس عشر المنعقد في مونتيفيديو بالأرجواي عام 1998م طلبت الأجهزة الأعضاء من لجنة الأنتوساي للمعايير الدولية إعادة هيكلة المعايير الرقابية، وتمت المصادقة على المعايير بعد إعادة صياغتها في المؤتمر السابع عشر للأنتوساي المنعقد في سيول بكوريا الجنوبية عام 2001 (مصلح، 2013).

هذا، وقد قامت اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية بتطوير معايير الأنتوساي في ظل إطار العمل المقترح أثناء اجتماعها في اوسلو بالنرويج في أكتوبر 2005، وفي واشنطن بالولايات المتحدة في مايو 2006، وفي ياوندي بالكاميرون في أكتوبر 2006، وقد قامت لجنة التوجيه بمنظمة الأنتوساي بإقرار المقترح في نوفمبر 2007 وتم ارسال مسودة لجميع أعضاء منظمة الأنتوساي، وفي ضوء العديد من التعليقات المؤيدة للمقترح قدمت اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية أثناء اجتماعاتها بالبحرين 2007 مقترحها ليتم التصديق والموافقة عليه من قبل مؤتمر الأنتوساي بالمكسيك عام 2007، والملحق رقم (3) يوضح اطار عمل معايير الأنتوساي.

3-1-2 مفهوم المعايير الرقابية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة:

المعايير هي عبارة عن القواعد المتفق عليها لقياس جودة الأداء، والمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة هي إطار عام للإجراءات والممارسات التي يجب اتباعها عند القيام بالرقابة، وهي بمثابة معايير إرشادية للأجهزة العليا للرقابة (مصلح، 2013).

وعرّف (الزمانان، 2010) المعايير الرقابية بأنها: بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية أو مهنية يتضمن إرشادات تتعلق بما يجب أدائه من ممارسات ومهام رقابية وفقاً لآلية معتمدة تلقى القبول العام من قبل الخبراء والمختصين في العمل الرقابي.

وعرّفت الأنتوساي المعايير الرقابية بأنها: تلك المعايير التي توفر حدّاً أدنى لتوجيه المراجع ومساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها لتحقيق هدف الرقابة، وتمثل هذه المعايير المقاييس المعتمدة التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج الرقابة.

ومما سبق يمكن القول بأن معايير الرقابة الدولية هي: المعايير التي وضعها الأنتوساي لتكون قواعد إرشادية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمراجعين الحكوميين في جميع دول العالم في أداء عملهم الرقابي للنشاط المالي والاقتصادي والإداري للحكومة والهيئات الإدارية والاقتصادية التابعة لها.

3-1-3 أهمية معايير الرقابة الدولية (الانتوساي):

تكتسب المعايير الرقابية الحكومية أهمية بالغة في أداء العمل الرقابي، وغياب هذه المعايير من شأنه أن يوجد بعض الصعوبات التي تحول دون تحقيق مستوى عالٍ من الكفاءة والفاعلية لعمل الجهاز الأعلى للرقابة المالية و للعاملين فيه، ويمكن الإشارة إلى أهمية المعايير الدولية في الآتي (عيسى، 2010 - مصلح، 2013 - دخان، 2016 - بازامه، 2016):

1- تعد أداة رئيسة لممارسة العمل الرقابي، وتطبيقها من شأنه تحسين كفاءة عمل المراجع وتعزيز الثقة في نتائجه وتقوية دور أجهزة الرقابة في المجتمع.

2- تعد مصدراً مهماً لإثراء العمل الرقابي ووضع الأسس العامة لإرساء إجراءات ومهام المراجع وتوفير الحد الأدنى من التوجيه للمراجع، بما يساعده على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها.

- 3- يمكن الاستناد إليها كمقياس مهم يتم على أساسه تقويم جودة نتائج العملية الرقابية والتأكد من أنها لم تخرج عن مسارها الصحيح، وأنها تسير وفقاً للهدف المرسوم لها.
- 4- تحدد المستلزمات التي يقتضي توفرها في المراجع والجهاز الرقابي لممارسة العمل الرقابي بكفاءة وفاعلية، كما توفر المعايير الرقابية الأساس الموضوعي لتقييم موظفي جهاز الرقابة المالية.
- 5- تحقق وضع مفاهيم مشتركة لعملية المراجع سواء على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي وبيان أهدافها ونطاقها ومسئولياتها.
- 6- تهيئ الفرصة للارتقاء بمستوى مهنة المراجعة الحكومية وتقديم خدمات أفضل للجهات التي يتم مراجعتها من خلال تحديد اختصاصات ومسؤوليات المدقق والجهاز الرقابي.
- 7- تساعد على تحسين جودة نتائج المراجع بما يحقق زيادة الثقة والاطمئنان لدى الجهات والأفراد الذين يستفيدون أو يستخدمون تلك البيانات.
- 8- تساعد على تنظيم العلاقة بين الرقابة الخارجية التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة والرقابة الداخلية التي تمارسها الوحدات والمؤسسات التنفيذية.
- 9- تنظم العلاقة بين الجهاز الأعلى للرقابة والجهات الأخرى ذات العلاقة، كالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية و جهات الخبرة و غيرها.

3-1-4 محتويات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الأنتوساي):

تتألف المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأنتوساي) من أربعة مستويات، حيث خصص المستوى الأول منها مبادئ التأسيس أو ما يعرف بإعلان ليما للرقابة الحكومية والمستوى الثاني خصص لمتطلبات العمل الاساسية للأجهزة العليا للرقابة الحكومية، والمستوى الثالث للمعايير الاساسية للرقابة الحكومية، أما المستوى الرابع فقد خصص للمعايير التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية.

3-1-4-1 المستوى الأول- المبادئ التأسيسية في الرقابة الحكومية:

يتضمن المستوى الأول من معايير الأنتوساي مبادئ التأسيس في الرقابة الحكومية او ما يعرف بإعلان ليما بمثابة أول اصدار عالٍ في مجال الرقابة في القطاع العام، وهو بمثابة دستور حول المبادئ التي لا غني عنها من أجل ضمان رقابة فاعلة في القطاع العام، وتتعلق هذه المبادئ أساساً بالاستقلالية وبناء القدرات المهنية والقواعد الأساسية لتأسيس الجهاز الرقابي وأهمية وجود معايير رقابية تحكم عمله و نطاق رقابته، كما تمثل افتراضات رئيسة ومنطلقات متسقة ومبادئ منطقية تساعد على تطوير المعايير الرقابية وتساعد المراجعين في بلورة أفكارهم وإعداد تقاريرهم الخاصة في الحالات التي لا يوجد فيها معايير محددة، وتتضمن المبادئ التأسيسية للرقابة الحكومية المعايير التالية:

1- قابلية المعايير الرقابية للتطبيق:

ينص المعيار على أنه: يجب أن تكون المعايير الرقابية متسقة مع المبادئ الرقابية وأن توفر حداً أدنى لإرشاد المراجعين، ما يساعدهم على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها في العملية الرقابية.

2- الحكم غير المتحيز:

ينص المعيار على أنه: يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية أن تحكم بنفسها على المواقف المختلفة التي تبرز أثناء القيام بالرقابة الحكومية.

ويبين هذا المعيار أنه من الأولى للجهاز الأعلى للرقابة المالية اتباع النصوص المحددة لسلطاته عند وجود تعارض بينها وبين المعايير الرقابية المتعارف عليها، ومن هنا يبرز سبب أنه من غير الممكن لأي معايير رقابية دولية خارج الجهاز الأعلى للرقابة أن يقر بأن المعايير

الرقابية للمنظمة تمثل إجماعاً في الرأي من المراجعين، ويجب العمل على تطبيق هذه المعايير كما كانت مطابقة للسلطات القانونية للجهاز الأعلى للرقابة المالية، وأن يعمل الجهاز جاهداً على حذف كل ما يعارض تطبيق هذه المعايير (العنزي، 2006 - بإزمه، 2016).

3- المساءلة العامة:

ينص المعيار على أنه: نظراً لازدياد الوعي لدى العموم، أصبح الطلب على المساءلة العمومية للوحدات أو الأفراد المسؤولين على إدارة الموارد العمومية أكثر وضوحاً، بحيث أصبحت هناك حاجة إلى إيجاد عملية المساءلة، والعمل على تشغيلها بصورة فاعلة (المعايير الرقابية للأنتوساي 100 Issai).

4- مسؤولية الإدارة:

ينص المعيار على: أن تطوير أنظمة مناسبة من المعلومات والمراقبة والتقييم وصياغة التقارير داخل الحكومة يجعل من عملية المساءلة عملية سهلة، وتكون الإدارة مسؤولة عن صحة وكفاية شكل التقارير المالية ومحتواها، ويبين هذا المعيار أن مسؤولية الوحدة الخاضعة للرقابة هو توفير معلومات ذات صلة بموضوع الرقابة موثوق في صحتها، وأنه من الواجب على الوحدة محل الرقابة ضمان صحة وكفاية التقارير المالية والمعلومات الأخرى (Arens، 2006).

5- إصدار المعايير المحاسبية:

ينص هذا المعيار على: أن تؤمن السلطات المناسبة والمختصة إصدار معايير محاسبية مقبولة لصياغة وإعداد التقارير المالية والكشوفات المالية ذات الصلة بالاحتياجات الحكومية، بينما تتولى الهيئات الخاضعة للرقابة بتطوير أهداف وأغراض محددة قابلة للقياس (العنزي، 2006).

3-6 ثبات تطبيق المبدأ الحاسبي:

ينص هذا المعيار على: أن التطبيق المتسق للمعايير الرقابية المقبولة يؤدي إلى عرض نزيه للوضع المالي ولنتائج العمليات (المعايير الرقابية للأنتوساي، Issai 100).

7- وجود نظام رقابة داخلية:

ينص هذا المعيار على: أن وجود نظام رقابة داخلية مناسب وكفاء يقلل من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات (المعايير الرقابية للأنتوساي Issai 100).

ويبين هذا المعيار أن وضع نظام مناسب للرقابة الداخلية هو مسؤولية الوحدة الخاضعة للرقابة للحفاظ على الموارد العامة، وأن تتحقق من التطبيق الصحيح لهذا النظام، غير أن هذا لا يعفي المراجع من إبداء رأيه وتوصياته إلى الوحدة الخاضعة للرقابة في حالة فقدان أو ضعف نظام الرقابة الداخلية (العنزي، 2006).

3-8 الاطلاع على المعلومات:

ينص المعيار على: أن إصدار التشريعات يسهل تعاون الهيئات الخاضعة للرقابة على المحافظة على كافة البيانات الملائمة والضرورية لإجراء تقييم شامل لأنشطة موضوع الرقابة وعلى الوصول إلى هذه البيانات (المعايير الرقابية للأنتوساي Issai 100).

ويبين هذا المعيار أهمية تضمين النصوص التشريعية لما يسهل تعاون الوحدات الخاضعة للرقابة بتوفير حق الاطلاع والاحتفاظ بجميع المعلومات والبيانات المتعلقة بموضوع ما من أجل تقويم الأنشطة محل الرقابة وبما يكفل للجهاز الأعلى للرقابة حق الاطلاع على هذه

البيانات ومصادرها، إضافة إلى حق الاتصال المباشر وغير المباشر بموظفي الوحدة الخاضعة للرقابة من أجل القيام بعملها الرقابي على الوجه الأكمل (النعيزي، 2006).

9- الأنشطة الخاضعة للرقابة:

ينص المعيار على: أن تكون كافة الأنشطة الرقابية ضمن المهمة الرقابية الموكلة للجهاز الأعلى للرقابة (المعايير الرقابية للأنتوساي، Issai 100).

ويبين هذا المعيار النطاق الكامل للرقابة الحكومية، الذي يشمل الرقابة النظامية ورقابة الأداء، كما يوضح أن الوظيفة الرئيسة للأجهزة العليا للرقابة هي دعم وتأييد المساءلة العامة، والنهوض بها مهما اختلفت اختصاصات هذه الأجهزة العليا للرقابة ومسمياتها، بحيث تكون جميع الأنشطة المالية ضمن السلطة للرقابة المالية ورقابة الأداء التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة، وإن من بين المقدمات المنطقية التي اعتمدها بيان معايير المراجعة الحكومية يشمل كلاً من مراجعة الأداء والمراجعة المالية (بازامه، 2016).

10- تحسين التقنيات الرقابية:

ينص المعيار على أنه: على الأجهزة العليا للرقابة أن تعمل على تحسين التقنيات المتعلقة برقابة صحة إجراءات الأداء (المعايير الرقابية للأنتوساي، Issai 100).

3-1-4-2 المستوى الثاني: متطلبات العمل الأساسية للأجهزة العليا للرقابة

الحكومية:

يعالج هذا المستوى المعايير الأساسية المسبقة والمتطلبات الواجب توافرها في الأجهزة العليا للرقابة المالية حتى تتمكن من القيام بالمهام الموكلة إليها بالفاعلية المطلوبة، وتجسيم صلاحياتها بما يساعد في الارتقاء بمستوى وأداء الرقابة في القطاع العام، أي أنها تشمل على

معايير تصف المؤهلات التي ينبغي أن تتوفر لدى كل من المراجع و المؤسسة الرقابية، وتتضمن هذه المعايير ما يلي:

1- المؤهلات و التوظيف:

ينص المعيار على: أن يقوم الجهاز الأعلى للرقابة بتعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة (المعايير الرقابية للأنتوساي، 200 Issai, 2001).

ويبين هذا المعيار أنه يجب أن يتمتع موظفو الجهاز الأعلى للرقابة بالمؤهلات الجامعية المناسبة وأن يكونوا مزودين بالخبرة والتدريب الملائمين، كما ينبغي على الجهاز وضع حد أدنى من المتطلبات لتعيين المراجعين، وأن تراجع هذه المتطلبات باستمرار وبشكل منتظم (مصلح، 2013).

2- التدريب و التوظيف:

ينص المعيار على: تأهيل وتدريب موظفي الجهاز الأعلى للرقابة، لتمكينهم من أداء مهامهم بصورة فعالة وتحديد الأساس الذي يعتمد عليه في ترقية المراجعين وغيرهم من الموظفين.

3- الأدلة و التوجيهات المكتوبة:

ينص المعيار على أنه: يجب على الجهاز الأعلى للرقابة إعداد الكتيبات وغيرها من الأدلة والتعليمات المكتوبة المتعلقة بتنفيذ العمليات الرقابية (المعايير الرقابية للأنتوساي Issai 200).

ويبين هذا المعيار أن الاتصال بموظفي الجهاز الأعلى للرقابة بواسطة تعميمات تحتوي على أدلة، والحفاظ على دليل محدث يوضح سياسات الجهاز ومعاييره و ممارساته أمران مهمان للحفاظ على جودة العمليات الرقابية (كيال، 2004).

4-تدعيم الخبرات:

ينص المعيار على: تدعيم المهارات والخبرات داخل الجهاز الأعلى للرقابة والتعرف على ما ينقص منها وتوزيع المهارات على المهام الرقابية توزيعاً جيداً و تعيين عدد كافٍ من الموظفين لتنفيذ العملية الرقابية وتأمين التخطيط والإشراف الجيد لتحقيق أهداف الجهاز في المستوى المطلوب من العناية والاهتمام اللازمين .

5-مراجعة ضمان الجودة:

ينص المعيار على مراجعة الكفاءة والفاعلية المتعلقة بالمعايير والإجراءات الداخلية للأجهزة العليا للرقابة ويبين المعيار ضرورة عناية الأجهزة العليا للرقابة المالية بالبرامج التي تضمن الجودة في تنفيذ العملية الرقابية بحيث تضع نظاماً وإجراءات من أجل أن تعد نظام رقابة جودة داخلية بالجهاز الأعلى للرقابة.

6-الاستقلالية:

ينص المعيار على: أن يكون المراجع والجهاز الأعلى للرقابة مستقلين (المعايير الرقابية للأنتوساي 200 Issai) ويبين المعيار ضرورة أن يكون المراجع والجهاز الأعلى للرقابة المالية مستقلين عن السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والوحدة الخاضعة للرقابة بحيث تنفذ الأجهزة العليا للرقابة المالية العملية الرقابية دون تدخلات أو قيود وبما يضمن المصادقية لنتائج الأعمال الرقابية لهذه الأجهزة

وقد بين إعلان مكسيكو عناصر الاستقلالية بوضوح تام وما المقصود من استقلالية الجهاز الرقابي، من خلال تحديد العناصر أو الأسس والمركبات التي أستندت إليها هذه الاستقلالية مع مراعاة أن الجهاز الرقابي معنى بموئمة وصياغة عناصر استقلاليته مع بيئته الوطنية(النعيزي، 2006).

7- تضارب المصالح:

ينص المعيار على أن تتفادى الأجهزة العليا للرقابة تضارب المصالح بين المراجع والهيئة الخاضعة للرقابة (المعايير الرقابية للأنتوساي 200 Issai).
ويبين هذا المعيار أنه لكي تقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية بدورها المطلوب في تنفيذ العملية الرقابية وإعداد التقارير المالية يجب أن تحافظ على حياديتها وموضوعيتها من خلال تجنب وجود أي مصلحة متبادلة بين المراجعين والوحدات الخاضعة للرقابة .

8- الكفاءة:

ينص المعيار على أن يتمتع الجهاز الأعلى للرقابة بالكفاءة المطلوبة (المعايير الرقابية للأنتوساي 200 Issai).
ويبين المعيار أنه لكي يمارس الجهاز رقابة فاعلة فيجب على الجهاز ومراجعيه أن يتمتعوا بالخبرة المطلوبة والكفاءة .

9- العناية المهنية اللازمة:

ينص المعيار على: أن يمارس المراجع والجهاز الأعلى للرقابة العناية والاهتمام اللازمين عند تطبيق المعايير الرقابية للأنتوساي، ويشمل ذلك العناية اللازمة عند تحديد الإثباتات وجمعها وتقييمها وعند صياغة التقارير بشأن النتائج والاستنتاجات والتوصيات (المعايير الرقابية للأنتوساي 200 Issai).

3-4-1-3 المستوى الثالث: المعايير الأساسية للرقابة الحكومية:

تهدف هذه المعايير إلى وضع إطار شامل للخطوات التي يتعين على المراجع اتباعها خلال تنفيذ واطماف عملية المراجعة، وتوجد صلة وطيدة بين معايير الرقابة الأساسية ومتطلبات

العمل الأساسية التي تلقي الضوء على المتطلبات الأساسية اللازم توافرها كي يستطيع الجهاز والمراجع تحمل أعباء المهام والاختصاصات التي تتدرج تحت غطاء معايير الرقابة الأساسية (الإصدارات المهنية للأنتوساي، 2019).

وحددت منظمة الأنتوساي للأجهزة العليا للرقابة مجموعة من المعايير للرقابة الأساسية القابلة للتطبيق على كافة أنواع الرقابة، وهي:

1-التخطيط:

ينص المعيار على أن يخطط المراجع لعملية الرقابة بطريقة تضمن إجراء رقابة ذات جودة عالية بصورة اقتصادية وفعالة ذات كفاءة وفي الوقت المناسب (المعايير الرقابية للأنتوساي 300 Issai).

ويبين هذا المعيار وجوب قيام المراجعين بوضع خطط للعملية الرقابية لكي يضمن تنفيذ العملية الرقابية بدرجة عالية من الجودة وبطريقة فاعلة ذات كفاءة وفي الوقت المناسب لكي يتمكن من اكتشاف الأخطاء وسوء التصرف وغيرها من الأخطاء غير القانونية.

2-الإشراف والمتابعة:

ينص المعيار على أنه ينبغي الإشراف بصورة مناسبة على عمل الموظفين الرقابيين في كل مستوى أثناء العملية الرقابية، على أن تقع مراجعة العمل الموثق من قبل عضو من كبار المراجعين (المعايير الرقابية للأنتوساي، 300 Issai).

ويبين هذا المعيار إن الإشراف والمتابعة على العمل الرقابي ضروري في كل مستوياته بغية تحقيق الأهداف المرسومة للعملية الرقابية.

3- تقييم الرقابة الداخلية:

ينص المعيار على: أنه يجب على المراجع أن يدرس و يقيم مصداقية نظام الرقابة الداخلية عند تحديد مدى الرقابة ونطاقها (المعايير الرقابية للأنتوساي 300 Issai).

4- المطابقة مع القوانين واللوائح:

ينص المعيار على: أنه عند إجراء عمليات الرقابة النظامية ينبغي اختبار المطابقة مع القوانين واللوائح المتبعة (المعايير الرقابية للأنتوساي 300 Issai).

ويبين هذا المعيار أهمية إجراء اختبارات مطابقة التصرفات أو العمليات للقوانين والنظم المعمول بها عند تنفيذ العملية الرقابية، ووضع خطة وبرامج المراجعة بشكل يضمن بصورة معقولة الكشف عن أية أخطاء أو مخالفات ذات تأثير جوهري على نتائج عملية المراجعة، سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

5- إثبات الرقابة:

ينص المعيار على أنه ينبغي الحصول على إثباتات كافية ذات صلة معقولة لدعم حكم المراجع واستنتاجه بالنسبة للتنظيم أو لبرامج الوظيفة قيد الرقابة (المعايير الرقابية للأنتوساي 300 Issai).

وأكدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة على أهمية إثباتات الرقابة كمعيار رقابي وعلى ضرورة الحصول على الإثباتات الملائمة وذات الصلة والمعقولة لدعم حكم المراجع واستنتاجاته بخصوص التنظيم أو البرنامج أو النشاط أو الوظيفة قيد الرقابة .

6- تحليل البيانات المالية:

ينص المعيار على أنه ينبغي على المراجعين أن يحلوا البيانات المالية ليبرهنوا عما إذا كان هناك تطابق مع المعايير المحاسبية المطبقة في إعداد التقارير المالية والكشوفات، وذلك

عند إجراء الرقابة النظامية أو غيرها من أنواع الرقابة، كما ينبغي أن يحلوا البيانات المالية إلى درجة معقولة لإبداء الرأي حول البيانات المالية كما يلي (المعايير الرقابية للأنتوساي Issai 300):

أ- تهدف عملية تحليل البيانات المالية إلى التحقق من وجود العلاقة المتوقعة بين العناصر المختلفة للبيانات المالية و إلى التعرف على علاقات غير متوقعة واتجاهات غير اعتيادية، لذلك يجب على المراجع أن يقوم بإجراء تحليل شامل للبيانات المالية

ب- عند تقديم الجهاز تقريراً حول تنفيذ قوانين الموازنة فإن العملية الرقابية يجب أن تتضمن ما يلي (دخان، 2016):

1- التأكد مما إذا كانت التنبؤات المتعلقة بحسابات الإيرادات متماشية مع الميزانية الأولية.

2- بالنسبة إلى حسابات الاتفاق يتم التأكد من الاعتمادات المقدمة لمساعدة الميزانيات وقوانين التعديل، والتأكد من البيانات المالية الخاصة بالعام السابق قد تم ترحيله.

3-1-4-4 المستوى الرابع: المعايير التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية:

يضم هذا المستوى مجموعة من المعايير التوجيهية أو الإرشادية المتعلقة بالرقابة الميدانية التي يمكن للمراجع الاستعانة بها في أعماله الميدانية أو عند تكوين رأي أو إعداد تقرير عقب الانتهاء من عملية المراجعة، وهي إرشادات مبنية على ترجمة مبادئ الرقابة الأساسية إلى أدلة تطبيقية أكثر تحديداً وتفصيلاً والتي يمكن استخدامها على أساس تسيير مهام الرقابة (الإصدارات المهنية للأنتوساي، 2019).

وتهدف هذه المعايير إلى مساعدة المراجع على الحكم الحذر عند تكوين رأي أو إعداد تقرير وليس أن يحل محله، ويتضمن تعبير صياغة رأي المراجع وغيره من الملاحظات المتعلقة بمجموعة من البيانات المالية نتيجة لرقابة نظامية وكذلك تقرير المراجع الحكومي عند الانتهاء من رقابة الأداء (معايير الأنتوساي Issai 400).

وقد أوردت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة مجموعة من المعايير لصياغة التقارير الرقابية أكدت فيها على المراجع أن يعد في نهاية كل عملية رقابية رأياً أو تقريراً مكتوباً يوضح فيه نتائجه في شكل ملائم و يكون سهل الفهم وخالياً من الغموض والالتباس، ومدعماً بأدلة إثبات مقبولة ذات صلة، ومتسم بالموضوعية والنزاهة، ويبين فيه اختبارات المطابقة مع القوانين واللوائح المطبقة، ويتضمن تأكيداً إيجابياً بالبنود التي تم اختبارها من حيث المطابقة، وتأكيداً سلبياً بالنسبة إلى البنود التي لم يتم اختبارها، أما رقابة الأداء فيجب أن يتضمن التقرير كافة حالات عدم المطابقة ذات الصلة الوثيقة بأهداف الرقابة، والجهاز الأعلى هو المسؤول في نهاية الأمر عن اتخاذ القرار فيما يتعلق بالأجراء الذي ينبغي اتخاذه بخصوص ممارسات الغش والمخالفات الخطيرة التي يكتشفها المراجعون، وأوضحت المعايير أن استعمال كلمة رأي تدل على استنتاجات المراجع الناتجة عن الرقابة النظامية، وكلمة تقرير تدل على استنتاجات المراجع الناتجة عن رقابة الأداء، وعند صياغة الرأي أو التقرير الرقابي يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية سواء في نطاق البيانات المالية أو طبيعة الهيئة الخاضعة للرقابة، وتتضمن معايير صياغة التقارير ثلاثة أقسام كما يلي (معايير الإنتوساي 400 Issai):

1- معايير تبين المبادئ العامة التي يبنى عليها شكل ومحتوى كافة الآراء والتقارير الرقابية، وتمثل هذه المعايير في الآتي:

1- العنوان: ينبغي أن يتصدر الرأي أو التقرير عنوان مناسب يساعد القارئ في التمييز بينه وبين البيانات والمعلومات الصادرة عن آخرين.

2- التوقيع والتاريخ: ينبغي أن يكون الرأي أو التقرير موقعاً بشكل مناسب، حيث إن إدراج التاريخ يفيد القارئ بأن المراجع أخذ في الحسبان تأثير الأحداث أو المعاملات التي انتهت إلى علمه حتى ذلك التاريخ.

3- الأهداف والنطاق: يجب أن يتضمن الرأي أو التقرير إشارة إلى أهداف العملية الرقابية.

4- بلوغ حد الاكتمال: يجب أن ترفق الآراء بالبيانات المالية المتعلقة بها وإن تنشر معها، أما بالنسبة إلى تقارير الأداء فيمكن تقديمها كما أعدها المراجع، وعلى الجهاز أن يكون قادراً على إدراج كل ما يراه مهماً، إلا تلك المعلومات التي تكون ذات طابع سري ومرتبطة بالمصلحة الوطنية، وعلى الرغم من ذلك يبقى على المراجع ضرورة تقديمها في تقرير منفصل لا ينشر.

5- المرسل إليه: ينبغي أن يحدد التقرير أو الرأي الجهة التي سترسل إليها، وقد يتم الاستغناء عن ذلك في حالة وجود إجراءات تسليم رسمية.

2- معايير تتعلق بصياغة الرأي الناتج عن الرقابة النظامية، وتتمثل هذه المعايير في الآتي:

1- يتم إعداد الرأي الرقابي في شكل نمطي ينقل بطبيعته إلى القارئ فهماً عاماً لمعناه، ويتأثر بالإطار القانوني للرقابة، ويشير بدون التباس إلى ما إذا كان الرأي غير مقيد أو مقيد، فإذا كان مقيداً فهل هو مقيد في أوجه معينة أو هو مخالف أو هو تنازل عن الرأي.

2- يقدم المراجع رأياً غير مقيد يتوافر لديه قناعة كاملة بأن:

أ- البيانات المالية قد تم إعدادها باستخدام قواعد وسياسات محاسبية متبعة بصورة ثابتة.

ب- القوائم المالية مطابقة للمعطيات القانونية واللوائح المناسبة.

3- التوكيد على الأمر: قد يضع المراجع في اعتباره أن القارئ لن يفهم البيانات المالية فهماً

سليماً إلا إذا تم التأكيد على بعض الأمور غير العادية والمهمة، إلا أن ذلك قد يؤدي إلى

إساءة الفهم بأن ذلك هو نوع من التحفظ، لذا يتعين على المراجع صياغة التأكد في فقرة

منفصلة عن فقرة الرأي.

4- الرأي المقيد: عندما يكون لدى المراجع شكاً في بند معين أو أكثر من بنود البيانات المالية والتي تكون مهمة و لكنها ليست جوهرية، فإن عليه أن يعطي رأياً مقيداً، و تدل صياغة الرأي عادة على وجود نتيجة مرضية على شرط أن يتضمن بياناً موجزاً و واضحاً حول المسائل المشكوك فيها والتي تسببت في الرأي المقيد.

5- الرأي المخالف: يعطي المراجع رأياً مخالفاً عندما لا يستطيع أن يكون رأياً شاملاً بخصوص البيانات المالية نتيجة وجود اختلاف جوهري إلى درجة تجعل الرأي المقيد في بعض الأوجه غير كافٍ، ومن المفيد أن يتم تحديد حجم التأثير المالي على البيانات المالية متى كان ذلك مناسباً.

6- عدم إبداء الرأي: يتم الامتناع عندما يصعب على المراجع الوصول إلى رأي بخصوص البيانات المالية كاملة نتيجة لوجود شك جوهري إلى حد يجعل من الرأي المقيد غير كافٍ، بمعنى أن المراجع لا يمكنه إبداء رأي يحدد بوضوح ودقة كافة المسائل المشكوك فيها، ويقوم الجهاز في العادة عندما لا يستطيع أن يبدي فيها رأياً غير مقيد أن يوفر تقريراً مفصلاً يشرح فيه دوافع عدم إصدار تقرير غير مقيد.

3- معايير تتعلق بصياغة التقارير الناتجة عن رقابة الأداء، و تتمثل هذه المعايير في الآتي:

1- مقارنة بالرقابة النظامية فإن رقابة الأداء واسعة المجال من حيث طبيعتها وأكثر تقبلاً للتفسيرات والأحكام، كما أنها ذات طبيعة انتقائية وليست محددة، ويمكن تنفيذها في دورة مكونة من عدة سنوات عوضاً عن فترة مالية واحدة، وهي لا تتعلق عادة ببيانات معينة سواء كانت مالية أو غيرها.

2- يجب أن يذكر تقرير الأداء بشكل صريح أهداف الرقابة ونطاقها، وقد تحتوي التقارير على رصد لمظاهر الإسراف أو عدم الكفاءة أو عدم اقتصادية للتعامل مع المال العام ما

يعد مبرراً للمساءلة العمومية، أو تكفي بتقديم نصائح تكفل تحقيق الكفاءة والفاعلية والاقتصاد مستقبلاً.

3- لا يتوقع عادة من المراجع أن يقدم رأياً شاملاً حول تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للاقتصاد والكفاءة والفاعلية بالطريقة نفسها التي يقدم بها رأيه في البيانات المالية، ولذا فعلى المراجع أن يقدم تقريراً يصف فيه الظروف ويصل إلى استنتاج معين.

4- وإلى نقاط الضعف والنتائج الحرجة بطريقة تشجع على التصحيح، وأن يدرج في التقرير ردود الهيئة الخاضعة للرقابة على ملاحظات المراجع.

5- يجب ألا تركز تقارير الأداء على نقد الماضي فحسب بل ينبغي أن تركز أيضاً على إدراج توصيات تحتوي على مقترحات لعلاج أوجه السلبات الناتجة.

6- على المراجع أن يحافظ على موضوعيته واستقلاله عند صياغة توصياته ومتابعتها، فيركز على ما إذا تم تصحيح مواطن الضعف بدلاً من التركيز على ما إذا تم تبني توصيات بعينها.

3-1-5 تبني وتطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساي* :

بدأ ديوان المحاسبة الليبي فعلاً مرحلة التبني والتطبيق لمعايير الانتوساي من خلال اتفاقية المغرب، حيث أبرم السيد/ رئيس الديوان مع الأمين العام لمنظمة الأربوساي وممثل الأمين العام لمبادرة تنمية الانتوساي، من خلال ورشة العمل التي عقدت بالمملكة المغربية شهر يونيو 2014م، حول تطبيق معايير الانتوساي، وتم بموجب هذه الاتفاقية تنفيذ ثلاث برامج من قبل مبادرة تنمية الانتوساي، وتمكن المشاركين من الحصول على شهادة ميسري تطبيق معايير

* بتاريخ 2020/10/13 تم إجراء مقابلة شخصية مع الدكتور محمد الزطريني، مدير مركز البحوث والدراسات الاستراتيجية بديوان المحاسب الليبي

الانتوساي في مجالات الرقابة المالية، ورقابة الاداء، ورقابة الالتزام، ويلتزم الديوان بموجب هذه الاتفاقية بإعداد خطط لتطبيق معايير الانتوساي في ضوء نتائج استخدام أدوات تقييم الالتزام (ICAT)** لمعايير الانتوساي، كما وتم إلزام الديوان بإجراء مهم رقابية واحدة على الأقل استنادا إلي معايير الانتوساي وبدعم من ميسري تطبيق معايير الانتوساي، ويوضح الملحق رقم (4) اتفاقية المغرب بالكامل.

كما أكد (الحطاب، 2015)، أن الديوان بدأ فعلا في مراحل تنفيذ الاتفاقية المبرمة من قبل رئاسة الديوان مع مبادرة تنمية الانتوساي خلال شهر يونيو 2014 والملحق رقم (5) يوضح مراحل تنفيذ اتفاقية المغرب

** أداة تدريبية مفصلة، تستند بالكامل إلى معايير الانتوساي، وتهدف هذه الأداة إلى مساندة الأجهزة العليا للرقابة في استطلاع ممارسات الرقابة الحالية مقارنة بمتطلبات المعايير الدولية، حتى يمكن تحديد احتياجاتها من أجل تطبيق هذه المعايير

2-3 المبحث الثاني: ديوان المحاسبة الليبي

1-2-3 التطور التاريخي لنشأة ديوان المحاسبة الليبي

2-2-3 أهداف ديوان المحاسبة الليبي.

3-2-3 اختصاصات ديوان المحاسبة الليبي.

3-2-4 مباشرة ديوان المحاسبة الليبي لاختصاصاته.

3-2-5 أنواع التقارير التي يقدمها ديوان المحاسبة الليبي

3-2-6 استقلالية ديوان المحاسبة الليبي.

3-2-7 الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة الليبي.

3-3 خلاصة الفصل

3-2-1 التطور التاريخي لنشأة ديوان المحاسبة الليبي:

مر ديوان المحاسبة الليبي بمراحل متعاقبة منذ تاريخ إنشائه سنة 1955م، من فصل ودمج مع أجهزة رقابية أخرى، حيث نشأ ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لأحكام القانون رقم (21) لسنة 1955م، ثم اهتمت الدولة الليبية بعد الاستقلال في الستينيات بإنشاء جهاز رقابي يقوم بمراقبة أعمال المؤسسات الحكومية للتأكد من مدى تنفيذها لأعمالها بكل كفاءة وفاعلية، حيث صدر المرسوم الملكي لسنة 1963م الخاص بإنشاء الجهاز المركزي للرقابة الإدارية العامة بإصدار القانون رقم (22).

إلا أن البداية الحقيقية للعمل الرقابي في ليبيا كانت بصدور القانون رقم (79) لسنة 1975م، بشأن ديوان المحاسبة، حيث استمر العمل وفقاً لهذا التنظيم إلى أن تم دمج الأجهزة الرقابية بمختلف تخصصاتها "المالية، الإدارية والفنية"، في جهاز رقابي واحد أطلق عليه اسم الجهاز الشعبي للمتابعة "سابقاً" وذلك بموجب القرار رقم (7) لسنة 1988م.

وفي سنة 1996م تم إصدار القانون رقم (11) بشأن إعادة تنظيم الديوان، حيث استمر العمل بهذا القانون تحت مسمى جهاز التفتيش والرقابة الشعبية "سابقاً" حتى سنة 2003م، حيث أصدر القانون رقم (13) لسنة 2003م، والذي بموجبه تم إعادة فصل اختصاص الرقابة المالية والفنية عن الرقابة الإدارية، واستمر الديوان في عمله كجهاز يختص بممارسة كافة أوجه الرقابة المالية على جميع الجهات الخاضعة له وفقاً لأحكام القانون المشار إليه.

وفي سنة 2007م، صدر القانون رقم (2) الذي يختص بقانون التفتيش والرقابة الشعبية والقانون رقم (3) والذي يهتم بإنشاء جهاز المراجعة المالية، أما في سنة 2011م، فقد أصدر المجلس الوطني الانتقالي القرار رقم (119) بشأن إنشاء ديوان المحاسبة، وذلك من خلال دمج كل من جهاز المراجعة المالية وجهاز التفتيش والرقابة الشعبية "سابقاً".

وفي سنة 2013م، قام المؤتمر الوطني العام " السلطة التشريعية العليا في ليبيا " بإصدار قانونين جديدين هما القانون رقم (19) لسنة 2013م، بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي، والقانون رقم (20) لسنة 2013م، بشأن إنشاء هيئة الرقابة الإدارية، حيث يختص القانون الأول بالرقابة المالية على الجهات العامة الخاضعة لرقابة الديوان، بينما القانون الثاني يختص بالرقابة الإدارية وتقييم الأداء.

وأخيراً قام المؤتمر الوطني العام بإصدار قانون رقم (24) لسنة 2013م، بشأن تعديل المادة الرابعة والعشرين، والسادسة والعشرين، من قانون رقم (19) لسنة 2013، وفي سنة 2015، تم إعادة تنظيم ديوان المحاسبة وصدرت لائحته التنفيذية بموجب قرار السلطة التشريعية رقم (27) لسنة 2015.

ومن الملاحظ أن جميع القوانين حاولت إنشاء أو إعادة تنظيم ديوان المحاسبة في ليبيا ومدته بالصلاحيات اللازمة لتمكينه من أداء العمل الرقابي بكل كفاءة وفاعلية، وهذا يدل على مدى اهتمام الدولة الليبية في مختلف مراحلها بديوان المحاسبة نظراً للدور الهام الذي يقوم به ديوان المحاسبة في الحد من تفشي ظواهر الفساد المالي والإداري واعتباره أداة فاعلة لتحسين الأداء المالي والإداري في مؤسسات الدولة.

2-2-3 أهداف الديوان:

يهدف ديوان المحاسبة الليبي طبقاً للأحكام ونص المادة (2) للقانون رقم (19) لسنة 2013 م إلى الآتي (القانون رقم 2013، 19):

1- تحقيق رقابة فاعلة على المال العام، والتحقق من مدى ملاءمة أنظمة الرقابة الداخلية

اليديوية والإلكترونية وسلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية طبقاً

للتشريعات النافذة

2- بيان أوجه النقص أو القصور في القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها

3- الكشف عن المخالفات المالية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان

4- تقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية

وبكفاءة وفاعلية

3-2-3 اختصاصات ديوان المحاسبة الليبي:

1- يمارس الديوان فحص وتقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابته لبيان مدى كفايتها في ممارسة

أنشطتها والتأكد من أن برامجها ومشاريعها تدار بشكل علمي واقتصادي، وأنها تحقق

الأهداف المحددة لها، وأن تلك الجهات قد استخدمت مواردها المالية في الأنشطة والمهام

المنوطة بها بأعلى قدر من الكفاية والفاعلية والاقتصاد في الإنفاق

2- يختص الديوان بالتأكد من تطبيق القوانين والقرارات واللوائح المالية ذات العلاقة بالوحدة محل

الرقابة أو المراجعة للتحقق من تطبيقها وكفايتها للأغراض التي شرعت من أجلها

3- يختص الديوان بالتحقق من استمرارية واستقرار السياسات النقدية والمالية المعتمدة وتعزيز

مفهوم الحوكمة الجيدة والتأكيد على تطبيق القانون ورفع كفاءة الأجهزة الحكومية ونزاهة

الإدارة والاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة

4- تخضع لرقابة الديوان المسبقة التعاقد والصرف عقود التوريد والمقاولات والالتزام وغيرها من

العقود التي تكون الحكومة ومصالحها والهيئات والمؤسسات الخاضعة لرقابة الديوان طرفاً

فيها

5- يختص الديوان بالتحقق من صحة الوثائق والمستندات المتعلقة بصرف أي مبلغ ناتج عن

أي عقد عقب الصرف مباشرة، وعلى الموظفين المختصين بأداء هذه المدفوعات إخطار

الديوان بذلك مع إرسال صورة من المستندات الدالة على الصرف بعد الصرف مباشرة

6- على الديوان بعد مراجعته إيرادات الدولة أن يراعي ما يلي:

أ- مراقبة تحصيل الإيرادات والتأكد من أن جميع المبالغ التي حصلت قد تم توريدها للخزانة

العامة وأنها أدرجت في الحسابات الخاصة بها

ب- التحقق من مراعاة جميع أحكام القوانين المالية واللوائح المنفذة لها وتطبيقها تطبيقاً سليماً

وتوجيه النظر إلى ما قد يبدو له من أوجه النقص أو القصور فيها

ج- تطبيق الضوابط الرقابية التي تضمن تحصيل الإيرادات العامة واكتشاف أي قصور أو تراخ

في تحصيلها

د- دراسة اللوائح والأنظمة المالية النافذة للتأكد من تطبيقها ومدى كفايتها وصلاحياتها لضمان

تحصيل الضرائب والرسوم وسائر الإيرادات العامة الأخرى بما يتفق مع القوانين السارية

7- يختص الديوان فيما يتعلق بالمصروفات بما يلي:

أ- التثبت من أن جميع الاعتمادات قد صرفت في الأغراض التي خصصت لها وأن

الصرف قد تم طبقاً للقوانين واللوائح النافذة

ب- التحقق من أن جميع المدفوعات تدعمها وتؤيد صرفها مستندات صحيحة والتأكد من

مطابقة المستندات والقوائم للأرقام المدرجة بالحسابات

ج- تطبيق الضوابط الرقابية التي تمنع حدوث أية تجاوزات أو مخالفات عند الصرف

د- التأكد من مراعاة جميع اللوائح والأنظمة الخاصة بالمخازن العامة وفروعها ومن سلامة

تطبيقها ولفت النظر إلى ما قد يرى فيها من أوجه النقص أو العيب

3-2-4 مباشرة ديوان المحاسبة الليبي لاختصاصاته:

يقوم الديوان في سبيل مباشرة اختصاصاته المبينة والممنوحة له في قانون إنشائه من خلال:

1- يقوم الديوان بفحص الحسابات والمستندات المؤيدة لها، وذلك في مقر الديوان أو فروعها

أو في الجهات التي يراجع حساباتها، وللديوان القيام في أي وقت بأعمال الفحص أو

التفتيش المفاجئ

2- للديوان أن يفحص - عدد المستندات المنصوص عليها في القوانين أو اللوائح- أي مستند أو سجل أو ورقة يراها لازمة لأعمال المراجعة، بما في ذلك السرية منها، وله أن يحتجز ما يراه من هذه المستندات أو الوثائق أو السجلات أو الأوراق الأخرى أو الحصول على صورة منها، وله أن يطلب إلى أي شخص معهود إليه بتلك المستندات أو السجلات أو الأوراق أو مسؤول عنها أن يقدم شهادة موقعة منه تثبت صحة هذه المستندات أو السجلات أو الأوراق

3- على الجهات التي تخضع حساباتها لمراجعة الديوان أن تقدم حساباتها في المواعيد المقررة قانوناً وللديوان حق الاتصال المباشر بمديري الحسابات ومراقبتها ورؤسائها ومن يقوم مقامهم في الجهات المذكورة من الموظفين المختصين وحق مراسلتهم في ذلك وطلب البيانات التي يراها لازمة منهم

3-2-5 أنواع التقارير التي يقدمها ديوان المحاسبة الليبي:

يقوم الديوان بإعداد التقارير الدورية، وذلك كما نصت المادة (62) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013م.

- تقرير سنوي بنتائج أعماله يتضمن ملاحظاته وتوصياته عن مراجعاته النظامية وتقييمه للأداء والالتزام للسنة المنقضية وأن يقدم هذا التقرير إلى السلطة التشريعية للدولة وصورة منه إلى مجلس الوزراء خلال الثلاثة الأشهر التالية لانقضاء السنة
- تقرير بشأن متابعة تنفيذ مشاريع خطط التنمية وميزانياتها السنوية والتحقق من حسن تنفيذها.
- تقرير عن نتائج مراجعة الحساب الختامي للدولة يبسط فيه ملاحظاته التي اسفرت عنها إجراءات فحص مكوناته والعمليات المالية ومطابقة الارصدة.

• تقارير مراجعة الميزانيات والقوائم والحسابات الختامية للجهات الخاضعة لرقابته ذات الميزانيات المستقلة .

• أي تقارير أخرى تطلب من السلطة التشريعية أو يرى الديوان اهمية تقديمها إلى أي جهة.

6-3-3 استقلالية ديوان المحاسبة:

فيما يلي بعض نصوص الدستور والقوانين والأنظمة التي تدعم استقلالية ديوان المحاسبة

الليبي:

• نصت المادة (1) من القانون رقم (19) لسنة 2013م، بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة، على أن ديوان المحاسبة هيئة مستقلة تلحق بالسلطة التشريعية، كما نصت أيضاً المادة (2) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013م، على أن ديوان المحاسبة هيئة رقابية عليا تتمتع بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة تتبع السلطة التشريعية في الدولة.

• نصت المادة (7) من الباب الثامن من مسودة الدستور، على أن ديوان المحاسبة أعلى جهة للرقابة المالية والمحاسبية في الدولة، يختص بالرقابة الشاملة على أموال الدولة ومؤسساتها المختلفة، واي جهات أخرى تملكها الدولة كلياً أو جزئياً، أو يحددها القانون.

7-2-3 الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة الليبي:

يمارس ديوان المحاسبة رقابته على الجهات الحكومية التالية وفقاً لما نصت عليه المادة

(3) من القانون رقم (19) لسنة 2019م:

1- مجلس الوزراء والوزارات وكافة الهيئات والمصالح والمؤسسات والأجهزة العامة والمكاتب

التابعة للدولة وما في حكمها، والسفارات والقنصليات والبعثات الدبلوماسية الليبية

بالخارج سواء نصت قوانينها على نظام خاص للمراجعة أو لم تنص.

- 2- الشركات التي أسهمت فيها الدولة أو المشروعات أو الهيئات أو المصالح والمؤسسات والأجهزة العامة بما لا يقل عن 25% من رأس مالها أو تلك التي منحتها الحكومة امتياز استغلال مرفق عام أو مورد للثروة الطبيعية وذلك دون إخلال بأية أحكام خاصة قد تنص عليها القوانين أو الاتفاقيات التي تبرم مع الحكومة تنفيذاً لها.
- 3- الجهات التي تتولى إدارة أموال التقاعد والتضامن وكذلك الجهات والهيئات التي تضمنها وتدعمها الحكومة أو أي من الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
- 4- الهيئات والجمعيات الخاصة ذات النفع العام التي تشرف عليها الدولة أو تدعمها بطريق مباشر أو غير مباشر والنقابات العامة والأحزاب السياسية.
- 5- المشروعات التي يحصل أصحابها على إعانات مباشرة من الدولة وعلى قروض منها إذا اشترط عقد القرض إخضاعها لمراجعة الديوان.
- 6- أية جهة أخرى يعهد إليه بفحصها ومراجعتها بقرار من السلطة التشريعية أو بطلب من الحكومة.

3-3 خلاصة الفصل

من خلال العرض لمحتويات هذا الفصل ومناقشة الباحث لموضوع المعايير الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، وكذلك التطرق لموضوع ديوان المحاسبة الليبي وتبنيه لتطبيق تلك المعايير فإنه يمكن عرض النتائج التي تم التوصل إليها على النحو التالي :

- ان المعايير الرقابية الصادرة عن منظمة الانتوساي تمثل المقاييس التي يسترشد بها لتوفير نوعية وكفاءة أعمال الرقابة والخطوات التفصيلية التي يقوم بها المراجع.
- ان هذه المعايير توفر الحد الأدنى لتوجيه المراجع أثناء قيامه بعملية الرقابة .

- تساعد هذه المعايير على تحسين جودة المراجعة بما يحقق زيادة الثقة والاطمئنان لدى الجهات والافراد الذين يستخدمون البيانات التي تمت مراجعتها .
 - تبنى ديوان المحاسبة الليبي هذه المعايير وقام فعلاً بتطبيقها من خلال الاتفاقيات المبرمة مع لجان الانتوساي والتزم الديوان بهذه الاتفاقية.
- ولذا فإن دراسة ومعرفة أثر تطبيق هذه المعايير على فاعلية رقابة الديوان تسعى إلى معرفة الأثر المترتب من تطبيقها على فاعلية رقابة الديوان، ويعرض الفصل التالي الدراسة العملية ويوضح منهجية الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها بهدف اختبار فرضيات الدراسة باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة ومن ثم الوصول إلى نتائج علمية ذات دلالات إحصائية توضح وتثبت أثر تطبيق هذه المعايير على فاعلية رقابة الديوان.

الفصل الرابع

منهجية الدراسة وتحليل البيانات

1-4 الإطار العام لمنهجية الدراسة

2-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة في وصف وتحليل البيانات

3-4 تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

4-4 النتائج التوصيات

4-1 الإطار العام لمنهجية الدراسة وتحليل البيانات

تعد منهجية الدراسة وإجراءاتها محوراً رئيساً يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات:

4-1-1 فرضيات الدراسة:

اتساقاً مع المشكلة التي تتناولها هذه الدراسة وبما يحقق الأهداف المرجوة منها فإنه يمكن

تحديد الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية:

- يؤثر تطبيق معايير الانتوساي بدلالة إيجابية على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي.

الفرضيات الفرعية:

- يؤثر تطبيق مبادئ التأسيس على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي.

- يؤثر تطبيق متطلبات العمل الأساسية على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي.

- يؤثر تطبيق المبادئ الأساسية على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي .

- يؤثر تطبيق المبادئ التوجيهية لإرشادات على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي .

4-1-2 أداة جمع البيانات:

إن طبيعة موضوع البحث فرض نوعاً محدداً من أدوات جمع البيانات وتحليلها وهي

استمارة الاستبانة، حيث إن دقة البيانات التي يتم جمعها ومصداقيتها يعتمد على حسن اختيار

الباحث للأداة التي تستخدم لذلك، مع الحرص على صياغة مجموعة من الأسئلة تعد بهدف الحصول على بيانات تخدم أساساً دراسة الموضوع من خلال مشكلة الدراسة والفرضيات المعدة لها، وذلك عن النحو التالي:

1-تصميم استمارة الاستبانة:

بعد الاطلاع على العديد من المراجع العلمية، والدراسات السابقة في مجال الدراسة الحالية، ومن خلال ما تم استخلاصه من الجانب النظري لهذه الدراسة قام الباحث بإعداد الصورة المبدئية لعبارات الاستبانة، وقد راعى الباحث في إعداد الاستبانة وضوح الفقرات وسهولة الإجابة عنها، حيث طلب من المستجيب وضع علامة (✓) أمام الإجابة التي يراها مناسبة.

2-اختبارات الصدق " الصلاحية"

للتأكد من صدق استمارة الاستبانة وصلاحيتها قام الباحث بالاختبارات الآتية:

أ- صدق المحتوى (أو صدق المضمون) **Content validity**

لقد راعى الباحث جانب صدق المحتوى في الاستبانة، من خلال التأكد من أن جميع الأسئلة التي تحتويها الاستبانة تغطي جميع أبعاد المشكلة قيد الدراسة، كما تغطي جميع جوانب وأبعاد الفرضيات الرئيسية والفرعية المنتقاة من الإطار النظري للدراسة.

ب-الصدق الظاهري: **Face validity**

للتأكد من أن أسئلة الاستبانة تحقق الغرض الذي أعدت من أجله وهو هدف الدراسة، تم عرض الاستبانة على الأستاذ المشرف، وبعد مناقشة الأستاذ المشرف تم إجراء بعض التعديلات عليها والتوصل إلى الصورة الأولية للاستبانة، وبعد ذلك قام الباحث بعرضها مرفقا بخطة البحث على عدد من الأساتذة المتخصصين في علم المحاسبة والإحصاء؛ وذلك للتأكد من مدى ملاءمة عبارات الاستبانة لمجتمع البحث، وأن العبارات تقيس ما وضعت لقياسه، وتجب عن أسئلة

المحاور، بالإضافة إلى مدى ملاءمة معيار الإجابات المستخدمة للأسئلة الواردة في الاستبانة، وبعد مناقشة جميع الآراء والملاحظات والاقتراحات من هؤلاء المتخصصين على عبارات استمارة تم أخذها بعين الاعتبار، ومن ثم التوصل إلى الصورة النهائية للاستبانة الموضحة في الملحق (1) وهي تضم ست مجموعات رئيسة من الأسئلة وهي كالتالي:

المجموعة الأولى: وتضم 3 أسئلة شخصية وتشمل المؤهل العلمي والتخصص وعدد سنوات الخبرة.

المجموعة الثانية: وتشمل 12 عبارة حول مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي.

المجموعة الثالثة: وتشمل 12 عبارة حول مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي.

المجموعة الرابعة: وتشمل 10 عبارات حول مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي.

المجموعة الخامسة: وتشمل 12 عبارة حول مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي.

المجموعة السادسة: وتشمل 13 عبارة حول مدى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي.

4-1-3 - توزيع استمارة الاستبانة:

بعد عملية التحكيم قام الباحث بتوزيع استمارات الاستبانة على جميع مفردات عينة الدراسة البالغ عددهم 93 مراجعا من المراجعين الذين لهم دراية ومعرفة كافية بمعايير الإنتوساي بديوان المحاسبة الليبي. وبعد فترة زمنية تم الحصول على عدد (81) استمارة استبانة من الاستمارات الموزعة صالحة للتحليل، والجدول رقم (2) يبين عدد استمارات الاستبانة الموزعة والمسترجعة ونسبة المسترجع منها.

جدول رقم (2) يبين الاستثمارات الموزعة والمسترجعة ونسبة المسترجع منها.

الموزع	المسترجع	نسبة المسترجع %
93	81	%87

من خلال الجدول رقم (2) نلاحظ أن نسبة المسترجع الكلية 87% من جميع استثمارات

الاستبانة الموزعة وهي نسبة كبيرة.

4-2 الأساليب الإحصائية المستخدمة في وصف البيانات وتحليلها:

1- اختبار كرونباخ ألفا (α) للصدق والثبات:

يعد اختبار كرونباخ ألفا (α) واحداً من الاختبارات الإحصائية المهمة لتحليل بيانات الاستبانة، ولذلك نحتاج قبل القيام بعمل تحليل البيانات الإحصائية عمل اختبار كرونباخ ألفا (α) وهو اختبار إحصائي يحدد فيما إذا كانت أسئلة الاستبانة صحيحة على أثر أجوبة مفردات العينة، حيث كلما كانت قيم معامل كرونباخ ألفا كبيرة أكبر من (0.60) فهذا يدل على توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات ما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها وما يزيد من الثقة في النتائج التي سوف نحصل عليها. (البياتي، 2005، 49)

2- التوزيع النسبي

يستخدم أسلوب التوزيع النسبي لوصف طبيعة إجابات مفردات العينة المستهدفة عن سؤال معين، فإذا كان المقياس المستخدم هو مقياس خماسي يتم الوصف كآلاتي: (رزق الله، 2002، 158)

أ- إذا كانت نسبة إجابات مفردات العينة مرتفعة في (غير موافق بشدة) يشير إلى أن درجة

الموافقة منخفضة جداً.

ب- إذا كانت نسبة إجابات مفردات العينة مرتفعة في (غير موافق) يشير إلى أن درجة الموافقة منخفضة.

ج- إذا كانت نسبة إجابات مفردات العينة مرتفعة في (محايد) يشير إلى أن درجة الموافقة متوسطة.

د- إذا كانت نسبة إجابات مفردات العينة مرتفعة في (موافق) يشير إلى أن درجة الموافقة عالية.

هـ- إذا كانت نسبة إجابات مفردات العينة مرتفعة في (موافق بشدة) يشير إلى أن درجة الموافقة عالية جدا.

لذلك يستخدم هذا الأسلوب لوصف إجابات مفردات عينة الدراسة عن كل عبارة من عبارات الاستبانة.

3- اختبار ولكوكسون حول المتوسط (Wilcoxon - test)

"يستخدم اختبار ولكوكسون لاختبار الفرضيات الإحصائية المتعلقة بمتوسط مجتمع الدراسة (μ) إذا كانت بيانات عينة الدراسة وصفية قابلة للترتيب، وكذلك إذا كانت البيانات كمية وحجم العينة صغير والمجتمع لا يتبع التوزيع الطبيعي. لذلك يتم استخدام هذا الاختبار لاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من عبارات الاستبانة" (عاشور وأبو الفتوح، 1995، 29)

4- اختبار Z حول المتوسط:

"يستخدم اختبار Z حول المتوسط لاختبار الفرضيات الإحصائية المتعلقة بمتوسط المجتمع إذا كانت بيانات العينة كمية وحجم العينة كبير. لذلك يتم استخدام هذا الاختبار لاختبار الفرضيات الفرعية للدراسة" (البلداوي، 1997، 332)

5- معامل الارتباط (بيرسون)

يستخدم هذا المعامل لتحديد نوع ودرجة العلاقة بين ظاهرتين كمية وكلاهما تتبع التوزيع

الطبيعي. (داود وفاضل، 2004، 15)

6- تحليل الانحدار الخطي المتعدد

يستخدم أسلوب تحليل الانحدار الخطي المتعدد لوضع العلاقة بين أكثر من متغير في صورة علاقة رياضية بحيث يكون إحدى هذه المتغيرات كمتغير تابع وبقية المتغيرات كمغيرات مستقلة ومن هذه المعادلة يمكن معرفة نوع وقيمة أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، وكذلك التنبؤ بقيمة المتغير التابع بمعرفة قيم المتغيرات المستقلة. (عطيه، 1998، 220)

4-3 تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

بعد تجميع استمارات الاستبانة استخدم الباحث الطريقة الرقمية في ترميز البيانات،

حيث تم ترميز الإجابات كما بالجدول التالي رقم (3)

جدول رقم (3) توزيع الدرجات على الإجابات المتعلقة بالمقياس الخماسي

الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

من خلال الجدول رقم (3) يكون متوسط درجة الموافقة (3). فإذا كان متوسط درجة

إجابات مفردات العينة حول عبارة معينة يزيد معنويًا على (3) فيدل على ارتفاع درجة الموافقة.

أما إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة حول عبارة معينة يقل معنويًا عن (3) فيدل

على انخفاض درجة الموافقة، في حين إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات العينة حول عبارة

معينة لا تختلف معنويًا عن (3) فيدل على أن درجة الموافقة متوسطة، وبالتالي سوف يتم

اختبار ما إذا كان متوسط درجة الموافقة على كل عبارة وكل محور يختلف معنويًا عن (3) أم

لا.

وبعد الانتهاء من ترميز الإجابات و إدخال البيانات الأولية باستخدام حزمة البرمجيات الجاهزة (SPSS) (Statistical Package for Social Science) تم استخدام هذه الحزمة في تحليل البيانات الأولية كما يلي:

1-3-4 اختبار الثبات والصدق : Reliability and Validate

للتأكد من ثبات "أداة الدراسة" وصدقها قام الباحث بحساب معامل كرونباخ ألفا (Alpha Cornbach) ومعامل الصدق الذاتي عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل كرونباخ ألفا (Cornbach Alpha) لكل محور من محاور استمارة الاستبانة ولجميع محاور (مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساي) معاً. فكانت النتائج كما بالجدول رقم (4).

جدول رقم (4) نتائج اختبار الثبات والصدق

م	المحور	عدد العبارات	معامل أفاء الثبات	معامل الصدق
1	مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي.	12	0.656	0.810
2	مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي.	12	0.806	0.898
3	مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي.	10	0.711	0.843
4	مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي.	12	0.674	0.821
5	مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساي.	46	0.854	0.924
6	مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي.	13	0.902	0.950

من خلال الجدول رقم (4) يلاحظ أن قيم معامل كرونباخ ألفا (α) لكل محور من محاور استمارة الاستبانة ولجميع المحاور تتراوح بين (0.656 إلى 0.902) وهي قيم كبيرة أكبر من 0.60 وهذا يدل على توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات. وكذلك فإن معاملات الصدق تتراوح بين (0.810 إلى 0.950) وهي قيم كبيرة وهذا يدل على توفر درجة عالية من الصدق ما يمكننا من الاعتماد على إجابات مفردات العينة في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

4-3-2 خصائص مفردات عينة الدراسة

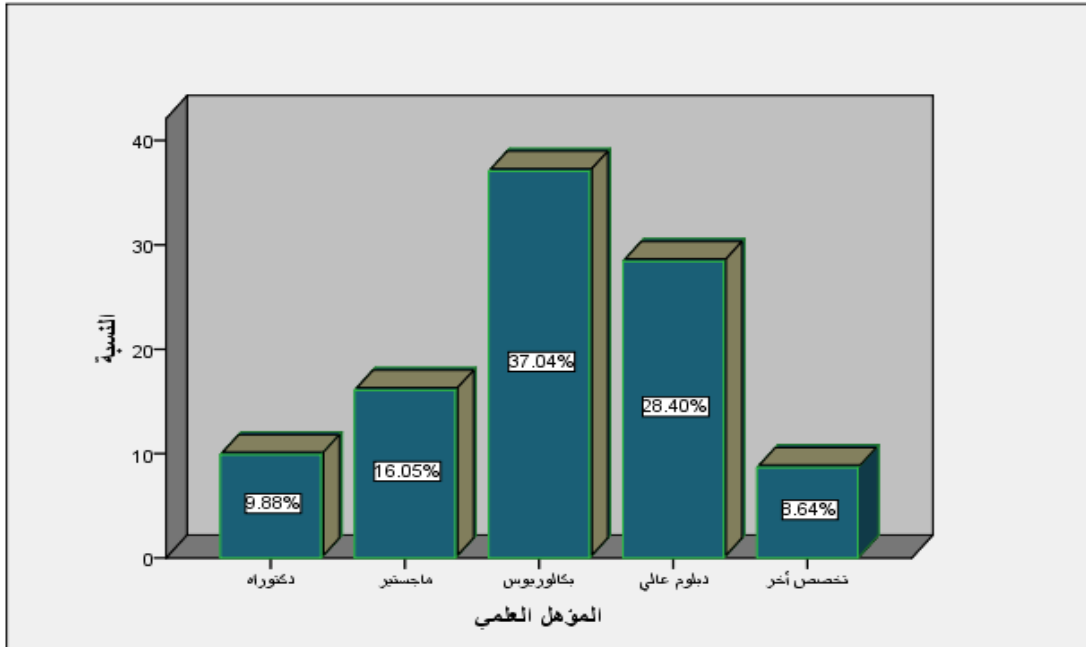
1- توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

الجدول التالي رقم (5) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة

حسب المؤهل العلمي والشكل رقم (4) يمثل الشكل البياني للتوزيع النسبي المئوي لهذه الحالة:

جدول رقم (5) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة %
دكتوراه	8	9.9
ماجستير	13	16.0
بكالوريوس	30	37.0
دبلوم عالي	23	28.4
مؤهل آخر	7	8.6
المجموع	81	99.9



شكل رقم (4) التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

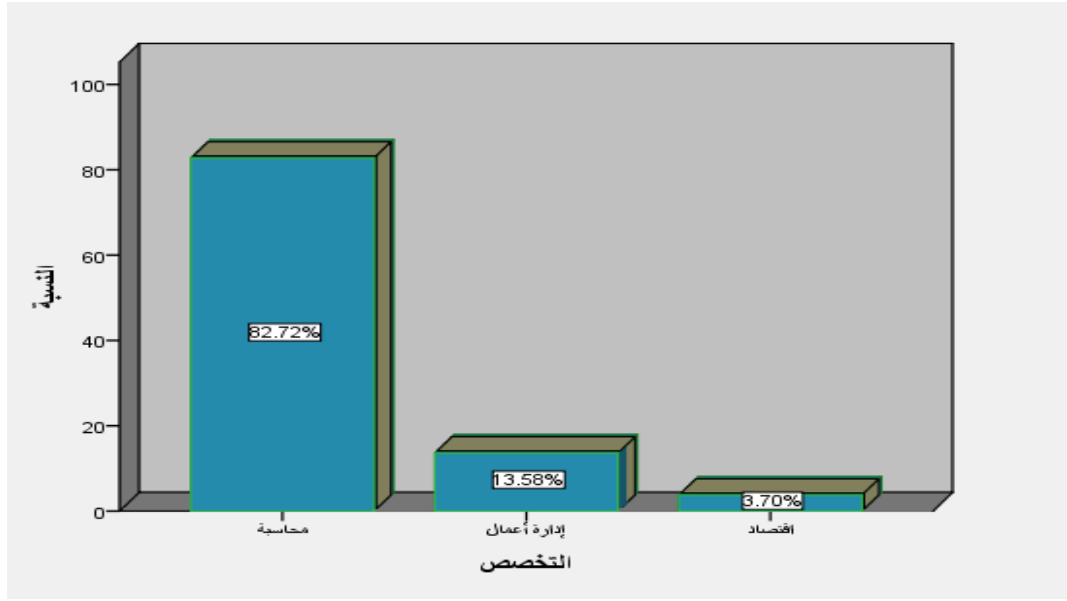
من خلال الجدول (5) والشكل رقم (4) يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة ممن مؤهلاتهم العلمية بكالوريوس يمثلون نسبة (37%) من جميع مفردات عينة الدراسة، يليهم من مؤهلاتهم العلمية دبلوم عالي ويمثلون نسبة (28.4%) من جميع مفردات عينة الدراسة، تم ممن مؤهلاتهم العلمية ماجستير ويمثلون نسبة (16%) من جميع مفردات عينة الدراسة، تم ممن مؤهلاتهم العلمية دكتوراه ويمثلون نسبة (9.9%) من جميع مفردات عينة الدراسة، والباقي هم ممن مؤهلاتهم العلمية مؤهلات أخرى (دبلوم متوسط، دبلوم مهني ، ثانوية عامة) ويمثلون نسبة (8.6%) من جميع مفردات عينة الدراسة. وبصورة عامة نلاحظ أن معظم مفردات العينة مؤهلاتهم العلمية جامعية فما فوق ما يدل على أن مفردات العينة مؤهلة بشكل كافٍ للتفاعل مع موضوع الدراسة مما يجعل آراءهم قابلة للاعتماد عليها لكونها نابغة من وعيهم وإدراكهم الناتج من مؤهلاتهم العلمية

2- توزيع مفردات عينة الدراسة حسب التخصص:

الجدول رقم (6) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص والشكل رقم (5) يبين التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لهذه الحالة.

جدول رقم (6) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص

النسبة %	العدد	التخصص
82.7	67	محاسبة
13.6	11	إدارة أعمال
3.7	3	اقتصاد
99.9	81	المجموع



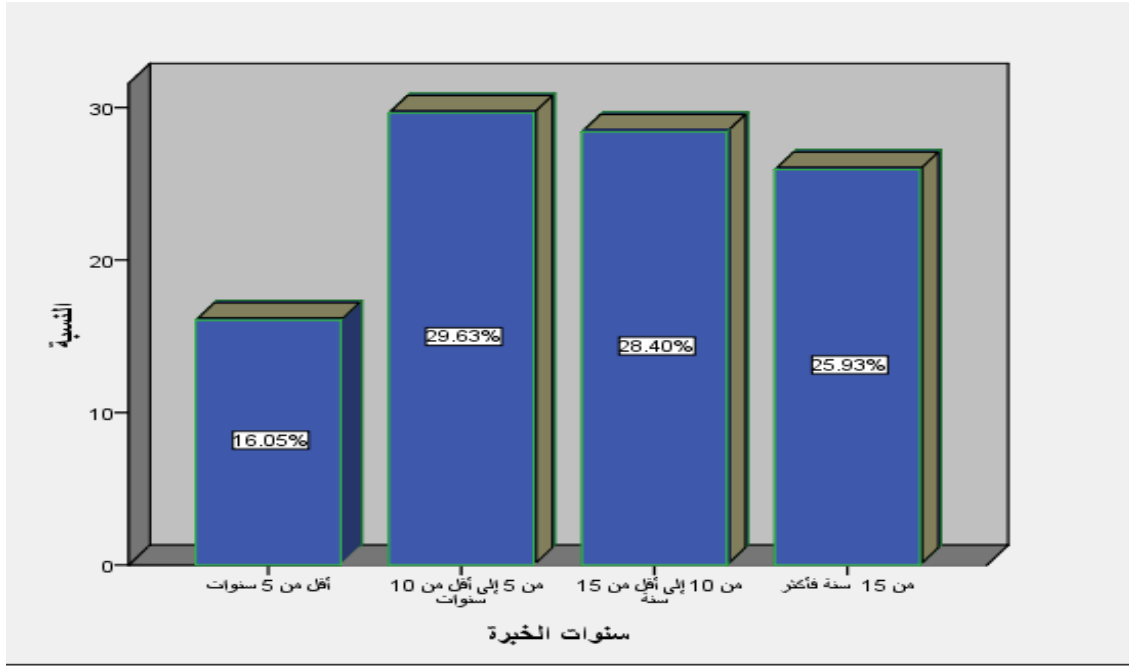
شكل رقم (5) التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص من خلال الجدول رقم (6) والشكل رقم (5) يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة تخصصهم محاسبة ويمثلون نسبة (82.7%) من جميع مفردات عينة الدراسة، تم يليه ممن تخصصهم إدارة أعمال ويمثلون نسبة (13.6%) من جميع مفردات عينة الدراسة، والباقي ممن تخصصهم اقتصاد ويمثلون نسبة (3.7%) من جميع مفردات عينة الدراسة وبعد علماً بأن من لديهم تخصصات إدارة أعمال واقتصاد لديهم خبرة في مجال عملهم تتراوح ما بين 10-15 سنة. وبصورة عامة نلاحظ أن معظم مفردات العينة تخصصهم محاسبة مما يجعلهم يدركون استمارة الاستبانة بشكل صحيح ويسهمون بشكل فاعل في الإجابة عن أسئلة الاستبانة.

3- توزيع مفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

الجدول رقم (7) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة، والشكل رقم (6) يبين التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لهذا الحالة.

جدول رقم (7) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة %	العدد	سنوات الخبرة
16.0	13	أقل من 5 سنوات
29.6	24	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات
28.4	23	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة
25.9	21	من 15 سنة فأكثر
100.0	81	المجموع



شكل رقم (6) التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

من خلال الجدول رقم (7) والشكل رقم (6) يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة سنوات خبرتهم من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات ويمثلون نسبة (29.6%) من جميع مفردات عينة الدراسة، ثم يليه ممن سنوات خبرتهم من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة ويمثلون نسبة (28.4%) من جميع مفردات عينة الدراسة، ثم يليه ممن سنوات خبرتهم من 15 سنة فأكثر ويمثلون نسبة (25.9%) من جميع مفردات عينة الدراسة والباقي ممن سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات ويمثلون نسبة 16% من جميع مفردات عينة الدراسة. وبصورة عامة نلاحظ أن معظم مفردات العينة لهم خبرة كبيرة مما يجعلهم يدركون استمارة الاستبانة بشكل صحيح ويسهمون بشكل فعال في الإجابة عن أسئلة الاستبانة.

4-3-3- اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة

1- مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقا لمعايير

الانتوساي

الجدول رقم (8) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة

عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة

الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي

جدول رقم (8) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة

بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي

ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي

م	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
1	يحق لمراجعي الديوان الحصول على جميع السجلات والوثائق المتعلقة بالوحدة الخاضعة لرقابته والاطلاع عليها.	00	5	7	41	عالية
		النسبة %	6.2	8.6	50.6	34.6
2	يتوفر لدى الديوان معايير للرقابة المالية خاصة به يمكنه تطبيقها عند القيام بعملية المراجعة.	00	1	5	59	عالية
		النسبة %	1.2	6.2	72.8	19.8
3	يحدد مراجعو الديوان مدى زمنيا للحصول على المعلومات المطلوبة من الجهات الخاضعة لرقابته.	00	3	4	55	عالية
		النسبة %	3.7	4.9	67.9	23.5
4	يتحصل مراجعو الديوان على فهم لأنظمة الرقابة الداخلية عند قيامهم بمراجعة الوحدة الخاضعة لرقابته.	00	1	9	50	عالية
		النسبة %	1.2	11.1	61.7	25.9
5	جميع المؤسسات والمصالح الحكومية تخضع لرقابة ديوان المحاسبة.	4	2	30	24	متوسطة
		النسبة %	4.9	2.5	37.0	25.9
6	عند قيام الديوان بإجراء رقابة على	00	1	7	29	

م	العبرة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
	الجهات الخاضعة لرقابته فإنه يركز على مدى أهميتها وضرورتها.	النسبة %	0.0	1.2	8.6	35.8	عالية جدا
		التكرار	2	16	33	21	9
7	يستخدم ديوان المحاسبة تقنيات ونظم معلومات حديثة أثناء ممارسة الرقابة على الجهات الخاضعة لرقابته.	النسبة %	2.5	19.8	40.7	25.9	متوسطة
8	يقوم مراجعو الديوان بوضع كافة الأنشطة الرقابية ضمن المهمة الرقابية الموكلة إليهم أثناء عملية المراجعة.	التكرار	00	1	8	44	عالية
		النسبة %	0.0	1.2	9.9	54.3	34.6
9	يقوم الديوان بالمساءلة العامة للجهات الخاضعة لرقابته أثناء قيامه بعملية الرقابة.	التكرار	00	00	9	26	عالية
		النسبة %	0.0	0.0	11.1	32.1	56.8
10	لديوان المحاسبة وجهة نظر مستقلة و محايدة في كافة الأنشطة المتعلقة بأعمال الرقابة.	التكرار	00	1	8	25	عالية
		النسبة %	0.0	1.2	9.9	30.9	58.0
11	تؤخذ جميع ملاحظات واقتراحات الديوان بعين الاعتبار من قبل الجهات الخاضعة لرقابته.	التكرار	11	12	18	19	عالية
		النسبة %	13.6	14.8	22.2	23.5	25.9
12	يقوم الديوان بوضع عقوبات واتخاذ الإجراءات القانونية على المخالفين لدى الجهات الخاضعة لرقابته.	التكرار	00	1	8	35	عالية
		النسبة %	0.0	1.2	9.9	43.2	45.7

من خلال الجدول رقم (8) يلاحظ أن:

أ- درجات الموافقة عالية جدا على العبارات التالية:

1. عند قيام الديوان بإجراء رقابة على الجهات الخاضعة لرقابته فإنه يركز على مدى أهميتها وضرورتها.
2. يقوم الديوان بالمساءلة العامة للجهات الخاضعة لرقابته أثناء قيامه بعملية الرقابة.
3. لديوان المحاسبة وجهة نظر مستقلة ومحايدة في كافة الأنشطة المتعلقة بأعمال الرقابة.

4. تؤخذ جميع ملاحظات واقتراحات الديوان بعين الاعتبار من قبل الجهات الخاضعة لرقابته.
5. يقوم الديوان بوضع عقوبات و اتخاذ الإجراءات القانونية على المخالفين لدى الجهات الخاضعة لرقابته.

ب-درجات الموافقة عالية على العبارات التالية:

- يحق لمراجعي الديوان الحصول على جميع السجلات والوثائق المتعلقة بالوحدة الخاضعة لرقابته والاطلاع عليها.
- يتوفر لدى الديوان معايير للرقابة المالية خاصة به يمكنه تطبيقها عند القيام بعملية المراجعة.
- يحدد مراجعو الديوان مدى زمنيا للحصول على المعلومات المطلوبة من الجهات الخاضعة لرقابته.
- يتحصل مراجعو الديوان على فهم لأنظمة الرقابة الداخلية عند قيامهم بمراجعة الوحدة الخاضعة لرقابته.
- يقوم مراجعو الديوان بوضع كافة الأنشطة الرقابية ضمن المهمة الرقابية الموكلة إليهم أثناء عملية المراجعة.

6.درجات الموافقة متوسطة على العبارات التالية:

1. جميع المؤسسات و المصالح الحكومية تخضع لرقابة ديوان المحاسبة.
2. يستخدم ديوان المحاسبة تقنيات ونظم معلومات حديثة أثناء ممارسة الرقابة على الجهات الخاضعة لرقابته.

ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق

ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي تم استخدام

اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (9)، حيث

كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها لكل عبارة على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنويا عن متوسط

المقياس(3).

مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويا عن متوسط المقياس

(3).

جدول رقم (9) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة عن

العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية

وفقا لمعايير الانتوساي

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدالة المحسوبة
1	يحق لمراجعي الديوان الحصول على جميع السجلات والوثائق المتعلقة بالوحدة الخاضعة لرقابته والاطلاع عليه.	4.14	.818	-7.103	.000
2	يتوفر لدى الديوان معايير للرقابة المالية خاصة به يمكنه تطبيقها عند القيام بعملية المراجعة	4.11	.548	-7.919	.000
3	يحدد مراجعو الديوان مدى زمنية للحصول على المعلومات المطلوبة من الجهات الخاضعة لرقابته.	4.11	.652	-7.598	.000
4	يتحصل مراجعي الديوان على فهم لأنظمة الرقابة الداخلية عند قيامهم بمراجعة الوحدة الخاضعة لرقابته.	4.12	.640	-7.590	.000
5	جميع المؤسسات والمصالح الحكومية تخضع لرقابة ديوان المحاسبة.	3.69	1.045	-4.642	.000
6	عند قيام الديوان بإجراء رقابة على الجهات الخاضعة لرقابته فإنه يركز على مدى أهميتها وضرورتها.	4.43	.706	-7.655	.000

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدالة المحسوبة
7	يستخدم ديوان المحاسبة تقنيات ونظم معلومات حديثة أثناء ممارسة الرقابة على الجهات الخاضعة لرقابته.	3.23	.978	-2.157	.031
8	يقوم مراجعو الديوان بوضع كافة الأنشطة الرقابية ضمن المهمة الرقابية الموكلة لهم أثناء عملية المراجعة.	4.22	.671	-7.572	.000
9	يقوم الديوان بالمساءلة العامة للجهات الخاضعة لرقابته أثناء قيامه بعملية الرقابة.	4.46	.690	-7.668	.000
10	لديوان المحاسبة وجهة نظر مستقلة ومحايدة في كافة الأنشطة المتعلقة بأعمال الرقابة.	4.46	.725	-7.648	.000
11	تؤخذ جميع ملاحظات واقتراحات الديوان بعين الاعتبار من قبل الجهات الخاضعة لرقابته.	3.33	1.369	-2.074	.038
12	يقوم الديوان بوضع عقوبات واتخاذ الإجراءات القانونية على المخالفين لدى الجهات الخاضعة لرقابته.	4.33	.707	-7.558	.000

من خلال الجدول رقم (9) يلاحظ أن الدلالات المحسوبة أقل من مستوى المعنوية (0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد على متوسط المقياس (3) لجميع العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي.

لذلك نرفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات ونقبل الفرضيات البديلة لها، وحيث إن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة عن هذه العبارات تزيد على متوسط المقياس (3)، وهذا يدل على وجود ارتفاع معنوي في درجات الموافقة على هذه العبارات

ولاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة عن جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (10)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي لا يختلف معنويا عن متوسط المقياس (3).

الفرضية البديلة: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي يختلف معنويا عن متوسط المقياس (3).

الجدول رقم (10) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة عن جميع العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدالة المحسوبة
مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي.	4.0535	.34037	27.856	80	.000

من خلال الجدول رقم (10) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (27.856) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وحيث إن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (4.0535) وهو يزيد

على متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى وجود ارتفاع في مستوى تطبيق ديوان المحاسبة

الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي حيث إن:

1. عند قيام الديوان بإجراء رقابة على الجهات الخاضعة لرقابته فإنه يركز على مدى أهميتها وضرورتها.

2. يقوم الديوان بالمساءلة العامة للجهات الخاضعة لرقابته أثناء قيامه بعملية الرقابة.

3. لديوان المحاسبة وجهة نظر مستقلة ومحيدة في كافة الأنشطة المتعلقة بأعمال الرقابة.

4. تؤخذ جميع ملاحظات واقتراحات الديوان بعين الاعتبار من قبل الجهات الخاضعة لرقابته.

5. يقوم الديوان بوضع عقوبات واتخاذ الإجراءات القانونية على المخالفين لدى الجهات الخاضعة لرقابته.

6. يحق لمراجعي الديوان الحصول على جميع السجلات والوثائق المتعلقة بالوحدة الخاضعة لرقابته والاطلاع عليها.

7. يتوفر لدى الديوان معايير للرقابة المالية خاصة به يمكنه تطبيقها عند القيام بعملية المراجعة.

8. يحدد مراجعو الديوان مدى زمنيا للحصول على المعلومات المطلوبة من الجهات الخاضعة لرقابته.

9. يتحصل مراجعو الديوان على فهم لأنظمة الرقابة الداخلية عند قيامهم بمراجعة الوحدة الخاضعة لرقابته.

10. يقوم مراجعو الديوان بوضع كافة الأنشطة الرقابية ضمن المهمة الرقابية الموكلة إليهم أثناء عملية المراجعة.

11. جميع المؤسسات والمصالح الحكومية تخضع لرقابة ديوان المحاسبة.

12. يستخدم ديوان المحاسبة تقنيات و نظم معلومات حديثة أثناء ممارسة الرقابة على الجهات الخاضعة لرقابته.

2- مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي

الجدول التالي رقم (11) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي

جدول رقم (11) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي

م	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق الى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
1	يتمتع مراجعو الديوان بالمؤهلات الجامعية المناسبة.	00	5	20	42	14
	النسبة%	0.0	6.2	24.7	51.9	17.3
2	يضع الديوان شروطاً ومتطلبات لتوظيف مراجعين بالديوان كالخبرة والمهارات في مجال المراجعة.	00	5	16	45	15
	النسبة%	0.0	6.2	19.8	55.6	18.5
3	يتمتع مراجعو الديوان بالفهم الجيد للمحيط الحكومي بما في ذلك دور الهيئات التشريعية والترتيبات القانونية والمؤسسية التي تخضع لرقابة	00	9	25	38	9
	النسبة%	0.0	11.1	30.9	46.9	11.1

م	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق الى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
	الديوان.					
4	يحرص الديوان على تأهيل وتدريب موظفيه لتمكينهم من أداء مهامهم بصورة فعالة.	التكرار	2	9	10	15
		النسبة%	2.5	11.1	12.3	18.5
5	لدى مراجعي الديوان دراية كافية بالمعايير والسياسات والإجراءات الرقابية الخاصة بالجهاز.	التكرار	2	6	22	7
		النسبة%	2.5	7.4	27.2	8.6
6	يعمل الديوان على تشجيع موظفيه ليصبحوا أعضاء في هيئات مهنية ذات صلة بعملهم.	التكرار	6	27	23	4
		النسبة%	7.4	33.3	28.4	4.9
7	يعمل الديوان على توزيع الموظفين الذين تتوفر لديهم مهارات رقابية توزيعاً جيداً لدى الفريق المشارك في تنفيذ العملية الرقابية.	التكرار	2	4	19	16
		النسبة%	2.5	4.9	23.5	19.8
8	يتمتع مراجعو الديوان بالحرية الكاملة للوصول إلى جميع المؤسسات والهيئات الحكومية والقيام بعملهم بكل استقلالية.	التكرار	1	3	29	30
		النسبة%	1.2	3.7	35.8	37.0
9	يعبر ديوان المحاسبة عن رأيه بكل حرية ونزاهة دون التأثير من الجهة التي يراقب عليها.	التكرار	00	2	6	53
		النسبة%	0.0	2.5	7.4	65.4
10	يوفر الديوان لنفسه كافة المنهجيات	التكرار	2	11	37	16

م	العبرة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق الى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
	الرقابية الحديثة بما فيها التقنيات المبنية على نظم المعلومات الآلية وطرق المراجعة التحليلية.	2.5	13.6	45.7	18.5	متوسطة
11	تخضع كافة الأعمال التي ينفذها مراجعو الديوان للمراجعة من قبل مراجعين ذوي كفاءة ومهارة عالية	1	4	14	38	24
		النسبة%	4.9	17.3	46.9	29.6
12	يتبادل ديوان المحاسبة الخبرات والأساليب الحديثة مع المنظمات الإقليمية والدولية في مجال الرقابة المالية	00	2	7	33	39
		النسبة%	2.5	8.6	40.7	48.1

من خلال الجدول رقم (11) يلاحظ أن:

أ- درجات الموافقة عالية جدا على العبارات التالية:

1. يتمتع مراجعو الديوان بالحرية الكاملة للوصول إلى جميع المؤسسات والهيئات الحكومية والقيام بعملهم بكل استقلالية.
2. يعبر ديوان المحاسبة عن رأيه بكل حرية ونزاهة دون التأثير من الجهة التي يراقب عليها.
3. يتبادل ديوان المحاسبة الخبرات والأساليب الحديثة مع المنظمات الإقليمية والدولية في مجال الرقابة المالية.

ب- درجات الموافقة عالية على العبارات التالية:

1. يتمتع مراجعو الديوان بالمؤهلات الجامعية المناسبة.
2. يضع الديوان شروطاً ومتطلبات لتوظيف مراجعين بالديوان كالخبرة والمهارات في مجال المراجعة.

3. يتمتع مراجعو الديوان بالفهم الجيد للمحيط الحكومي بما في ذلك دور الهيئات التشريعية والترتيبات القانونية ولمؤسسية التي تخضع لرقابة الديوان.

4. يحرص الديوان على تأهيل وتدريب موظفيه لتمكينهم من أداء مهامهم بصورة فعالة.

5. لدى مراجعي الديوان دراية كافية بالمعايير والسياسات والإجراءات الرقابية الخاصة بالجهاز.

6. يعمل الديوان على توزيع الموظفين الذين تتوفر لديهم مهارات رقابية توزيعاً جيداً لدى الفريق المشارك في تنفيذ العملية الرقابية.

7. تخضع كافة الأعمال التي ينفذها مراجعو الديوان للمراجعة من قبل مراجعين ذوي كفاءة ومهارة عالية.

ج- درجة الموافقة متوسطة على العبارة التالية:

يوفر الديوان لنفسه كافة المنهجيات الرقابية الحديثة بما فيها التقنيات المبنية على نظم المعلومات الآلية وطرق المراجعة التحليلية.

د- درجة الموافقة منخفضة على العبارة التالية:

يعمل الديوان على تشجيع موظفيه ليصبحوا أعضاء في هيئات مهنية ذات صلة بعملهم.

ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق

ديوان المحاسبة الليبي للمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي تم

استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (12)،

حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها لكل عبارة على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنوياً عن متوسط

المقياس (3).

مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3).

جدول رقم (12) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	يتمتع مراجعو الديوان بالمؤهلات الجامعية المناسبة.	3.80	.797	-6.301	.000
2	يضع الديوان شروطاً ومتطلبات لتوظيف مراجعين بالديوان كالخبرة والمهارات في مجال المراجعة.	3.86	.787	-6.561	.000
3	يتمتع مراجعو الديوان بالفهم الجيد للمحيط الحكومي بما في ذلك دور الهيئات التشريعية والترتيبات القانونية والمؤسسية التي تخضع لرقابة الديوان.	3.58	.835	-5.134	.000
4	يحرص الديوان على تأهيل و تدريب موظفيه لتمكينهم من أداء مهامهم بصورة فعالة.	3.77	.965	-5.497	.000
5	لدى مراجعي الديوان دراية كافية بالمعايير والسياسات والإجراءات الرقابية الخاصة بالجهاز.	3.59	.848	-5.090	.000
6	يعمل الديوان على تشجيع موظفيه ليصبحوا أعضاء في هيئات مهنية ذات صلة بعملهم.	2.88	1.041	-1.060	.289
7	يعمل الديوان على توزيع الموظفين الذين تتوفر لديهم مهارات رقابية توزيعاً جيداً لدى الفريق المشارك في تنفيذ العملية الرقابية.	3.79	.904	-5.739	.000
8	يتمتع مراجعو الديوان بالحرية الكاملة للوصول إلى جميع المؤسسات والهيئات الحكومية والقيام بعملهم بكل استقلالية.	3.90	.995	-5.837	.000
9	يعبر ديوان المحاسبة عن رأيه بكل حرية و نزاهة دون التأثير من الجهة التي يراقب عليها.	4.53	.743	-7.772	.000
10	يوفر الديوان لنفسه كافة المنهجيات الرقابية الحديثة بما فيها التقنيات المبنية على نظم المعلومات الآلية وطرق المراجعة التحليلية.	3.40	1.033	-3.327	.001

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
11	تخضع كافة الأعمال التي ينفذها مراجعو الديوان للمراجعة من قبل مراجعين ذوي كفاءة و مهارة عالية.	3.99	.887	-6.475	.000
12	يتبادل ديوان المحاسبة الخبرات والأساليب الحديثة مع المنظمات الإقليمية والدولية في مجال الرقابة المالية.	4.35	.744	-7.517	.000

من خلال الجدول رقم (12) يلاحظ أن

أ- الدلالات المحسوبة أقل من مستوى المعنوية (0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة

الدراسة تزيد على متوسط المقياس (3) للعبارة التالية:

1. يتمتع مراجعو الديوان بالمؤهلات الجامعية المناسبة.
2. يضع الديوان شروط ومتطلبات لتوظيف مراجعين بالديوان كالخبرة والمهارات في مجال المراجعة.
3. يتمتع مراجعو الديوان بالفهم الجيد للمحيط الحكومي بما في ذلك دور الهيئات التشريعية والترتيبات القانونية والمؤسسية التي تخضع لرقابة الديوان.
4. يحرص الديوان على تأهيل وتدريب موظفيه لتمكينهم من أداء مهامهم بصورة فعالة.
5. لدى مراجعي الديوان دراية كافية بالمعايير والسياسات والإجراءات الرقابية الخاصة بالجهاز.
6. يعمل الديوان على توزيع الموظفين الذين تتوفر لديهم مهارات رقابية توزيعاً جيداً لدى الفريق المشارك في تنفيذ العملية الرقابية.
7. يتمتع مراجعو الديوان بالحرية الكاملة للوصول إلى جميع المؤسسات والهيئات الحكومية والقيام بعملهم بكل استقلالية.
8. يعبر ديوان المحاسبة عن رأيه بكل حرية ونزاهة دون التأثير من الجهة التي يراقب

عليها.

9. يوفر الديوان لنفسه كافة المنهجيات الرقابية الحديثة بما فيها التقنيات المبنية على نظم

المعلومات الآلية وطرق المراجعة التحليلية.

10. تخضع كافة الأعمال التي ينفذها مراجعو الديوان للمراجعة من قبل مراجعين ذوي كفاءة

ومهارة عالية.

11. يتبادل ديوان المحاسبة الخبرات والأساليب الحديثة مع المنظمات الإقليمية والدولية في

مجال الرقابة المالية.

لذلك نرفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات ونقبل الفرضيات البديلة لها وحيث إن

متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة عن هذه العبارات تزيد على متوسط المقياس (3)، وهذا

يدل على وجود ارتفاع معنوي في درجات الموافقة على هذه العبارات.

ب-الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية (0.05) للعبارة التالية:

1. يعمل الديوان على تشجيع موظفيه ليصبحوا أعضاء في هيئات مهنية ذات صلة بعملهم.

لذلك لا نرفض الفرضية الصفرية لهذه العبارة وهذا يدل على أن درجة الموافقة على

هذه العبارة متوسطة ولاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة

الليبي لمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي تم إيجاد متوسطات

إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار (Z)

حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (13)، حيث كانت الفرضية الصفرية

والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان

المحاسبة الليبي لمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي لا يختلف

معنويا عن متوسط المقياس (3).

الفرضية البديلة: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3).

الجدول رقم (13) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة عن جميع العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي.	3.7860	.50155	14.104	80	.000

من خلال الجدول رقم (13) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (14.104) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وحيث إن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.7860) وهو يزيد على متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى وجود ارتفاع في مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي حيث:

1. يتمتع مراجعو الديوان بالمؤهلات الجامعية المناسبة.
2. يضع الديوان شروطاً ومتطلبات لتوظيف مراجعين بالديوان كالخبرة والمهارات في مجال المراجعة.
3. يتمتع مراجعو الديوان بالفهم الجيد للمحيط الحكومي بما في ذلك دور الهيئات التشريعية والترتيبات القانونية والمؤسسية التي تخضع لرقابة الديوان.
4. يحرص الديوان على تأهيل وتدريب موظفيه لتمكينهم من أداء مهامهم بصورة فعالة.

5. لدى مراجعي الديوان دراية كافية بالمعايير والسياسات والإجراءات الرقابية الخاصة بالجهاز.
6. يعمل الديوان على توزيع الموظفين الذين تتوفر لديهم مهارات رقابية توزيعاً جيداً لدى الفريق المشارك في تنفيذ العملية الرقابية.
7. يتمتع مراجعو الديوان بالحرية الكاملة للوصول إلى جميع المؤسسات والهيئات الحكومية والقيام بعملهم بكل استقلالية.
8. يعبر ديوان المحاسبة عن رأيه بكل حرية ونزاهة دون التأثير من الجهة التي يراقب عليها.
9. يوفر الديوان لنفسه كافة المنهجيات الرقابية الحديثة بما فيها التقنيات المبنية على نظم المعلومات الآلية وطرق المراجعة التحليلية.
10. تخضع كافة الأعمال التي ينفذها مراجعو الديوان للمراجعة من قبل مراجعين ذوي كفاءة ومهارة عالية.
11. يتبادل ديوان المحاسبة الخبرات والأساليب الحديثة مع المنظمات الإقليمية والدولية في مجال الرقابة المالية.

3- مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير

الانتوساي

الجدول رقم (14) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة

عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة

الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي.

جدول رقم (14) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات

المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقا

لمعايير الانتوساي ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي

م	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
1	يقوم مراجعو الديوان بوضع خطة للعملية الرقابية قبل تنفيذها.	2	13	7	46	13
		النسبة %	2.5	16.0	8.6	56.8
2	يقوم الديوان بالإشراف والمتابعة على عمل الموظفين الرقابيين في كل مستوى أثناء العملية الرقابية.	1	12	30	28	10
		النسبة %	1.2	14.8	37.0	34.6
3	يقوم مراجعو الديوان بدراسة وتقييم مصداقية أنظمة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة لرقابته.	2	2	15	44	18
		النسبة %	2.5	2.5	18.5	54.3
4	يقوم مراجعو الديوان بالتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية في حالة معالجة المعلومات المحاسبية أو غيرها بواسطة الحاسب الآلي.	00	5	19	39	18
		النسبة %	0.0	6.2	23.5	48.1

م	العبرة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
5	يضمم مراجعو الديوان خطوات العملية الرقابية وإجراءاتها بشكل يضمن الكشف عن أية أخطاء أو مخالفات غير قانونية ذات تأثير جوهري على نتائج عملية المراجعة.	00	4	7	39	31
		النسبة%	4.9	8.6	48.1	38.3
6	تتم مراجعة كافة الأعمال الرقابية من قبل أحد كبار المراجعين قبل الانتهاء من صياغة الآراء و التقارير.	00	6	11	47	17
		النسبة%	7.4	13.6	58.0	21.0
7	يقوم مراجعو الديوان بتوثيق إثباتات الرقابة توثيقاً كافياً في أوراق العمل.	00	1	4	28	48
		النسبة%	1.2	4.9	34.6	59.3
8	يقوم مراجعو الديوان بجمع الأدلة الكافية أثناء عملية المراجعة.	00	00	4	26	51
		النسبة%	0.0	4.9	32.1	63.0
9	يقوم مراجعو الديوان بتحليل البيانات المالية للتأكد من أن إعداد البيانات المالية قد تم وفقاً للمعايير المحاسبية المتبعة.	00	5	16	23	37
		النسبة%	6.2	19.8	28.4	45.7
10	يقوم مراجعو الديوان بإعداد جدول زمني وبرنامج للرقابة وتوفير كل ما يلزمهم للقيام بواجبهم الرقابي.	1	8	9	41	22
		النسبة%	9.9	11.1	50.6	27.2

من خلال الجدول رقم (14) يلاحظ أن:

أ- درجات الموافقة عالية جدا على العبارات التالية:

1. يقوم مراجعو الديوان بتوثيق إثباتات الرقابة توثيقاً كافياً في أوراق العمل.
2. يقوم مراجعو الديوان بجمع الأدلة الكافية أثناء عملية المراجعة.
3. يقوم مراجعو الديوان بتحليل البيانات المالية للتأكد من أن إعداد البيانات المالية قد تم وفقاً للمعايير المحاسبية المتبعة.

ب- درجات الموافقة عالية على العبارات التالية:

1. يقوم مراجعو الديوان بوضع خطة للعملية الرقابية قبل تنفيذها.
2. يقوم مراجعو الديوان بدراسة وتقييم مصداقية أنظمة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة لرقابته.
3. يقوم مراجعو الديوان بالتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية في حالة معالجة المعلومات المحاسبية أو غيرها بواسطة الحاسب الآلي.
4. يصمم مراجعو الديوان خطوات العملية الرقابية وإجراءاتها بشكل يضمن الكشف عن أية أخطاء أو مخالفات غير قانونية ذات تأثير جوهري في نتائج عملية المراجعة.
5. تتم مراجعة كافة الأعمال الرقابية من قبل أحد كبار المراجعين قبل الانتهاء من صياغة الآراء والتقارير.

6. يقوم مراجعو الديوان بإعداد جدول زمني وبرنامج للرقابة وتوفير كل ما يلزمهم للقيام بواجبهم الرقابي.

ج- درجة الموافقة متوسطة على العبارة التالية:

1. يقوم الديوان بالإشراف والمتابعة على عمل الموظفين الرقابيين في كل مستوى أثناء العملية الرقابية.

ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي تم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (15)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها لكل عبارة على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنويا عن متوسط المقياس (3).

مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويا عن متوسط المقياس (3).

جدول رقم (15) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	يقوم مراجع الديوان بوضع خطة للعملية الرقابية قبل تنفيذها.	3.68	1.010	-4.976	.000
2	يقوم الديوان بالإشراف والمتابعة على عمل الموظفين الرقابيين في كل مستوى أثناء العملية الرقابية.	3.42	.934	-3.706	.000
3	يقوم مراجعو الديوان بدراسة وتقييم مصداقية أنظمة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة لرقابته.	3.91	.854	-6.330	.000
4	يقوم مراجعو الديوان بالتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية في حالة معالجة المعلومات المحاسبية أو غيرها بواسطة الحاسب الآلي.	3.86	.833	-6.361	.000
5	يصمم مراجعو الديوان خطوات العملية الرقابية وإجراءاتها بشكل يضمن الكشف عن أية أخطاء أو مخالفات غير قانونية ذات تأثير جوهري في نتائج عملية المراجعة.	4.20	.797	-7.244	.000

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
6	تتم مراجعة كافة الأعمال الرقابية من قبل أحد كبار المراجعين قبل الانتهاء من صياغة الآراء و التقارير.	3.93	.803	-6.701	.000
7	يقوم مراجعو الديوان بتوثيق إثباتات الرقابة توثيقاً كافياً في أوراق العمل.	4.52	.654	-7.837	.000
8	يقوم مراجعو الديوان بجمع الأدلة الكافية أثناء عملية المراجعة.	4.58	.589	-7.951	.000
9	يقوم مراجعو الديوان بتحليل البيانات المالية للتأكد من أن إعداد البيانات المالية قد تم وفقاً للمعايير المحاسبية المتبعة.	4.14	.945	-6.757 ^a	.000
10	يقوم مراجعو الديوان بإعداد جدولٍ زمني وبرنامج للرقابة وتوفير كل ما يلزمهم للقيام بواجبهم الرقابي.	3.93	.946	-6.178	.000

من خلال الجدول رقم (15) يلاحظ أن الدلالات المحسوبة أقل من مستوى المعنوية

(0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد على متوسط المقياس (3) لجميع

العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي.

لذلك نرفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات ونقبل الفرضيات البديلة لها وحيث إن

متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة عن هذه العبارات تزيد على متوسط المقياس (3)، وهذا

يدل على وجود ارتفاع معنوي في درجات الموافقة على هذه العبارات.

ولاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ

الأساسية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة

الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس

(3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (16)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي لا يختلف معنويا عن متوسط المقياس (3).

الفرضية البديلة: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي يختلف معنويا عن متوسط المقياس (3).

الجدول رقم (16) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة عن جميع العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدالة المحسوبة
مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي	4.0160	.44594	20.506	80	.000

من خلال الجدول رقم (16) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (20.506) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (4.0160) وهو يزيد على متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى وجود ارتفاع في مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي حيث إن:

1. يقوم مراجع الديوان بوضع خطة للعملية الرقابية قبل تنفيذها.

2. يقوم الديوان بالإشراف والمتابعة على عمل الموظفين الرقابيين في كل مستوى أثناء العملية الرقابية.
3. يقوم مراجعو الديوان بدراسة وتقييم مصداقية أنظمة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة لرقابته.
4. يقوم مراجعو الديوان بالتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية في حالة معالجة المعلومات المحاسبية أو غيرها بواسطة الحاسب الآلي.
5. يصمم مراجعو الديوان خطوات العملية الرقابية وإجراءاتها بشكل يضمن الكشف عن أية أخطاء أو مخالفات غير قانونية ذات تأثير جوهري على نتائج عملية المراجعة.
6. تتم مراجعة كافة الأعمال الرقابية من قبل أحد كبار المراجعين قبل الانتهاء من صياغة الآراء والتقارير.
7. يقوم مراجعو الديوان بتوثيق إثباتات الرقابة توثيقاً كافياً في أوراق العمل.
8. يقوم مراجعو الديوان بجمع الأدلة الكافية أثناء عملية المراجعة.
9. يقوم مراجعو الديوان بتحليل البيانات المالية للتأكد من أن إعداد البيانات المالية قد تم وفقاً للمعايير المحاسبية المتبعة.
10. يقوم مراجعو الديوان بإعداد جدول زمني وبرنامج للرقابة وتوفير كل ما يلزمهم للقيام بواجبهم الرقابي.

4- مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة

الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي

الجدول التالي رقم (17) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة

الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية

لإرشادات الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب

التوزيع النسبي.

جدول رقم (17) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي

م	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
1	يعد مراجعو الديوان في نهاية كل عملية رقابية رأياً أو تقريراً مكتوباً يوضح فيه نتائجه بشكل مفهوم و خالٍ من الغموض	00	1	2	21	57
		النسبة%	1.2	2.5	25.9	70.4
2	يدعم مراجع الديوان تقريره بأدلة إثبات ذات صلة ومتسم بالموضوعية والنزاهة.	00	00	2	17	62
		النسبة%	0.0	2.5	21.0	76.5
3	يتضمن التقرير الصادر من مراجع الديوان إشارة إلى أهداف العملية الرقابية ومنهجيتها.	1	1	10	42	27
		النسبة%	1.2	12.3	51.9	33.3
4	يشير التقرير الصادر عن مراجعو الديوان إلى المعايير والممارسات الرقابية التي طبقت أثناء العملية الرقابية.	1	3	10	34	33
		النسبة%	3.7	12.3	42.0	40.7
5	يقدم مراجع الديوان رأيه بكل نزاهة و موضوعية دون تغيير أو تحيز.	00	1	5	22	53
		النسبة%	1.2	6.2	27.2	65.4

م	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
6	يعطي مراجع الديوان رأياً مقيداً عند وجود شك في بنود البيانات المالية التي لها تأثير جوهري.	1	8	9	36	27
		النسبة%	1.2	9.9	11.1	44.4
7	يقوم مراجعو الديوان بإعداد تقارير خاصة عند وجود مواطن ضعف في نظام الرقابة الداخلية أو في نظم المحاسبة.	00	10	16	33	22
		النسبة%	0.0	12.3	19.8	40.7
8	يركز مراجع الديوان في تقريره على تصحيح مواطن الضعف بدلاً من التركيز على تبني التوصيات.	14	12	20	21	14
		النسبة%	17.3	14.8	24.7	25.9
9	يدرج في تقرير مراجع الديوان ردود الهيئة الخاضعة للرقابة على ملاحظات المراجع.	16	20	16	16	13
		النسبة%	19.8	24.7	19.8	19.8
10	يتضمن التقرير السنوي كافة الأنشطة التي قام بها الديوان ويقوم بعرض هذه الأنشطة بكل موضوعية ومصداقية.	00	00	8	24	49
		النسبة%	0.0	0.0	9.9	29.6
11	يقدم مراجع الديوان رأياً شاملاً حول تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للاقتصاد والكفاءة و الفاعلية.	00	1	6	30	44
		النسبة%	0.0	1.2	7.4	37.0
12	يعد الديوان هو المسؤول الأول في نهاية الأمر عن اتخاذ القرار فيما يتعلق بالإجراء الذي ينبغي اتخاذه بخصوص ممارسات الغش.	3	2	21	25	30
		النسبة%	3.7	2.5	25.9	30.9

من خلال الجدول رقم (17) يلاحظ أن:

أ- درجات الموافقة عالية جداً على العبارات التالية:

1. يعد مراجعو الديوان في نهاية كل عملية رقابية رأياً أو تقريراً مكتوباً يوضح فيه نتائجها بشكل مفهوم وخالي من الغموض.
2. يدعم مراجعو الديوان تقريره بأدلة إثبات ذات صلة ومتسم بالموضوعية والنزاهة.
3. يقدم مراجعو الديوان رأيه بكل نزاهة وموضوعية دون تغيير أو تحيز.
4. يتضمن التقرير السنوي كافة الأنشطة التي قام بها الديوان ويقوم بعرض هذه الأنشطة بكل موضوعية ومصداقية.
5. يقدم مراجع الديوان رأياً شاملاً حول تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للاقتصاد والكفاءة والفاعلية.
6. يعد الديوان هو المسؤول الأول في نهاية الأمر عن اتخاذ القرار فيما يتعلق بالإجراء الذي ينبغي اتخاذه بخصوص ممارسات الغش والمخالفات التي يكتشفها المراجع.

ب- درجات الموافقة عالية على العبارات التالية:

1. يتضمن التقرير الصادر من مراجعو الديوان إشارة إلى أهداف ومنهجية العملية الرقابية.
2. يشير التقرير الصادر عن مراجعو الديوان إلى المعايير والممارسات الرقابية التي طبقت أثناء العملية الرقابية.
3. يعطي مراجعو الديوان رأياً مقيداً عند وجود شك في بنود البيانات المالية .
4. يقوم مراجعو الديوان بإعداد تقارير خاصة عند وجود مواطن ضعف في نظام الرقابة الداخلية
5. يركز مراجع الديوان في تقريره على تصحيح مواطن الضعف بدلاً من التركيز على تبني التوصيات.

ج-درجة الموافقة منخفضة على العبارة التالية:

يُدرج في تقرير مراجعو الديوان ردود الهيئة الخاضعة للرقابة على ملاحظات المراجع.

ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق

ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي

تم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم

(18)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها لكل عبارة على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنويا عن متوسط المقياس

(3).

مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويا عن متوسط المقياس

(3).

جدول رقم (18) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	يعد مراجعو الديوان في نهاية كل عملية رقابية رأياً أو تقريراً مكتوباً يوضح فيه نتائجه بشكل مفهوم و خالٍ من الغموض.	4.65	.595	-8.068	.000
2	يدعم مراجعو الديوان تقريره بأدلة اثبات ذات صلة ومنتسم بالموضوعية والنزاهة.	4.74	.494	-8.236	.000
3	يتضمن التقرير الصادر من مراجعو الديوان إشارة إلى أهداف ومنهجية العملية الرقابية.	4.15	.776	-7.118	.000
4	يشير التقرير الصادر عن مراجعو الديوان إلى المعايير والممارسات الرقابية التي طبقت أثناء العملية الرقابية.	4.17	.877	-6.899	.000
5	يقدم مراجع الديوان رأيه بكل نزاهة وموضوعية دون تغيير أو تحيز.	4.56	.725	-7.688	.000
6	يعطي مراجعو الديوان رأياً مقيداً عند وجود شك في بنود البيانات المالية التي لها تأثير جوهري.	3.99	.981	-6.259	.000
7	يقوم مراجع الديوان بإعداد تقارير خاصة عند وجود مواطن ضعف في نظام الرقابة الداخلية أو في نظم المحاسبة.	3.83	.972	-5.809	.000
8	يركز مراجع الديوان في تقريره على تصحيح مواطن الضعف بدلاً من التركيز على تبني التوصيات.	3.11	1.342	-.567	.570
9	يدرج في تقرير مراجع الديوان ردود الهيئة الخاضعة للرقابة على ملاحظات المراجع.	2.88	1.373	-.766	.443
10	يتضمن التقرير السنوي كافة الأنشطة التي قام بها الديوان ويقوم بعرض هذه الأنشطة بكل موضوعية ومصداقية.	4.51	.673	-7.752	.000
11	يقدم مراجع الديوان رأياً شاملاً حول تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للاقتصاد والكفاءة والفاعلية.	4.44	.689	-7.702	.000

م	العبرة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
12	يعد الديوان هو المسؤول الأول في نهاية الأمر عن اتخاذ القرار فيما يتعلق بالإجراء الذي ينبغي اتخاذه بخصوص ممارسات الغش والمخالفات التي يكتشفها المراجع.	3.95	1.036	-5.741	.000

من خلال الجدول رقم (18) يلاحظ أن

أ- الدلالات المحسوبة أقل من مستوى المعنوية (0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة

الدراسة تزيد على متوسط المقياس (3) للعبارات التالية:

1. يعد مراجع الديوان في نهاية كل عملية رقابية رأياً أو تقريراً مكتوباً يوضح فيه نتائجه بشكل مفهوم خالٍ من الغموض.
2. يدعم مراجع الديوان تقريره بأدلة إثبات ذات صلة ومتسم بالموضوعية والنزاهة.
3. يتضمن التقرير الصادر من مراجع الديوان إشارة إلى أهداف ومنهجية العملية الرقابية.
4. يشير التقرير الصادر عن مراجع الديوان إلى المعايير والممارسات الرقابية التي طبقت أثناء العملية الرقابية.
5. يقدم مراجع الديوان رأيه بكل نزاهة وموضوعية دون تغيير أو تحيز.
6. يعطي مراجع الديوان رأياً مقيداً عند وجود شك في بنود البيانات المالية التي لها تأثير جوهري.
7. يقوم مراجع الديوان بإعداد تقارير خاصة عند وجود مواطن ضعف في نظام الرقابة الداخلية أو في نظم المحاسبة
8. يتضمن التقرير السنوي كافة الأنشطة التي قام بها الديوان ويقوم بعرض هذه الأنشطة بكل موضوعية ومصداقية.

9. يقدم مراجع الديوان رأياً شاملاً حول تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للاقتصاد والكفاءة والفاعلية.

10. يعد الديوان هو المسؤول الأول في نهاية الأمر عن اتخاذ القرار فيما يتعلق بالإجراء الذي ينبغي اتخاذه بخصوص ممارسات الغش والمخالفات التي يكتشفها المراجع. لذلك نرفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات ونقبل الفرضيات البديلة لها وحيث إن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة عن هذه العبارات تزيد على متوسط المقياس (3)، وهذا يدل على وجود ارتفاع معنوي في درجات الموافقة على هذه العبارات ب-الدلالات المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية (0.05) للعبارات التالية:

1. يركز مراجع الديوان في تقريره على تصحيح مواطن الضعف بدلاً من التركيز على تبني التوصيات.

2. يدرج في تقرير مراجع الديوان ردود الهيئة الخاضعة للرقابة على ملاحظات المراجع. لذلك لا نرفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات وهذا يدل على أن درجات الموافقة على هذه العبارات متوسطة.

ولاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (19)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي لا يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3).

الفرضية البديلة: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي يختلف معنوياً عن متوسط المقياس (3).

الجدول رقم (19) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة عن جميع العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي	4.0813	.42837	22.717	80	.000

من خلال الجدول رقم (19) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (22.717) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وحيث إن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (4.0813) وهو يزيد على متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى وجود ارتفاع في مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي حيث إن:

1. يعد مراجع الديوان في نهاية كل عملية رقابية رأياً أو تقريراً مكتوباً يوضح فيه نتائجه بشكل مفهوم خالٍ من الغموض.
2. يدعم مراجع الديوان تقريره بأدلة إثبات ذات صلة ومتسم بالموضوعية والنزاهة.
3. يتضمن التقرير الصادر من مراجع الديوان إشارة إلى أهداف ومنهجية العملية الرقابية.
4. يشير التقرير الصادر عن مراجع الديوان إلى المعايير والممارسات الرقابية التي طبقت أثناء العملية الرقابية.
5. يقدم مراجع الديوان رأيه بكل نزاهة وموضوعية دون تغيير أو تحيز.

6. يعطي مراجع الديوان رأياً مقيداً عند وجود شك في بنود البيانات المالية التي لها تأثير جوهري.

7. يقوم مراجع الديوان بإعداد تقارير خاصة عند وجود مواطن ضعف في نظام الرقابة الداخلية أو في نظم المحاسبة

8. يتضمن التقرير السنوي كافة الأنشطة التي قام بها الديوان ويقوم بعرض هذه الأنشطة بكل موضوعية ومصداقية.

9. يقدم مراجع الديوان رأياً شاملاً حول تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للاقتصاد والكفاءة والفاعلية.

10. يعد الديوان هو المسؤول الأول في نهاية الأمر عن اتخاذ القرار فيما يتعلق بالإجراء الذي ينبغي اتخاذه بخصوص ممارسات الغش و المخالفات التي يكتشفها المراجع.

5- مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساي بصورة عامة

لاختبار الفرضية الرئيسة المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساي تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية المتمثلة في (مبادئ التأسيس، الشروط الأساسية، المبادئ الأساسية والتوجيهات الإرشادية)، واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (20)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساي لا يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3).

الفرضية البديلة: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساي يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3).

الجدول رقم (20) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة عن جميع العبارات المتعلقة بمستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساى

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساى	3.9828	.31675	27.926	80	.000

من خلال بيانات الجدول رقم (20) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (27.926) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وحيث إن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.9828) وهو يزيد على متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى وجود ارتفاع في مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساى حيث إنه:

1. يوجد ارتفاع في مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساى.
2. يوجد ارتفاع في مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساى.
3. يوجد ارتفاع في مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساى.
4. يوجد ارتفاع في مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساى.

6- مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي

الجدول التالي رقم (21) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة

الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي ودرجات الموافقة

عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي

جدول رقم (21) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي

م	العبارة	التكرار	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
1	توفر معايير الانتوساي حدًا أدنى لتوجيه وإرشاد مراجعي الديوان.	التكرار	00	1	7	24	49
		النسبة%	0.0	1.2	8.6	29.6	60.5
2	تقلل معايير الانتوساي من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات أثناء ممارسة مراجعي الديوان لعملية الرقابة.	التكرار	00	00	8	21	52
		النسبة%	0.0	0.0	9.9	25.9	64.2
3	تعمل معايير الانتوساي علي تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية للمراجع التي يجب تطبيقها أثناء العملية الرقابية.	التكرار	00	1	6	32	42
		النسبة%	0.0	1.2	7.4	39.5	51.9
4	تمنح معايير الانتوساي لمراجع الديوان الاستقلالية الكافية لممارسة عملية الرقابة علي الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	التكرار	00	00	9	27	45
		النسبة%	0.0	0.0	11.1	33.3	55.6
5	تساعد معايير الانتوساي في اكتساب مراجعي الديوان مهارات الدقة والكفاءة للعمل الرقابي.	التكرار	00	00	6	31	44
		النسبة%	0.0	0.0	7.4	38.3	54.3
6	تحدد معايير الانتوساي أهدافاً وخططا	التكرار	00	00	7	27	47

م	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
	واضحة للعمليات الرقابية المطلوب انجازها عند القيام بعملية الرقابة.	0.0	0.0	8.6	33.3	عالية جدا 58.0
7	تحرص معايير الانتوساي على توفير كافة متطلبات ومستلزمات الرقابة لمراجعي الديوان لتحليل مختلف الأنشطة التي تمارسها الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	00	2	10	25	عالية جدا 54.3
		النسبة %	0.0	2.5	30.9	12.3
8	تحسن معايير الانتوساي نوعية التقارير التي يقدمها مراجعو الديوان بشكل جيد.	00	00	9	25	عالية جدا 58.0
		التكرار	00	00	11.1	0.0
9	تعمل معايير الانتوساي على تعزيز مصداقية الديوان ومراجعيه.	00	00	6	27	عالية جدا 59.3
		التكرار	00	00	7.4	0.0
10	تضمن معايير الانتوساي لمراجعي الديوان إبداء رأيهم بكل حرية ونزاهة ودون التأثير من الجهة الخاضعة لرقابة الديوان	00	00	8	22	عالية جدا 63.0
		التكرار	00	00	9.9	0.0
11	تحقق معايير الانتوساي الفصل الواضح للواجبات والمسؤوليات لدي مراجعي الديوان بحيث يمكن الوصول إلي الأهداف المرجوة من عملية الرقابة بأقصر وقت وبأفضل السبل.	00	2	16	24	عالية جدا 48.1
		النسبة %	0.0	2.5	19.8	29.6
12	إن تطبيق معايير الانتوساي يكسب الأطراف الخارجية ذات الصلة بالديوان ثقة أكبر ومصداقية أكثر في أعمال مراجعي الديوان.	00	00	8	29	عالية جدا 54.3
		التكرار	00	00	9.9	0.0
13	تعمل معايير الانتوساي على تفادي	1	12	19	27	22

م	العبرة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة	درجة الموافقة
	تضارب المصالح بين مراجعي الديوان والجهات الخاضعة لرقابة الديوان أثناء تنفيذ العملية الرقابية.	1.2	14.8	23.5	33.3	عالية

من خلال الجدول رقم (21) يلاحظ أن:

أ- درجات الموافقة عالية جدا على العبارات التالية:

1. توفر معايير الانتوساي حدًا أدنى لتوجيه وإرشاد مراجعي الديوان.
2. تقلل معايير الانتوساي من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات أثناء ممارسة مراجعي الديوان لعملية الرقابة.
3. تعمل معايير الانتوساي على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية للمراجع التي يجب تطبيقها أثناء العملية الرقابية.
4. تمنح معايير الانتوساي لمراجع الديوان الاستقلالية الكافية لممارسة عملية الرقابة على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
5. تساعد معايير الانتوساي في اكتساب مراجعي الديوان مهارات الدقة والكفاءة للعمل الرقابي.
6. تحدد معايير الانتوساي أهداف وخطط واضحة للعمليات الرقابية المطلوب إنجازها عند القيام بعملية الرقابة.
7. تحرص معايير الانتوساي على توفير كافة متطلبات ومستلزمات الرقابة لمراجع الديوان لتحليل مختلف الأنشطة التي تمارسها الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
8. تحسن معايير الانتوساي نوعية التقارير التي يقدمها مراجعو الديوان بشكل جيد.
9. تعمل معايير الانتوساي على تعزيز مصداقية الديوان ومراجعيه.

10. تضمن معايير الانتوساي لمراجعي الديوان إبداء رأيهم بكل حرية ونزاهة ودون التأثير

من الجهة الخاضعة لرقابة الديوان

11. تحقق معايير الانتوساي الفصل الواضح للواجبات والمسؤوليات لدي مراجعي الديوان

بحيث يمكن الوصول إلى الأهداف المرجوة من عملية الرقابة بأقصر وقت .

12. إن تطبيق معايير الانتوساي يكسب الأطراف الخارجية ذات الصلة بالديوان ثقة أكبر

ومصادقية أكثر في أعمال مراجعي الديوان.

ب-درجة الموافقة عالية على العبارة التالية:

1. تعمل معايير الانتوساي على تفادي تضارب المصالح بين مراجعي الديوان والجهات

الخاضعة لرقابة الديوان أثناء تنفيذ العملية الرقابية.

ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمستوى فاعلية

رقابة ديوان المحاسبة الليبي تم استخدام اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3) فكانت

النتائج كما في الجدول رقم (22)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها لكل عبارة على

النحو التالي:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنويا عن متوسط المقياس

(3).

مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويا عن متوسط المقياس

(3).

جدول رقم (22) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة عن

العبارات المتعلقة بمستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المحسوبة
1	توفر معايير الانتوساي حدًا أدنى لتوجيه وإرشاد مراجعي الديوان.	4.49	.709	-7.722	.000
2	تقلل معايير الانتوساي من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات أثناء ممارسة مراجعي الديوان لعملية الرقابة.	4.54	.672	-7.801	.000
3	تعمل معايير الانتوساي على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية للمراجع التي يجب تطبيقها أثناء العملية الرقابية.	4.41	.738	-7.488	.000
4	تمنح معايير الانتوساي لمراجع الديوان الاستقلالية الكافية لممارسة عملية الرقابة علي الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	4.44	.689	-7.657	.000
5	تساعد معايير الانتوساي في اكتساب مراجعي الديوان مهارات الدقة والكفاءة للعمل الرقابي.	4.47	.634	-7.789	.000
6	تحدد معايير الانتوساي أهدافاً واضحة وخططا للعمليات الرقابية المطلوب إنجازها عند القيام بعملية الرقابة.	4.49	.654	-7.770	.000
7	تحرص معايير الانتوساي على توفير كافة متطلبات ومستلزمات الرقابة لمراجع الديوان لتحليل مختلف الأنشطة التي تمارسها الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	4.37	.798	-7.434	.000
8	تحسن معايير الانتوساي نوعية التقارير التي يقدمها مراجعو الديوان بشكل جيد.	4.47	.691	-7.681	.000
9	تعمل معايير الانتوساي على تعزيز مصداقية الديوان ومراجعيه.	4.52	.635	-7.827	.000

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدالة المحسوبة
10	تضمن معايير الانتوساي لمراجعي الديوان إبداء رأيهم بكل حرية ونزاهة ودون التأثير من الجهة الخاضعة لرقابة الديوان.	4.53	.672	-7.784	.000
11	تحقق معايير الانتوساي الفصل الواضح للواجبات والمسؤوليات لدى مراجعي الديوان بحيث يمكن الوصول إلي الأهداف المرجوة من عملية الرقابة بأقصر وقت وبأفضل السبل.	4.23	.855	-7.078	.000
12	ان تطبيق معايير الانتوساي يكسب الأطراف الخارجية ذات الصلة بالديوان ثقة أكبر ومصداقية أكثر في أعمال مراجعي الديوان.	4.44	.671	-7.694	.000
13	تعمل معايير الانتوساي على تقادي تضارب المصالح بين مراجعي الديوان والجهات الخاضعة لرقابة الديوان أثناء تنفيذ العملية الرقابية.	3.70	1.066	-4.992	.000

من خلال الجدول رقم (22) يلاحظ أن الدلالات المحسوبة أقل من مستوى المعنوية

(0.05) ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد على متوسط المقياس (3) لجميع

العبارات بمستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي.

لذلك نرفض الفرضيات الصفرية لهذه العبارات ونقبل الفرضيات البديلة لها، وحيث إن

متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد على متوسط المقياس (3)، وهذا

يدل على وجود ارتفاع معنوي في درجات الموافقة على هذه العبارات.

ولاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي تم

إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية،

واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (23)، حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ لا يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3).

الفرضية البديلة: المتوسط العام لدرجة الموافقة على العبارات المتعلقة بمستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ يختلف معنويًا عن متوسط المقياس (3).

الجدول رقم (23) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة عن جميع العبارات المتعلقة بمستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ.	4.3941	.50006	25.091	80	.000

من خلال الجدول رقم (23) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (25.091) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وحيث إن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (4.3941) وهو يزيد على متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى وجود ارتفاع في مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ حيث إن:

1. توفر معايير الانتوساي حدًا أدنى لتوجيه وإرشاد مراجعي الديوان.
2. تقلل معايير الانتوساي من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات أثناء ممارسة مراجعي الديوان لعملية الرقابة.
3. تعمل معايير الانتوساي على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية للمراجع التي يجب

تطبيقها أثناء العملية الرقابية.

4. تمنح معايير الانتوساي لمراجعي الديوان الاستقلالية الكافية لممارسة عملية الرقابة علي

الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

5. تساعد معايير الانتوساي في اكتساب مراجعي الديوان مهارات الدقة والكفاءة للعمل

الرقابي.

6. تحدد معايير الانتوساي أهدافاً واضحة وخططاً للعمليات الرقابية المطلوب إنجازها عند

القيام بعملية الرقابة.

7. تحرص معايير الانتوساي على توفير كافة متطلبات ومستلزمات الرقابة لمراجعي الديوان

لتحليل مختلف الأنشطة التي تمارسها الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

8. تحسن معايير الانتوساي نوعية التقارير التي يقدمها مراجعو الديوان بشكل جيد.

9. تعمل معايير الانتوساي على تعزيز مصداقية الديوان ومراجعيه.

10. تضمن معايير الانتوساي لمراجعي الديوان إبداء رأيهم بكل حرية ونزاهة ودون التأثير

من الجهة الخاضعة لرقابة الديوان

11. تحقق معايير الانتوساي الفصل الواضح للواجبات والمسؤوليات لدى مراجعي الديوان

بحيث يمكن الوصول إلي الأهداف المرجوة من عملية الرقابة بأقصر وقت وبأفضل

السبل.

12. ان تطبيق معايير الانتوساي يكسب الأطراف الخارجية ذات الصلة بالديوان ثقة أكبر

ومصداقية أكثر في أعمال مراجعي الديوان.

13. تعمل معايير الانتوساي على تقادي تضارب المصالح بين مراجعي الديوان والجهات

الخاضعة لرقابة الديوان أثناء تنفيذ العملية الرقابية.

4-3-4 اختبار الفرضية الرئيسية:

لاختبار الفرضية الرئيسية المتعلقة بأثر تطبيق معايير الانتوساي على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي تم استخدام معامل الارتباط (بيرسون) على متوسطات إجابات مفردات العينة عن جميع العبارات المتعلقة بمستويات أبعاد تطبيق معايير الانتوساي ومتوسطات إجابات مفردات العينة عن جميع العبارات المتعلقة بمستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي فكانت النتائج كما في الجدول رقم (24) حيث كانت:

الفرضية الصفرية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الانتوساي على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي.

مقابل الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الانتوساي على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي.

جدول رقم (24) نتائج اختبار أثر تطبيق معايير الانتوساي على فاعلية رقابة ديوان

المحاسبة الليبي

م	البيان	قيمة معامل الارتباط	الدلالة المحسوبة	نسبة الأثر %
1	أثر تطبيق معايير الانتوساي (مبادئ التأسيس) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي	0.197	0.019	3.88
2	أثر تطبيق معايير الانتوساي (الشروط الأساسية) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي	0.294	0.008	8.64
3	أثر تطبيق معايير الانتوساي (المبادئ الأساسية) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي	0.298	0.007	8.88
4	أثر تطبيق معايير الانتوساي (التوجيهات الإرشادية) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي	0.277	0.012	7.67
5	أثر تطبيق معايير الانتوساي (بصورة عامة) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي	0.338	0.002	11.42

من خلال الجدول رقم (24) يلاحظ أن:

1. قيمة معامل الارتباط لأثر تطبيق معايير الانتوساي (مبادئ التأسيس) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي (0.197) بدلالة معنوية (0.019) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وهذا يدل على وجود أثر طردي (موجب) ذو دلالة إحصائية لمستوى تطبيق معايير الانتوساي (مبادئ التأسيس) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي حيث إن 3.881% من التغير في مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي يعود إلى التغير في مستوى تطبيق معايير الانتوساي (مبادئ التأسيس) إذا لم يتأثر مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي إلا بمستوى تطبيق معايير الانتوساي (مبادئ التأسيس).

2. قيمة معامل الارتباط لأثر تطبيق معايير الانتوساي (الشروط الأساسية) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي (0.294) بدلالة معنوية (0.008) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وهذا يدل على وجود أثر طردي (موجب) ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الانتوساي (الشروط الأساسية) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي حيث إن 8.64% من التغير في مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي يعود إلى التغير في مستوى تطبيق معايير الانتوساي (الشروط الأساسية) إذا لم يتأثر مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي إلا بمستوى تطبيق معايير الانتوساي (الشروط الأساسية).

3. قيمة معامل الارتباط لأثر مستوى تطبيق معايير الانتوساي (المبادئ الأساسية) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي (0.298) بدلالة معنوية (0.007) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وهذا يدل على وجود أثر طردي (موجب) ذو دلالة إحصائية لمستوى تطبيق معايير الانتوساي

(المبادئ الأساسية) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي حيث إن 8.88% من التغير في مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي يعود إلى التغير في مستوى تطبيق معايير الانتوساي (المبادئ الأساسية) إذا لم يتأثر مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي إلا بمستوى تطبيق معايير الانتوساي (المبادئ الأساسية).

4. قيمة معامل الارتباط لأثر مستوى تطبيق معايير الانتوساي (التوجيهات الإرشادية) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي (0.277) بدلالة معنوية (0.012) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وهذا يدل على وجود أثر طردي (موجب) ذو دلالة إحصائية لمستوى تطبيق معايير الانتوساي (التوجيهات الإرشادية) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي، حيث إن 7.67% من التغير في مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي يعود إلى التغير في مستوى تطبيق معايير الانتوساي (التوجيهات الإرشادية) إذا لم يتأثر مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي إلا بمستوى تطبيق معايير الانتوساي (التوجيهات الإرشادية).

5. قيمة معامل الارتباط لأثر مستوى تطبيق معايير الانتوساي (بصورة عامة) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي (0.338) بدلالة معنوية (0.002) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وهذا يدل على وجود أثر طردي (موجب) ذو دلالة إحصائية لمستوى تطبيق معايير الانتوساي (بصورة عامة) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي حيث أن 11.42% من التغير في مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي يعود إلى التغير في مستوى تطبيق معايير الانتوساي (بصورة عامة) إذا لم يتأثر مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي إلا بمستوى تطبيق معايير الانتوساي (بصورة عامة).

وباستخدام أسلوب الانحدار الخطي المتعدد على متوسطات إجابات مفردات العينة على جميع العبارات المتعلقة بمستويات أبعاد تطبيق معايير الانتوساي ومتوسطات إجابات مفردات العينة عن جميع العبارات المتعلقة بمستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي فكانت النتائج كما بالجدول رقم (25).

جدول رقم (25) نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد بأثر أبعاد تطبيق معايير الانتوساي على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي

	$Y = \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4$			
β	0.164	259.	0.321	0.354
T	1.972	1.954	2.192	2.295
Sig	0.53	0.054	0.031	0.024
R	0.994			
R ²	0.987			
F	1498.768	Sig	0.000	
n	81			
DW	2.146			

من الجدول رقم (24) السابق يلاحظ ما يلي:

1. نموذج الانحدار الخطي المتعدد يكون كما يلي:

$$Y = 0.164X_1 + 0.259X_2 + 0.321X_3 + 0.354X_4$$

حيث:

Y يمثل مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي.

X_1 يمثل مستوى تطبيق معايير الانتوساي (مبادئ التأسيس).

X_2 يمثل مستوى تطبيق معايير الانتوساي (الشروط الأساسية).

- X_3 يمثل مستوى تطبيق معايير الانتوساي (المبادئ الأساسية).
- X_4 يمثل مستوى تطبيق معايير الانتوساي (التوجيهات الإرشادية).
2. بلغت قيمة المعلمة الانحدارية لأثر مستوى تطبيق معايير الانتوساي (مبادئ التأسيس) على مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي (0.164) بدلالة محسوبة (0.053) وهي أقل من مستوى المعنوية 0.10 وهذا يدل على معنوية أثر مستوى تطبيق معايير الانتوساي (مبادئ التأسيس) على مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي، حيث إن زيادة مستوى تطبيق معايير الانتوساي (مبادئ التأسيس) بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي بمقدار 0.164 من الوحدة.
3. بلغت قيمة المعلمة الانحدارية لأثر مستوى تطبيق معايير الانتوساي (الشروط الأساسية) على مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي (0.259) بدلالة محسوبة (0.054) وهي أقل من مستوى المعنوية 0.10 وهذا يدل على معنوية أثر مستوى تطبيق معايير الانتوساي (الشروط الأساسية) على مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي، حيث إن زيادة مستوى تطبيق معايير الانتوساي (الشروط الأساسية) بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي بمقدار 0.259 من الوحدة.
4. بلغت قيمة المعلمة الانحدارية لأثر مستوى تطبيق معايير الانتوساي (المبادئ الأساسية) على مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي (0.321) بدلالة محسوبة (0.031) وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وهذا يدل على معنوية أثر مستوى تطبيق معايير الانتوساي (المبادئ الأساسية) على مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي، حيث إن زيادة مستوى تطبيق معايير الانتوساي (المبادئ الأساسية) بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي بمقدار 0.321 من الوحدة.
5. بلغت قيمة المعلمة الانحدارية لأثر مستوى تطبيق معايير الانتوساي (التوجيهات الإرشادية) على مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي (0.354) بدلالة محسوبة (0.024) وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وهذا يدل على معنوية أثر مستوى تطبيق

معايير الانتوساي (التوجيهات الإرشادية) على مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي، حيث إن زيادة مستوى تطبيق معايير الانتوساي (التوجيهات الإرشادية) بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي بمقدار 0.354 من الوحدة.

6. قيم (β) الخاصة بعلاقات التأثير لأبعاد مستويات تطبيق معايير الانتوساي على مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي معنوية حيث الدلالات المحسوبة (Sig) أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.10) مما تشير إلى وجود أثر معنوي لأبعاد مستويات تطبيق معايير الانتوساي على مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي

7. قيمة معامل التحديد (R^2) قد بلغت (0.987) ما يعني بأن جميع المتغيرات التفسيرية (أبعاد مستويات تطبيق معايير الانتوساي) استطاعت أن تفسر (98.7%) من التغيرات الحاصلة في مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي. والباقي (1.3%) يرجع إلى عوامل أخرى منها الخطأ العشوائي، فنلاحظ أن المقدرة التفسيرية كبيرة ما يدل على معنوية أثر أبعاد مستويات تطبيق معايير الانتوساي على مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي.

8. قيمة (F) معنوية حيث الدلالة المعنوية المحسوبة ($\text{Sig}=0.000$) أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05) ما يدل على القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الإحصائية.

9. قيمة معامل درين واتسون (Durbin-Watson) بلغت (2.146) وهي قريبة إلى 2 فهذا يدل على أن الأخطاء مستقلة عن بعضها البعض.

10. يشير هذا النموذج إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد مستويات تطبيق معايير الانتوساي على مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي.

4-4 النتائج والتوصيات:

1-4-4 النتائج:

بناء على نتائج التحليلات الإحصائية لبيانات الدراسة واختبار فرضياتها تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1. وجود ارتفاع في مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساي حيث أنه:

أ- يوجد ارتفاع في مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي

ب- يوجد ارتفاع في مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي غير أن هناك تدنياً في إمكانية تطبيق بعض من هذه المعايير فيما يتعلق بعدم تشجيع موظفي الديوان ليصبحوا أعضاء في هيئات مهنية ذات صلة بعملهم.

ج- يوجد ارتفاع في مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي.

د- وجود ارتفاع في مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي غير أنه هناك تدنياً في إمكانية تطبيق هذه المعايير فيما يتعلق بالجوانب التالية:

- يركز مراجع الديوان في تقريره على تبني التوصيات بدلاً من التركيز على تصحيح مواطن الضعف.

- إن مراجع الديوان لا يدرج في تقريره ردود الهيئة الخاضعة للرقابة على ملاحظات المراجع.

2. يوجد أثر طردي (موجب) ذو دلالة إحصائية لمستوى تطبيق معايير الانتوساي (بصورة عامة) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي حيث إن 11.42% من التغير في مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي يعود إلى التغير في مستوى تطبيق معايير الانتوساي (بصورة عامة) إذا لم يتأثر مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي إلا بمستوى تطبيق معايير الانتوساي (بصورة عامة). حيث إنه:

أ- يوجد أثر طردي (موجب) ذو دلالة إحصائية لمستوى تطبيق معايير الانتوساي لمبادئ التأسيس على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي حيث إن 3.88% من التغير في مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي يعود إلى التغير في مستوى تطبيق معايير الانتوساي (مبادئ التأسيس) إذا لم يتأثر مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي إلا بمستوى تطبيق معايير الانتوساي (مبادئ التأسيس).

ب- يوجد أثر طردي (موجب) ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الانتوساي (الشروط الأساسية) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي حيث إن 8.64% من التغير في مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي يعود إلى التغير في مستوى تطبيق معايير الانتوساي (الشروط الأساسية) إذا لم يتأثر مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي إلا بمستوى تطبيق معايير الانتوساي (الشروط الأساسية).

ج- يوجد أثر طردي (موجب) ذو دلالة إحصائية لمستوى تطبيق معايير الانتوساي (المبادئ الأساسية) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي حيث أن 8.88% من التغير في مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي يعود إلى التغير في مستوى تطبيق معايير الانتوساي (المبادئ الأساسية) إذا لم يتأثر مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي إلا بمستوى تطبيق معايير الانتوساي (المبادئ الأساسية).

د- يوجد أثر طردي (موجب) ذو دلالة إحصائية لمستوى تطبيق معايير الانتوساي (التوجيهات الإرشادية) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي حيث إن 7.67% من التغيير في مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي يعود إلى التغيير في مستوى تطبيق معايير الانتوساي (التوجيهات الإرشادية) إذا لم يتأثر مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي إلا بمستوى تطبيق معايير الانتوساي (التوجيهات الإرشادية).

2-4-4 التوصيات:

1. زيادة محافظة مراجع الديوان على موضوعيته واستقلاله عند صياغة تقريره، وذلك من خلال التركيز على تصحيح مواطن الضعف بدلاً من التركيز على تبني التوصيات.
2. على مراجع الديوان أن يدرج في تقريره ردود الهيئة الخاضعة للرقابة على ملاحظات المراجع.
3. اهتمام السلطات العليا في ليبيا والجهات الخاضعة لرقابة الديوان بالتقارير التي يقدمها الديوان وذلك من خلال العمل على معالجة ما يرد بها من ملاحظات وتوجيهات حفاظاً على المال العام.
4. العمل على نشر الوعي بأهمية تطبيق معايير الانتوساي لما لها من مصادر مهمة لإثراء العمل الرقابي وتوفير حد أدنى لتوجيه المراجع وذلك من خلال عقد وتنظيم المؤتمرات والندوات وورش العمل من قبل الديوان.
5. العمل على زيادة رفع كفاءة العاملين بديوان المحاسبة الليبي وذلك من خلال التطوير والتدريب المستمر وتشجيع الموظفين ليصبحوا أعضاء في هيئات مهنية ذات صلة بعملهم .

توصيات مستقبلية مقترحة :

- إجراء المزيد من الدراسات حول هذا الموضوع كإجراء دراسة حول العوامل التي تؤثر في فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي في بيئة نظم المعلومات المحاسبية.
- إجراء دراسة حول فاعلية ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد.
- إجراء دراسة حول أثر التزام الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بنتائج وتوصيات ديوان المحاسبة الليبي لتحسين الأداء المالي والإداري.

المراجع

أولاً : المراجع العربية:

- القرآن الكريم برواية قالون عن نافع.
- الانتوساي (2004)، السنوات 50 الأولى لتاريخ الأنطوساي وتطورها، **المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية**، إصدار خاص للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، الولايات المتحدة الأمريكية.
- الأنطوساي (2016)، **النظام الأساسي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، المادة 8 من قانون الأنطوساي.**
- البلداوي، عبد الحميد عبد المجيد(1997)، **الإحصاء للعلوم الإدارية والتطبيقية**، الطبعة الأولى، دار الشروق، عمان.
- البياتي، محمود مهدي (2005)، **تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS**، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان.
- الحجاوي ، حسام أبو علي (2004)، **الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية**، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن.
- الحطاب، طارق مصطفى (2015)، **رفع التوعية بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ورشة عمل بديوان المحاسبة الليبي.**
- الدعيس، منير(2006)، **مدى تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (الانتوساي) بالجهاز المركزي للرقابة المالية والمحاسبة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة آل البيت ، الأردن.**
- الرفاعي ، أحمد حسين (2007) ، **مناهج البحث العلمي، تطبيقات إدارية واقتصادية**، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن.

- الزمانان ، سعود غصاب (2010)، تحليل الوضع الحالي للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن تطبيق المعايير المهنية والرقابية ، دراسة مقدمة إلى لجنة المعايير المهنية والرقابية بالمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، ديوان المحاسبة ، الكويت.
- الزهاوي ، سروان عدنان (2008)، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي ، العراق ، بغداد.
- الصائغ، محمد يونس، والنجفي، مصطفى سالم (2013)، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ودورها في الحد من الفساد الإداري ، مجلة كلية القانون والسياسة ، جامعة الموصل ، كلية الحقوق، العدد(8).
- العكام، محمد خيرى (2010)، المالية العامة ، الجامعة الافتراضية ، برنامج الحقوق ،دمشق، سوريا.
- العكام، محمد خيرى (2018)، الرقابة المالية ، الجامعة الافتراضية، دار المشاع المبدع، دمشق ، سوريا.
- العموري، محمد (2011)، الرقابة على تنفيذ الموازنة، مجلة الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد (7) ، هيئة الموسوعة العربية ، دمشق.
- العموري، محمد (2015)، الرقابة المالية العليا ، دراسة مقارنة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، الطبعة (1).
- العنزى، ممدوح زايد (2006)، أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة الرقابة العليا على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الكويتي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا.

- الفاخري، جمعة محمد (2013) تقييم أساليب العمل الرقابي و دراسة العوامل المؤثرة في تطويرها بديوان المحاسبة الليبي، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية ، كلية الاقتصاد والتجارة ، جامعة المرقب، ليبيا.
- الكفراوي ، عوف محمود (1998) ، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار، الإسكندرية.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2011)، المبادئ الأساسية للتدقيق، مطابع الشمس، عمان، الأردن.
- المخلافي، نجيب طاهر(2013)، دور الجهاز المركزي اليمني للرقابة والمحاسبة في كشف الفساد المالي والإداري، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد والمحاسبة، سوريا.
- المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، المعيار ISSAI 11 الإيضاحات والتطبيقات الجيدة للمنظمة الدولية للأجهزة العليا المتعلقة باستقلالية الأجهزة العليا للرقابة.
- المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، المعيار ISSAI 12 قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، إحداهن الفارق في حياة المواطنين.
- المعايير الرقابية للأنتوساي، المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية ، ISSAI 100.
- المعايير الرقابية للأنتوساي، المعايير الأساسية في الرقابة الحكومية ، ISSAI 300
- المعايير الرقابية للأنتوساي،(2001) متطلبات العمل الأساسية في الرقابة الحكومية ، ISSAI 200.
- المنظمة الدولية للأجهزة الرقابة العليا والمحاسبة (الانتوساي) (2014)، مبادرة تنمية الأنتوساي، الخطة الاستراتيجية ، 2014-2018.

- المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا والمحاسبة (الانتوساي) (2013)، المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام.
- المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية المالية (الانتوساي)، الخطة الاستراتيجية 2017-2022، التجربة المتبادلة تفيد الجميع.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الانتوساي (2017)، التجربة المتبادلة تفيد الجميع ، الخطة الاستراتيجية للانتوساي ، 2017-2022 م.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) (2004)، إرشادات الانتوساي، التعريف بقيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة،
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الانتوساي (2013)، إرشادات الانتوساي التعريف بقيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الانتوساي (2004)، الانتوساي 50 سنة (1953 م - 2003 م)، الولايات المتحدة الأمريكية.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الانتوساي، المعيار المحاسبي الدولي رقم (40) الخاص برقابة الجودة
- المؤتمر الوطني العام، القانون رقم (19) لسنة 2013م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي، طرابلس، ليبيا.
- المؤتمر الوطني العام، القانون رقم (20) لسنة 2013 م بإنشاء هيئة الرقابة الإدارية طرابلس، ليبيا.
- المؤتمر الوطني العام، القرار رقم (27)، بشأن إصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013 م، في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي، طرابلس ، ليبيا.

- المؤتمر لوطني العام، القانون رقم (24) لسنة 2013 م بشأن تعديل القانون رقم (19) لسنة 2015 م، في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي، طرابلس، ليبيا.
- النعيزي ، عبد علي (2015)، مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا للرقابة والمحاسبة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، رام الله، فلسطين.
- بازامه ، محمد مصطفى محمد (2016)، إمكانية تطبيق ديوان المحاسبة في ليبيا لمعايير الأنتوساي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة بنغازي ، كلية الاقتصاد ، ليبيا.
- بدوي ، عبدالسلام ، 1982 م ، الرقابة على المؤسسات العامة ، الطبعة الأولى ، مكتبة الأنجلو المصرية للنشر ، القاهرة ، مصر .
- بدوي ، محمد سمير(2017)، تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا ، فلسطين ، غزة.
- جبل، إبراهيم (2017)، أدوات الرقابة المتاحة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وسبل تطويرها، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ، القاهرة ، مصر .
- حرارة ، ساجد أحمد (2016)، أثر كفاءة وفاعلية الرقابة المالية على ترشيد الإنفاق، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط ، كلية إدارة الأعمال .
- حلمي ، جمعة أحمد (2009)، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الداخلي الحكومي، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
- حوراء، إحسان خليل (2012) ، تأثير معايير الانتوساي على النظام المحاسبي الحكومي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الكوفة ،العراق.

- خلاط ، صالح ميلود، وميرة، عبدالحفيظ فرج (2014)، مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا ، **مجلة العلوم الاقتصادية و السياسية ، كلية الاقتصاد و التجارة زليتن** ، الجامعة الأسمرية الإسلامية ، ليبيا، العدد (5).
- داود، جمال إبراهيم، وفاضل، سمير سليم (2004) **تحليل الارتباط ونماذج الانحدار البسيط** ، دار الكتب الوطنية، الطبعة الأولى ، بنغازي، ليبيا.
- دخان، خيرى منصور(2016)، مدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، **رسالة ماجستير غير منشورة ، الأكاديمية الليبية ، مدرسة العلوم الإدارية والمالية ، ليبيا.**
- دليل إطار الإصدارات المهنية للانتوساي (2019)، إدارة التعاون الدولي ،الدوحة ، قطر.
- ديوان المحاسبة الليبي (2017)، **مجلة الرقابة المالية، تجربة الديوان في مجال تطبيق معايير الإنتوساي، العدد (1).**
- رزق الله، عايده نخلة (2002)، **دليل الباحثين في التحليل الإحصائي، الطبعة الأولى، دار الكتب، القاهرة.**
- شكري، فهمي محمود (1997)، **الرقابة المالية العامة، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع ،عمان، الأردن.**
- طلبة ، علي إبراهيم ، ومحمد ، توفيق محمد (2000)، **دراسات في المراجعة والرقابة المالية ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مصر.**
- عاشور، سمير كامل وأبو الفتوح ،سامية (1995)، **الاختبارات اللامعلمية ، الطبعة الأولى، معهد الإحصاء ،عمان.**
- عباس ، علي (2011)، **الرقابة المالية على المال والأعمال ، الطبعة الأولى ، مكتبة الرائد العلمية ، عمان ، الأردن.**

- عبدالصبور، محسن فتحي (2003)، مشاكل تطبيق معايير الرقابة الدولية في الأجهزة الرقابية، عرض تجربة الجهاز المركزي للحسابات بمصر، مجلة الرقابة المالية ، منشورات المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدول العربية، العدد (7).
- عبدالفتاح ، محمد ياغي (2013)، الرقابة في الإدارة العامة، دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية، عمان، الأردن.
- عبدالله، توفيق صالح (1998)، رقابة ديوان المحاسبة الأردني في ظل مبادي المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا الانتوساي، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة آل البيت، الاردن.
- عطوى ، فوزي (2003)، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان.
- عطية ، أحمد صلاح (2008)، أصول المراجعة الحكومية وتطبيقها بالمنطقة العربية ، الدار الجامعية ، مصر ، الإسكندرية.
- عطية ، أحمد صلاح (2008)، تقييم درجة فاعلية دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الحفاظ على المال العام ، مجلة البحوث التجارية ، العدد (1) ، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، جمهورية مصر العربية.
- عطية، عبد القادر محمد (1998)، الاقتصاد القياسي، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية.
- عيسى، براق (2010)، أثر المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة الرقابية المالية العليا (الأنتوساي) ومشاكل تطبيقها ، مجلة الأبحاث الاقتصادية – جامعة سعد حلب العدد (4)، البليدة ، الجزائر.

- فايز، سايج (2015) ، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة البليدة - كلية العلوم الاقتصادية ، الجزائر.
- قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية إحداه الفارق في حياة المواطنين (2017) المعيار 12 من معايير الأنتوساي، ورشة عمل بديوان المحاسبة الليبي ، الإدارة العامة للموارد البشرية ، إدارة التدريب ، برنامج تدريب الموظفين الجدد.
- كيال، ارسون (2004)، توجيهات الرقابة المالية على الأداء ، مكتب المحاسبة السويدي ، ستوكهولم.
- لريش، منصور ميلاد، واشميلة ، ميلاد رجب (2013) ، تقييم فعالية إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة الليبي في المحافظة على المال العام طبقاً لمعايير منظمة الأنتوساي، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، المجلد (3) كلية الاقتصاد والتجارة ، جامعة المرقب ، زيتن ، ليبيا.
- مصلح، صالح (2013)، إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية، ورقة عمل مقدمة بمؤتمر مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التعليم، ديوان الرقابة المالية والإدارية، رام الله، فلسطين
- معايير الأنتوساي، المعايير التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية ، ISSAI 400
- مؤتمر الشعب العام (سابقاً)، القانون رقم (11) لسنة 1996م بشأن إعادة تنظيم الرقابة الشعبية ، طرابلس، ليبيا.
- مؤتمر الشعب العام (سابقاً)، القانون رقم (2) لسنة 2007م بشأن تنظيم التفتيش والرقابة الشعبية، طرابلس، ليبيا.

- مؤتمر الشعب العام (سابقاً)، القانون رقم (3) لسنة 2007 م بشأن إنشاء و تنظيم جهاز

المراجعة المالية ، طرابلس ، ليبيا.

ثانياً المراجع الأجنبية:

- 1- Anerud, K (2004) Developing Intemational Auditing Standards Cooprcation Between Intosai and the Intemational federation of Accountants, Intemational Journal of Government Auditig, Washington, Oct, Vol.31,4,.
- 2- Arens , Elder Beasley (2006), Auditing and Assurance Services an Integrated Approach , Fifteenth Edition Prentice Hall , USA.
- 3- General Accounting Office (2003) , Auditing Government Acceptable Standards United States.
- 4- INTOSAI (1997) , Lima Deceleration of Guidelines on AuditingP Precept.
- 5- Riahi, Belkaoui Ahmed (2004), Are you Being Fooled? Audit Quality and Quality of Government, University of Illinois at Chicago 601 S. Morgan st. Chicago, Il, 60607.
- 6- Santiso , Carlos (2010) , Lending To Credibility The Inter-American Development Bank and Budget Oversight Institutions in Latin America , CEPAL Review.

ملحق (1)

استمارة الاستبانة

دولة ليبيا
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الزاوية



كلية الاقتصاد
إدارة الدراسات العليا والتدريب
قسم المحاسبة

...../ **السيد المحترم**

السلام عليكم ورحمة الله و بركاته

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان (أثر تطبيق معايير الانتوساي على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي) وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الإجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة.

وبهدف الحصول على البيانات اللازمة لإنجاز الجانب الميداني للدراسة تم تصميم استبانة للتعرف على آرائكم ووجهات نظركم بشأن هذا الموضوع، ونظراً لما تتمتعون به من خبرة ومهنية في مجال عملكم ومشاركتكم في تنفيذ المهام الرقابية للديوان تم اختياركم ضمن عينة الدراسة.

لذا يأمل الباحث من سيادتكم التكرم في تعبئة الاستبانة المرفقة والإجابة عن جميع فقراتها بدقة وموضوعية، حيث تمثل إجاباتكم الدعائم الرئيسة للدراسة وما يسفر عنها من نتائج موضوعية، مؤكداً لكم بأن جميع المعلومات والآراء التي ستدلون بها ستعامل بمنتهى السرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم مني فائق الاحترام والتقدير

إشراف الاستاذ الدكتور / مصطفى ساسي افتوحة الباحث / عادل عمر احميدة

هاتف / 0915667321 هاتف / 0915667321 أستاذ بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة صيراته

adel92omar@gmiel.com

الجزء الأول / المعلومات الشخصية:

الرجاء التكرم بوضع إشارة (√) داخل المربع الذي تراه مناسباً لإجابتك.

1- المؤهل العلمي:

- دكتوراه
 ماجستير
 بكالوريوس
 دبلوم عالي

أخرى ، اذكرها لطفاً.....

2- التخصص:

- محاسبة
 إدارة أعمال
 اقتصاد
 قانون

أخرى ، اذكرها لطفاً.....

3- سنوات الخبرة:

- أقل من 5 سنوات
 من 5 إلى أقل من 10 سنوات
 من 10 إلى أقل من 15 سنة
 من 15 سنة فأكثر

الجزء الثاني / أسئلة الاستبانة:

المحور الأول: يطبق ديوان المحاسبة الليبي مبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقاً للمعايير الانتوساي.

تمثل مبادئ التأسيس أو ما يعرف بإعلان ليما مثابة دستور حول المبادي الاساسية التي لا غنى عنها من أجل ضمان رقابة فاعلة في القطاع العام.

ت.م	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	موافق الي حد ما	غير موافق بشدة	غير موافق
1	يحق لمراجعي الديوان الحصول والاطلاع على جميع السجلات والوثائق المتعلقة بالوحدة الخاضعة لرقابته.					
2	يتوفر لدى الديوان معايير للرقابة المالية خاصة به يمكنه تطبيقها عند القيام بعملية المراجعة.					
3	يحدد مراجعو الديوان مدى زمنياً للحصول على المعلومات المطلوبة من الجهات الخاضعة لرقابته.					
4	يتحصل مراجعو الديوان على فهم لأنظمة الرقابة الداخلية عند قيامهم بمراجعة الوحدة الخاضعة لرقابته.					
5	جميع المؤسسات والمصالح الحكومية تخضع لرقابة ديوان المحاسبة.					
6	عند قيام الديوان بإجراء رقابة على الجهات الخاضعة لرقابته فإنه يركز على مدى أهميتها وضرورتها.					
7	يستخدم ديوان المحاسبة تقنيات ونظم معلومات حديثة أثناء ممارسة الرقابة على الجهات الخاضعة لرقابته.					
8	يقوم مراجعو الديوان بوضع كافة الأنشطة الرقابية ضمن المهمة الرقابية الموكلة إليهم أثناء عملية المراجعة.					
9	يقوم الديوان بالمساءلة العامة للجهات الخاضعة لرقابته أثناء قيامه بعملية الرقابة.					

ت.م	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	موافق الي حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
10	لديوان المحاسبة وجهة نظر مستقلة ومحايدة في كافة الأنشطة المتعلقة بأعمال الرقابة.					
11	تؤخذ جميع ملاحظات واقتراحات الديوان بعين الاعتبار من قبل الجهات الخاضعة لرقابته.					
12	يقوم الديوان بوضع عقوبات واتخاذ الإجراءات القانونية على المخالفين لدى الجهات الخاضعة لرقابته.					

المحور الثاني: يطبق ديوان المحاسبة الليبي متطلبات العمل الاساسية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي.

يقصد بمتطلبات العمل الاساسية في الرقابة الحكومية هي تلك الشروط المسبقة الواجب توافرها في الأجهزة الرقابية والتي تصف المؤهلات التي ينبغي أن تتوفر لدى المراجع والجهاز الرقابي حتى يتمكن كل منهما القيام بتنفيذ المهام المتعلقة بالرقابة بطريقة كفؤة و فعالة.

ت.م	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	موافق الي حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتمتع مراجعو الديوان بالمؤهلات الجامعية المناسبة.					
2	يضع الديوان شروطاً ومتطلبات لتوظيف مراجعين بالديوان كالخبرة والمهارات في مجال المراجعة.					
3	يتمتع مراجعو الديوان بالفهم الجيد للمحيط الحكومي بما في ذلك دور الهيئات التشريعية والترتيبات القانونية و المؤسسة التي تخضع لرقابة الديوان.					
4	يحرص الديوان على تأهيل وتدريب موظفيه لتمكينهم من أداء مهامهم بصورة فعالة.					
5	لدى مراجعي الديوان دراية كافية بالمعايير والسياسات والإجراءات الرقابية الخاصة بالجهاز.					

ت.م	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	موافق الي حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
6	يعمل الديوان على تشجيع موظفيه ليصبحوا أعضاء في هيأت مهنية ذات صلة بعملهم.					
7	يعمل الديوان على توزيع الموظفين الذين تتوفر لديهم مهارات رقابية توزيعاً جيداً لدى الفريق المشارك في تنفيذ العملية الرقابية.					
8	يتمتع مراجعو الديوان بالحرية الكاملة للوصول إلى جميع المؤسسات والهيأت الحكومية والقيام بعملهم بكل استقلالية.					
9	يعبر ديوان المحاسبة عن رأيه بكل حرية ونزاهة دون التأثير من الجهة التي يراقب عليها.					
10	يوفر الديوان لنفسه كافة المنهجيات الرقابية الحديثة بما فيها التقنيات المبنية على نظم المعلومات الآلية وطرق المراجعة التحليلية.					
11	تخضع كافة الأعمال التي ينفذها مراجعو الديوان للمراجعة من قبل مراجعين ذوي كفاءة ومهارة عالية.					
12	يتبادل ديوان المحاسبة الخبرات والأساليب الحديثة مع المنظمات الإقليمية والدولية في مجال الرقابة المالية.					

المحور الثالث: يطبق ديوان المحاسبة الليبي المبادئ الاساسية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي.

المباني الاساسية للرقابة المالية: تهدف هذه المعايير إلى وضع إطار شامل للخطوات

والأفعال التي ينبغي على المراجع اتباعها خلال تنفيذ عملية المراجعة وإتمامها.

ت.م	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	موافق الي حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يقوم مراجعو الديوان بوضع خطة للعملية الرقابية قبل تنفيذها.					
2	يقوم الديوان بالإشراف والمتابعة على عمل الموظفين الرقابيين في كل مستوى أثناء العملية الرقابية.					
3	يقوم مراجعو الديوان بدراسة و تقييم مصداقية انظمة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة لرقابته.					
4	يقوم مراجعو الديوان بالتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية في حالة معالجة المعلومات المحاسبية أو غيرها بواسطة الحاسب الآلي.					
5	يصمم مراجعو الديوان خطوات العملية الرقابية وإجراءاتها بشكل يضمن الكشف عن أية أخطاء أو مخالفات غير قانونية ذات تأثير جوهري في نتائج عملية المراجعة.					
6	تتم مراجعة كافة الأعمال الرقابية من قبل أحد كبار المراجعين قبل الانتهاء من صياغة الآراء والتقارير.					
7	يقوم مراجعو الديوان بتوثيق إثباتات الرقابة توثيقاً كافياً في أوراق العمل.					
8	يقوم مراجعو الديوان بجمع الأدلة الكافية أثناء عملية المراجعة.					
9	يقوم مراجعو الديوان بتحليل البيانات المالية للتأكد					

ت.م	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	موافق الي حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
	من أن إعداد البيانات المالية قد تم وفقاً للمعايير المحاسبية المتبعة.					
10	يقوم مراجعو الديوان بإعداد جدول زمني وبرنامج للرقابة وتوفير كل ما يلزمهم للقيام بواجبهم الرقابي.					

المحور الرابع: يطبق ديوان المحاسبة الليبي المبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي

تمثل هذه التوجيهات مجموعة من المعايير الإرشادية المتعلقة بالرقابة الميدانية التي يمكن للمراجع الاستعانة بها عند تكوين رأي أو إعداد تقرير عقب الانتهاء من عملية المراجعة

ت.م	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	موافق الي حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يعد مراجع الديوان في نهاية كل عملية رقابية رأياً أو تقريراً مكتوباً يوضح فيه نتائجه بشكل مفهوم وخالٍ من الغموض.					
2	يدعم مراجع الديوان تقريره بأدلة إثبات ذات صلة ومتسم بالموضوعية والنزاهة.					
3	يتضمن التقرير الصادر من مراجع الديوان إشارة إلى أهداف و منهجية العملية الرقابية					
4	يشير التقرير الصادر عن مراجع الديوان إلى المعايير والممارسات الرقابية التي طبقت أثناء العملية الرقابية.					
5	يقدم مراجع الديوان رأيه بكل نزاهة وموضوعية دون تغيير أو تحيز.					
6	يعطي مراجع الديوان رأياً مقيداً عند وجود شك في بنود البيانات المالية التي لها تأثير جوهري.					
7	يقوم مراجع الديوان بإعداد تقارير خاصة عند					

ت.م	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	موافق الي حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
	وجود مواطن ضعف في نظام الرقابة الداخلية أو في نظم المحاسبة.					
8	يركز مراجع الديوان في تقريره على تصحيح مواطن الضعف بدلاً من التركيز على تبني التوصيات.					
9	يدرج في تقرير مراجع الديوان ردود الهيئة الخاضعة للرقابة على ملاحظات المراجع.					
10	يتضمن التقرير السنوي كافة الأنشطة التي قام بها الديوان و يقوم بعرض هذه الأنشطة بكل موضوعية و مصداقية.					
11	يقدم مراجع الديوان رأياً شاملاً حول تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للاقتصاد والكفاءة والفاعلية.					
12	يعد الديوان هو المسؤول الأول في نهاية الأمر عن اتخاذ القرار فيما يتعلق بالإجراء الذي ينبغي اتخاذه بخصوص ممارسات الغش والمخالفات التي يكتشفها المراجع.					

المحور الخامس: أثر تطبيق معايير الانتوساي المتمثلة في (مبادئ التأسيس، الشروط الأساسية،

المبادئ الأساسية، التوجيهات الإرشادية) على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي.

ت.م	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	موافق الي حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
1	توفر معايير الانتوساي حدًا أدنى لتوجيه وإرشاد مراجعو الديوان.					
2	تقلل معايير الانتوساي من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات أثناء ممارسة مراجعو الديوان لعملية الرقابة.					
3	تعمل معايير الانتوساي على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية للمراجع التي يجب تطبيقها أثناء العملية الرقابية.					
4	تمنح معايير الانتوساي لمراجعو الديوان الاستقلالية الكافية لممارسة عملية الرقابة على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.					
5	تساعد معايير الانتوساي في اكتساب مراجعي الديوان مهارات الدقة والكفاءة للعمل الرقابي.					
6	تحدد معايير الانتوساي أهدافاً واضحة وخططاً للعمليات الرقابية المطلوب إنجازها عند القيام بعملية الرقابة.					
7	تحرص معايير الانتوساي على توفير كافة متطلبات ومستلزمات الرقابة لمراجعو الديوان لتحليل مختلف الأنشطة التي تمارسها الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.					
8	تحسّن معايير الانتوساي نوعية التقارير التي يقدمها مراجعو الديوان بشكل جيد.					
9	تعمل معايير الانتوساي على تعزيز مصداقية الديوان ومراجعيه.					
10	تضمن معايير الانتوساي لمراجعو الديوان إبداء					

ت.م	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	موافق الي حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
	رايهم بكل حرية ونزاهة ودون التأثير من الجهة الخاضعة لرقابة الديوان.					
11	تحقق معايير الانتوساي الفصل الواضح للواجبات والمسؤوليات لدى مراجعي الديوان بحيث يمكن الوصول إلى الأهداف المرجوة من عملية الرقابة بأقصر وقت وبأفضل السبل.					
12	إن تطبيق معايير الانتوساي يكسب للأطراف الخارجية ذات الصلة بالديوان ثقة أكبر ومصداقية أكثر في أعمال مراجعي الديوان.					
13	تعمل معايير الانتوساي على تقادي تضارب المصالح بين مراجعي الديوان والجهات الخاضعة لرقابة الديوان أثناء تنفيذ العملية الرقابية.					

انتهت فقرات الاستبانة....

هل ترغب في الحصول على نتائج هذه الدراسة؟

- إذا كانت الإجابة نعم، الرجاء كتابة بريدك الإلكتروني.....

ملحق (2)

نتائج التحليلات الإحصائية

لبينات الدراسة الميدانية

Reliability

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.656	12

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.806	12

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.711	10

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.674	12

Reliability

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.902	13

Reliability

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.854	46

Frequency Table

a1المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Vali d	دكتوراه	8	9.9	9.9	9.9
	ماجستير	13	16.0	16.0	25.9
	بكالوريوس	30	37.0	37.0	63.0
	دبلوم عالي	23	28.4	28.4	91.4
	تخصص آخر	7	8.6	8.6	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

a2التخصص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Vali d	محاسبة	67	82.7	82.7	82.7
	إدارة أعمال	11	13.6	13.6	96.3
	اقتصاد	3	3.7	3.7	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

a3سنوات الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Vali d	أقل من 5 سنوات	13	16.0	16.0	16.0
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	24	29.6	29.6	45.7
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	23	28.4	28.4	74.1
	من 15 سنة فأكثر	21	25.9	25.9	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

Frequency Table

q1.1يحق لمراجعي الديوان الحصول و الاطلاع على جميع السجلات و الوثائق المتعلقة بالوحدة الخاضعة لرقابته

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Vali d	غير موافق	5	6.2	6.2	6.2
	موافق إلى حد ما	7	8.6	8.6	14.8
	موافق	41	50.6	50.6	65.4
	موافق بشدة	28	34.6	34.6	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q1.2يتوفر لدى الديوان معايير للرقابة المالية خاصة به يمكنه تطبيقها عند القيام بعملية المراجعة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	غير موافق	1	1.2	1.2	1.2
	موافق إلى حد ما	5	6.2	6.2	7.4
	موافق	59	72.8	72.8	80.2
	موافق بشدة	16	19.8	19.8	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q1.3 يحدد مراجعي الديوان مدى زمني للحصول على المعلومات المطلوبة من الجهات الخاضعة لرقابته

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	3.7	3.7	3.7
	موافق إلى حد ما	4	4.9	4.9	8.6
	موافق	55	67.9	67.9	76.5
	موافق بشدة	19	23.5	23.5	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q1.4 يتحصل مراجعي الديوان على فهم لأنظمة الرقابة الداخلية عند قيامهم بمراجعة الوحدة الخاضعة لرقابته

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	1.2	1.2	1.2
	موافق إلى حد ما	9	11.1	11.1	12.3
	موافق	50	61.7	61.7	74.1
	موافق بشدة	21	25.9	25.9	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q1.5 جميع المؤسسات و المصالح الحكومية تخضع لرقابة ديوان المحاسبة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	4.9	4.9	4.9
	غير موافق	2	2.5	2.5	7.4
	موافق إلى حد ما	30	37.0	37.0	44.4
	موافق	24	29.6	29.6	74.1
	موافق بشدة	21	25.9	25.9	100.0
Total	81	100.0	100.0		

q1.6 عند قيام الديوان بإجراء رقابة على الجهات الخاضعة لرقابته فإنه يركز على مدى أهميتها و ضرورتها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	--	-----------	---------	---------------	--------------------

Valid	غير موافق	1	1.2	1.2	1.2
	موافق إلى حد ما	7	8.6	8.6	9.9
	موافق	29	35.8	35.8	45.7
	موافق بشدة	44	54.3	54.3	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q1.7 يستخدم ديوان المحاسبة تقنيات و نظم معلومات حديثة أثناء ممارسة الرقابة على الجهات الخاضعة لرقابته

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.5	2.5	2.5
	غير موافق	16	19.8	19.8	22.2
	موافق إلى حد ما	33	40.7	40.7	63.0
	موافق	21	25.9	25.9	88.9
	موافق بشدة	9	11.1	11.1	100.0
Total		81	100.0	100.0	

q1.8 يقوم مراجعي الديوان بوضع كافة الأنشطة الرقابية ضمن المهمة الرقابية الموكلة لهم أثناء عملية المراجعة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	1.2	1.2	1.2
	موافق إلى حد ما	8	9.9	9.9	11.1
	موافق	44	54.3	54.3	65.4
	موافق بشدة	28	34.6	34.6	100.0
	Total		81	100.0	100.0

q1.9 يقوم الديوان بالمسائلة العامة للجهات الخاضعة لرقابته أثناء قيامه بعملية الرقابة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق إلى حد ما	9	11.1	11.1	11.1
	موافق	26	32.1	32.1	43.2
	موافق بشدة	46	56.8	56.8	100.0
Total		81	100.0	100.0	

q1.10 لديوان المحاسبة وجهة نظر مستقلة و محايدة في كافة الأنشطة المتعلقة بأعمال الرقابة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	1.2	1.2	1.2

d	موافق إلى حد ما	8	9.9	9.9	11.1
	موافق	25	30.9	30.9	42.0
	موافق بشدة	47	58.0	58.0	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

Wilcoxon Signed Ranks Test Test Statistics^b

	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
- mmmمحقق لمراجعي الديوان الحصول و الاطلاع على جميع السجلات و الوثائق المتعلقة بالوحدة الخاضعة لرقابته	-7.103 ^a	.000
- mmmيتوفر لدى الديوان معايير للرقابة المالية خاصة به يمكنه تطبيقها عند القيام بعملية المراجعة	-7.919 ^a	.000
- mmmيحدد مراجعي الديوان مدى زمني للحصول على المعلومات المطلوبة من الجهات الخاضعة لرقابته	-7.598 ^a	.000
- mmmيتحصل مراجعي الديوان على فهم لأنظمة الرقابة الداخلية عند قيامهم بمراجعة الوحدة الخاضعة لرقابته	-7.590 ^a	.000
- mmmجميع المؤسسات و المصالح الحكومية تخضع لرقابة ديوان المحاسبة	-4.642 ^a	.000
- mmmعند قيام الديوان بإجراء رقابة على الجهات الخاضعة لرقابته فإنه يركز على مدى أهميتها و ضرورتها	-7.655 ^a	.000
- mmmيستخدم ديوان المحاسبة تقنيات و نظم معلومات حديثة أثناء ممارسة الرقابة على الجهات الخاضعة لرقابته	-2.157 ^a	.031
- mmmيقوم مراجعي الديوان بوضع كافة الأنشطة الرقابية ضمن المهمة الرقابية الموكلة لهم أثناء عملية المراجعة	-7.572 ^a	.000
- mmmيقوم الديوان بالمسائلة العامة للجهات الخاضعة لرقابته أثناء قيامه بعملية الرقابة	-7.668 ^a	.000
- mmmلديوان المحاسبة وجهة نظر مستقلة و محايدة في كافة الأنشطة المتعلقة بأعمال الرقابة	-7.648 ^a	.000
- mmmتؤخذ جميع ملاحظات و اقتراحات الديوان بعين الاعتبار من قبل الجهات الخاضعة لرقابته	-2.074 ^a	.038

mmmm - يقوم الديوان بوضع عقوبات و اتخاذ الإجراءات القانونية على المخالفين لدى الجهات الخاضعة لرقابته	-7.558 ^a	.000
--	---------------------	------

a. Based on positive ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

T-Test

Frequency Table

q2.1 يتمتع مراجعي الديوان بالمؤهلات الجامعية المناسبة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali	5	6.2	6.2	6.2
d	20	24.7	24.7	30.9
	42	51.9	51.9	82.7
	14	17.3	17.3	100.0
Total	81	100.0	100.0	

q2.2 يضع الديوان شروط و متطلبات لتوظيف مراجعين بالديوان كالخبرة و المهارات في مجال المراجعة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali	5	6.2	6.2	6.2
d	16	19.8	19.8	25.9
	45	55.6	55.6	81.5
	15	18.5	18.5	100.0
Total	81	100.0	100.0	

q2.3 يتمتع مراجعي الديوان بالفهم الجيد للمحيط الحكومي بما في ذلك دور الهيئات التشريعية و الترتيبات القانونية و المؤسسة التي

تخضع لرقابة الديوان

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali	9	11.1	11.1	11.1
d	25	30.9	30.9	42.0
	38	46.9	46.9	88.9
	9	11.1	11.1	100.0
Total	81	100.0	100.0	

q2.4 يحرص الديوان على تأهيل و تدريب موظفيه لتمكينهم من أداء مهامهم بصورة فعالة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.5	2.5	2.5
	غير موافق	9	11.1	11.1	13.6
	موافق إلى حد ما	10	12.3	12.3	25.9
	موافق	45	55.6	55.6	81.5
	موافق بشدة	15	18.5	18.5	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

2.5 لدى مراجعي الديوان دراية كافية بالمعايير و السياسات و الإجراءات الرقابية الخاصة بالجهاز.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.5	2.5	2.5
	غير موافق	6	7.4	7.4	9.9
	موافق إلى حد ما	22	27.2	27.2	37.0
	موافق	44	54.3	54.3	91.4
	موافق بشدة	7	8.6	8.6	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

2.6 يعمل الديوان على تشجيع موظفيه ليصبحوا أعضاء في هيئات مهنية ذات صلة بعملهم.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	7.4	7.4	7.4
	غير موافق	27	33.3	33.3	40.7
	موافق إلى حد ما	23	28.4	28.4	69.1
	موافق	21	25.9	25.9	95.1
	موافق بشدة	4	4.9	4.9	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

Wilcoxon Signed Ranks Test

Wilcoxon Signed Ranks Test

Test Statistics^c

	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
- الممتحنين مراجعي الديوان بالمؤهلات الجامعية المناسبة	-6.301 ^a	.000
- يضع الديوان شروط و متطلبات لتوظيف مراجعين بالديوان كالخبرة و المهارات في مجال المراجعة	-6.561 ^a	.000
- الممتحنين مراجعي الديوان بالفهم الجيد للمحيط الحكومي بما في ذلك دور الهيئات التشريعية و الترتيبات القانونية و المؤسسية التي تخضع لرقابة الديوان	-5.134 ^a	.000
- يحرص الديوان على تأهيل و تدريب موظفيه لتمكينهم من أداء مهامهم بصورة فعالة	-5.497 ^a	.000
- لدى مراجعي الديوان دراية كافية بالمعايير و السياسات و الإجراءات الرقابية الخاصة بالجهاز.	-5.090 ^a	.000
- يعمل الديوان على تشجيع موظفيه ليصبحوا أعضاء في هيئات مهنية ذات صلة بمعلمهم	-1.060 ^b	.289
- يعمل الديوان على توزيع الموظفين الذين تتوفر لديهم مهارات رقابية توزيعاً جيداً لدى الفريق المشارك في تنفيذ العملية الرقابية	-5.739 ^a	.000
- يتمتع مراجعي الديوان بالحرية الكاملة للوصول إلى جميع المؤسسات و الهيئات الحكومية و القيام بعملهم بكل استقلالية	-5.837 ^a	.000
- يعبر ديوان المحاسبة عن رأيه بكل حرية و نزاهة دون التأثير من الجهة التي يراقب عليها	-7.772 ^a	.000
- يوفر الديوان لنفسه كافة المنهجيات الرقابية الحديثة بما فيها التقنيات المبنية على نظم المعلومات الآلية و طرق المراجعة التحليلية	-3.327 ^a	.001
- تخضع كافة الأعمال التي ينفذها مراجعي الديوان للمراجعة من قبل مراجعين ذوي كفاءة و مهارة عالية	-6.475 ^a	.000

mmmm - تبادل ديوان المحاسبة الخبرات و الأساليب الحديثة مع المنظمات الإقليمية و الدولية في مجال الرقابة المالية	-7.517 ^a	.000
--	---------------------	------

a. Based on positive ranks.

b. Based on negative ranks.

c. Wilcoxon Signed Ranks Test

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساى	81	3.786 0	.50155	.05573

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساى	14.104	80	.000	.78601	.6751	.8969

Frequency Table

q3.1 يقوم مراجع الديوان بوضع خطة للعملية الرقابية قبل تنفيذها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali d غير موافق بشدة	2	2.5	2.5	2.5
غير موافق	13	16.0	16.0	18.5
موافق إلى حد ما	7	8.6	8.6	27.2
موافق	46	56.8	56.8	84.0
موافق بشدة	13	16.0	16.0	100.0
Total	81	100.0	100.0	

q3.2 يقوم الديوان بالإشراف و المتابعة على عمل الموظفين الرقابيين في كل مستوى أثناء العملية الرقابية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali غير موافق بشدة	1	1.2	1.2	1.2

d	غير موافق	12	14.8	14.8	16.0
	موافق إلى حد ما	30	37.0	37.0	53.1
	موافق	28	34.6	34.6	87.7
	موافق بشدة	10	12.3	12.3	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q3.3 يقوم مراجعي الديوان بدراسة و تقييم مصداقية أنظمة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة لرقابته

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali	غير موافق بشدة	2	2.5	2.5	2.5
d	غير موافق	2	2.5	2.5	4.9
	موافق إلى حد ما	15	18.5	18.5	23.5
	موافق	44	54.3	54.3	77.8
	موافق بشدة	18	22.2	22.2	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q3.4 يقوم مراجعي الديوان بالتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية في حالة معالجة المعلومات المحاسبية أو غيرها بواسطة الحاسب الآلي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali	غير موافق	5	6.2	6.2	6.2
d	موافق إلى حد ما	19	23.5	23.5	29.6
	موافق	39	48.1	48.1	77.8
	موافق بشدة	18	22.2	22.2	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q3.5 يصمم مراجعي الديوان خطوات العملية الرقابية و إجراءاتها بشكل يضمن الكشف عن أية أخطاء أو مخالفات غير قانونية ذات تأثير

جوهرى على نتائج عملية المراجعة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali	4	4.9	4.9	4.9
d	7	8.6	8.6	13.6
	39	48.1	48.1	61.7
	31	38.3	38.3	100.0
Total	81	100.0	100.0	

q3.6 تتم مراجعة كافة الأعمال الرقابية من قبل أحد كبار المراجعين قبل الانتهاء من صياغة الآراء و التقارير

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali	6	7.4	7.4	7.4
d	11	13.6	13.6	21.0
	47	58.0	58.0	79.0
	17	21.0	21.0	100.0
Total	81	100.0	100.0	

q3.7 يقوم مراجعي الديوان بتوثيق إثباتات الرقابة توثيقاً كافياً في أوراق العمل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali	1	1.2	1.2	1.2
d	4	4.9	4.9	6.2
	28	34.6	34.6	40.7
	48	59.3	59.3	100.0
Total	81	100.0	100.0	

q3.8 يقوم مراجعي الديوان بجمع الأدلة الكافية أثناء عملية المراجعة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali	4	4.9	4.9	4.9
d	26	32.1	32.1	37.0
	51	63.0	63.0	100.0
Total	81	100.0	100.0	

q3.9 يقوم مراجعي الديوان بتحليل البيانات المالية للتأكد من أن إعداد البيانات المالية قد تم وفقاً للمعايير المحاسبية المتبعة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	6.2	6.2	6.2
	موافق إلى حد ما	16	19.8	19.8	25.9
	موافق	23	28.4	28.4	54.3
	موافق بشدة	37	45.7	45.7	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

3.10 يقوم مراجعي الديوان بإعداد جدولاً زمنياً و برنامج للرقابة و توفير كل ما يلزمهم للقيام بواجبهم الرقابي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.2	1.2	1.2
	غير موافق	8	9.9	9.9	11.1
	موافق إلى حد ما	9	11.1	11.1	22.2
	موافق	41	50.6	50.6	72.8
	موافق بشدة	22	27.2	27.2	100.0
Total	81	100.0	100.0		

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي	81	4.0160	.44594	.04955

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الانتوساي	20.506	80	.000	1.01605	.9174	1.1147

Frequency Table

q4.1 بعد مراجع الديوان في نهاية كل عملية رقابية رأياً أو تقريراً مكتوباً يوضح فيه نتائجه بشكل مفهوم و خالي من الغموض

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali غير موافق	1	1.2	1.2	1.2
d موافق إلى حد ما	2	2.5	2.5	3.7
موافق	21	25.9	25.9	29.6
موافق بشدة	57	70.4	70.4	100.0
Total	81	100.0	100.0	

q4.2 يدعم مراجع الديوان تقريره بأدلة اثبات ذات صلة و متسم بالموضوعية و النزاهة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali موافق إلى حد ما	2	2.5	2.5	2.5
d موافق	17	21.0	21.0	23.5
موافق بشدة	62	76.5	76.5	100.0
Total	81	100.0	100.0	

q4.3 يتضمن التقرير الصادر من مراجع الديوان إشارة إلى أهداف و منهجية العملية الرقابية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.2	1.2	1.2
	غير موافق	1	1.2	1.2	2.5
	موافق إلى حد ما	10	12.3	12.3	14.8
	موافق	42	51.9	51.9	66.7
	موافق بشدة	27	33.3	33.3	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q4.4 يشير التقرير الصادر عن مراجع الديوان إلى المعايير و الممارسات الرقابية التي طبقت أثناء العملية الرقابية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.2	1.2	1.2
	غير موافق	3	3.7	3.7	4.9
	موافق إلى حد ما	10	12.3	12.3	17.3
	موافق	34	42.0	42.0	59.3
	موافق بشدة	33	40.7	40.7	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q4.5 يقدم مراجع الديوان رأيه بكل نزاهة و موضوعية دون تغير أو تحيز

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.2	1.2	1.2
	موافق إلى حد ما	5	6.2	6.2	7.4
	موافق	22	27.2	27.2	34.6
	موافق بشدة	53	65.4	65.4	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q4.6 يعطي مراجع الديوان رأياً مقيداً عند وجود شك في بنود البيانات المالية التي لها تأثير جوهري

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	1.2	1.2	1.2
	غير موافق	8	9.9	9.9	11.1
	موافق إلى حد ما	9	11.1	11.1	22.2
	موافق	36	44.4	44.4	66.7
	موافق بشدة	27	33.3	33.3	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q4.7 يقوم مراجع الديوان بإعداد تقارير خاصة عند وجود مواطن ضعف في نظام الرقابة الداخلية أو في نظم المحاسبة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	10	12.3	12.3	12.3
	موافق إلى حد ما	16	19.8	19.8	32.1
	موافق	33	40.7	40.7	72.8
	موافق بشدة	22	27.2	27.2	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q4.8 يركز مراجع الديوان في تقريره على تصحيح مواطن الضعف بدلاً من التركيز على تبني التوصيات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	14	17.3	17.3	17.3
	غير موافق	12	14.8	14.8	32.1
	موافق إلى حد ما	20	24.7	24.7	56.8
	موافق	21	25.9	25.9	82.7
	موافق بشدة	14	17.3	17.3	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q4.9 يدرج في تقرير مراجع الديوان ردود الهيئة الخاضعة للرقابة على ملاحظات المراجع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali d غير موافق بشدة	16	19.8	19.8	19.8
غير موافق	20	24.7	24.7	44.4
موافق إلى حد ما	16	19.8	19.8	64.2
موافق	16	19.8	19.8	84.0
موافق بشدة	13	16.0	16.0	100.0
Total	81	100.0	100.0	

q4.10 يتضمن التقرير السنوي كافة الأنشطة التي قام بها الديوان و يقوم بعرض هذه الأنشطة بكل موضوعية و مصداقية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali d موافق إلى حد ما	8	9.9	9.9	9.9
موافق	24	29.6	29.6	39.5
موافق بشدة	49	60.5	60.5	100.0
Total	81	100.0	100.0	

q4.11 يقدم مراجع الديوان رأياً شاملاً حول تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للاقتصاد و الكفاءة و الفعالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali d غير موافق	1	1.2	1.2	1.2
موافق إلى حد ما	6	7.4	7.4	8.6
موافق	30	37.0	37.0	45.7
موافق بشدة	44	54.3	54.3	100.0
Total	81	100.0	100.0	

4.12 يعتبر الديوان هو المسنول الأول في نهاية الأمر عن اتخاذ القرار فيما يتعلق بالإجراء الذي ينبغي اتخاذه بخصوص ممارسات الفش

و المخالفات التي يكتشفها المراجع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali	3	3.7	3.7	3.7
d	2	2.5	2.5	6.2
غير موافق بشدة	21	25.9	25.9	32.1
غير موافق	25	30.9	30.9	63.0
موافق إلى حد ما	30	37.0	37.0	100.0
موافق بشدة	81	100.0	100.0	
Total				

Wilcoxon Signed Ranks Test

T-Test

-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساي	81	3.9828	.31675	.03519

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساي	27.926	80	.000	.98282	.9128	1.0529

Frequency Table

5.1 تتوفر معايير الانتوساي حد ادني لتوجيه وإرشاد مراجعي الديوان.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali	1	1.2	1.2	1.2
d	7	8.6	8.6	9.9
غير موافق	24	29.6	29.6	39.5
موافق إلى حد ما	49	60.5	60.5	100.0
موافق بشدة				

q5.1 توفر معايير الانتوساي حد ادني لتوجيه وإرشاد مراجعي الديوان.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali d	غير موافق	1	1.2	1.2
	موافق إلى حد ما	7	8.6	9.9
	موافق	24	29.6	39.5
	موافق بشدة	49	60.5	100.0
	Total	81	100.0	100.0

q5.2 تقلل معايير الانتوساي من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات أثناء ممارسة مراجعي الديوان لعملية الرقابة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali d	موافق إلى حد ما	8	9.9	9.9
	موافق	21	25.9	35.8
	موافق بشدة	52	64.2	100.0
	Total	81	100.0	100.0

q5.3 تعمل معايير الانتوساي على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية للمراجع التي يجب تطبيقها أثناء العملية الرقابية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali d غير موافق بشدة	1	1.2	1.2	1.2
موافق إلى حد ما	6	7.4	7.4	8.6
موافق	32	39.5	39.5	48.1
موافق بشدة	42	51.9	51.9	100.0
Total	81	100.0	100.0	

q5.4 تمنح معايير الانتوساي لمراجعي الديوان الاستقلالية الكافية لممارسة عملية الرقابة على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali d موافق إلى حد ما	9	11.1	11.1	11.1
موافق	27	33.3	33.3	44.4
موافق بشدة	45	55.6	55.6	100.0
Total	81	100.0	100.0	

q5.5 تساعد معايير الانتوساي في اكتساب مراجعي الديوان مهارات الدقة والكفاءة للعمل الرقابي.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali d موافق إلى حد ما	6	7.4	7.4	7.4
موافق	31	38.3	38.3	45.7
موافق بشدة	44	54.3	54.3	100.0
Total	81	100.0	100.0	

q5.6 تحدد معايير الانتوساي أهداف وخطط واضحة للعمليات الرقابية المطلوب إنجازها عند القيام بعملية الرقابة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali d موافق إلى حد ما	7	8.6	8.6	8.6
موافق	27	33.3	33.3	42.0
موافق بشدة	47	58.0	58.0	100.0
Total	81	100.0	100.0	

q5.7 تحرص معايير الانتوساي على توفير كافة متطلبات ومستلزمات الرقابة لمراجعي الديوان لتحليل مختلف الأنشطة التي تمارسها

الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali غير موافق	2	2.5	2.5	2.5

d	موافق إلى حد ما	10	12.3	12.3	14.8
	موافق	25	30.9	30.9	45.7
	موافق بشدة	44	54.3	54.3	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q5.8تحسن معايير الانتوساي نوعية التقارير التي يقدمها مراجعي الديوان بشكل جيد.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali	موافق إلى حد ما	9	11.1	11.1	11.1
d	موافق	25	30.9	30.9	42.0
	موافق بشدة	47	58.0	58.0	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q5.9تعلم معايير الانتوساي على تعزيز مصداقية الديوان ومراجعيه.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali	موافق إلى حد ما	6	7.4	7.4	7.4
d	موافق	27	33.3	33.3	40.7
	موافق بشدة	48	59.3	59.3	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q5.10تضمن معيار الانتوساي لمراجعي الديوان من إبداء رأيهم بكل حرية ونزاهة ودون التأثير من الجهة الخاضعة لرقابة الديوان

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali	موافق إلى حد ما	8	9.9	9.9	9.9
d	موافق	22	27.2	27.2	37.0
	موافق بشدة	51	63.0	63.0	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q5.11تحقق معايير الانتوساي الفصل الواضح للواجبات والمسئوليات لدي مراجعي الديوان بحيث يمكن الوصول إلى الأهداف المرجوة من

عملية الرقابة بأقصر وقت وبأفضل السبل.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Vali	غير موافق	2	2.5	2.5	2.5
d	موافق إلى حد ما	16	19.8	19.8	22.2
	موافق	24	29.6	29.6	51.9
	موافق بشدة	39	48.1	48.1	100.0
	Total	81	100.0	100.0	

q5.12 ان تطبيق معايير الانتوساي يكسب للأطراف الخارجية ذات الصلة بالديوان ثقة اكبر ومصداقية أكثر في إعمال مراجعي الديوان

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	8	9.9	9.9	9.9
d موافق إلى حد ما	29	35.8	35.8	45.7
موافق	44	54.3	54.3	100.0
موافق بشدة	81	100.0	100.0	
Total				

q5.13 تعمل معايير الانتوساي على تفادي تضارب المصالح بين مراجعي الديوان والجهات الخاضعة لرقابة الديوان أثناء تنفيذ العملية الرقابية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1.2	1.2	1.2
d غير موافق بشدة	12	14.8	14.8	16.0
غير موافق	19	23.5	23.5	39.5
موافق إلى حد ما	27	33.3	33.3	72.8
موافق	22	27.2	27.2	100.0
موافق بشدة	81	100.0	100.0	
Total				

Wilcoxon Signed Ranks Test

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ	81	4.3941	.50006	.05556

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ	25.091	80	.000	1.39411	1.2835	1.5047

Correlations

		مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساى
مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	1 .277 81
مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساى	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.277 .012 81

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

Correlations

		مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساى
مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	1 .338** 81
مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساى	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.338** .002 81

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Regression

Model Summary^{c,d}

Mod el	R	R Square ^b	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.994 ^a	.987	.987	.51075	2.146

a. Predictors: مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساى، مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساى، مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساى

b. For regression through the origin (the no-intercept model), R Square measures the proportion of the variability in the dependent variable about the origin explained by regression. This CANNOT be compared to R Square for models which include an intercept.

c. Dependent Variable: مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ

d. Linear Regression through the Origin

ANOVA^{c,d}

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	1563.884	4	390.971	1498.768	.000 ^a
Residual	20.086	77	.261		
Total	1583.970 ^b	81			

a. Predictors: مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي، مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي ، مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي، مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي

b. This total sum of squares is not corrected for the constant because the constant is zero for regression through the origin.

c. Dependent Variable: مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ

d. Linear Regression through the Origin

Coefficients^{a,b}

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ التأسيس للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي	.164	.169	.151	.972	.334	.007	146.352
مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمتطلبات العمل الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي	.259	.133	.224	1.954	.054	.013	79.553
مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي	.321	.146	.293	2.192	.031	.009	108.670
مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الانتوساي	.354	.154	.328	2.295	.024	.008	124.390

a. Dependent Variable: مستوى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي للمبادئ

b. Linear Regression through the Origin

ملحق (3)

إطار عمل معايير الانتوساي

مقدمة

إطار وإرشادات المعايير المهنية لمنظمة انتوساي

يقدم إطار العمل رؤية واضحة وبسهل على عملية التعرف على معايير وإرشادات انتوساي لأعضائها. وتمشيا مع خطة انتوساي الإستراتيجية يهدف الإطار إلى التركيز والاهتمام أكثر بالمعايير المهنية والارتقاء بمنظومة عملية إعداد المعايير بمنظمة انتوساي في مجتمع المسائلة بصورة أكثر اتساعا.

هذا، وقد قامت اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية (PSC) بتطوير إطار العمل المقترح أثناء اجتماعاتها في "أوسلو" بالنرويج في أكتوبر 2005 وفي واشنطن بالولايات المتحدة في مايو 2006 وفي ياوندى بالكاميرون في أيلول 2006. وقد قامت لجنة التوجيه في "إنتوساي" بإقرار المقترح في نوفمبر 2006 وتم إرسال مسودة لجميع أعضاء منظمة انتوساي. وفي ضوء العديد من التعليقات المؤيدة للمقترح قررت اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية (PSC) أثناء اجتماعها في المنامة بالبحرين في أبريل 2007 تقديم مقترحها ليتم التصديق عليه من قبل XIX INCOSAI بالمكسيك في نوفمبر 2007.

إن إطار المعايير الموجود بهذه الورقة إنما هو نتيجة الجهود المشتركة لأعضاء اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية (PSC) التي تشمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (SAIs) من: البحرين وبلغاريا والبرازيل والكاميرون وكندا والصين والدنمارك وفرنسا وإيطاليا والمغرب ونيوزيلندا والنرويج والبرتغال والسويد والولايات المتحدة.

أود أن أقدم الشكر لأعضاء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (SAIs) في اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية (PSC) وكذلك لأعضاء الآخرين من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (SAIs) الذين ساهموا في انجاز هذا العمل. أشكرهم على إخلاصهم وتعاونهم، كما أود أن أوجه شكراً خاصاً إلى منسق الهدف في اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية - الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في البرتغال لدعمهم وتعاونهم المستمر. وتقدير خاص للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في النمسا وبيليجيا والبرازيل والبحرين الذين تولوا جميع مهام الترجمة.

كوبنهاجن، نوفمبر 2007.

هنريك أوتبو

المراقب العام بالدنمارك

رئيس اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية

إطار العمل بمنظمة انتوساي

تمهيد

من خلال الخطة الإستراتيجية 2005-2010 طمحت إنتوساي بموجب الهدف الأول إلى تقديم إطار حديث للمعايير المهنية يكون ملائم لأعضائها ومن هنا قررت اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية أن تقوم بدمج كافة معايير وإرشادات إنتوساي الموجودة والجديدة في إطار واحد ومشارك وتسميته باسم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI) وسوف تكون كل المعايير والإرشادات متاحة على الموقع www.issai.org وسوف يتم ترقيمها وفقاً لمجموعة من مبادئ التصنيف.

سوف يساعد التصنيف المنظم للوثيقة وكذلك اسمها الجديد في تحسين المعرفة العامة بالمعايير والإرشادات ويسهل استخدامها عملياً داخل مجتمع إنتوساي وفي الإدارة العامة بوجه عام، ولا يؤثر قرار انكوساي إدخال إطار العمل على محتوى الوثائق الموجودة الآن، وبما أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هي سلطات محلية فإنه على كل منها أن تقرر تطبيق وثائق ISSAI بموجب أمر رسمي للمؤسسة العليا لمراجعة الحسابات .

الإطار المشترك لمعايير وإرشادات إنتوساي

يوجد إطار العمل بكل ما يحتويه من وثائق على www.issai.org ويتبع الإطار المبادئ التالية:

- يتضمن الإطار كافة الوثائق التي تم التصديق عليها من قبل INCOSAI بغرض توجيه وإرشاد المعايير المهنية التي تستخدمها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (SAIs)، وهي مسجلة بنظام عددي تصنيفي.
- يستخدم الاسم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI) باعتباره اسماً شائعاً يطلق على مجموعة الوثائق المتعلقة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (SAIs) ، وكل وثيقة سوف تحصل على رقم - ISSAI.
- يطلق الاسم إرشادات الانتوساي للحكومة الجيدة (INTOSAI GOV) على الوثائق الصادرة عن إنتوساي فيما يتعلق بإرشاد السلطات الإدارية مثل تلك المتعلقة بالضبط الداخلي والمحاسبة وسوف تحصل هذه الوثائق على رقم رباعي: الرقم - INTOSAI GOV.
- إطار المعايير يؤكد تسلسل العلاقة بين الوثائق. ويشير عدد الأرقام في "رقم - ISSAI" إلى مستوى الوثيقة في التسلسل.

مستوى وثائق الإنتوساي

كما هو موضح في التمهيد فيما يتعلق بأخلاقيات المهنة ومعايير الرقابة المصدق عليها من قبل الإنتوساي في عام 2004 فإن وثائق إنتوساي تعطي شكل تسلسل هرمي ذا أربعة مستويات:

- **المستوى 1:** إعلان ليما.
- **المستوى 2:** أخلاقيات المهنة للإنتوساي.
- **المستوى 3:** معايير الرقابة في إنتوساي والتي تحتوي على الافتراضات الأساسية ومبادئ تطبيق العمل الرقابي.
- **المستوى 4:** إرشادات التطبيق في إنتوساي التي تحتوي على مادة إرشادية أكثر تحديداً فيما يتعلق بمواد المواضيع المختلفة

وفي إطار ISSAI الجديد سيتم تطوير المستويات الأربعة كما يلي:

المستوى 1: مبادئ التأسيس. يحتوي هذا المستوى على المبادئ المؤسسة لإنتوساي ، وهي الموجودة في إعلان ليما.

المستوى 2 : متطلبات العمل الأساسية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. بناءً على مبادئ التأسيس، فإن الوثائق في هذا المستوى تتطور أكثر فيما يتعلق بالمتطلبات الأساسية للعمل بشكل صحيح و مهني في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (SAIs) ، وتحتوي هذه الوثائق على بيانات عامة ومبادئ على مستوى عالٍ ينبغي ألا يتم تغييرها بصورة متكررة. وسوف تقترح اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية (PSC) إعلاناً جديداً من المكسيك بشأن الاستقلالية في XIX INCOSAI وتخطط لتطوير مبادئ عن الشفافية والمساءلة يتم التصديق عليها في XX INCOSAI عام 2010، وتنتمي أخلاقيات المهنة الموجودة حالياً بالإضافة إلى إحدى الوثائق المستقبلية حول جودة الرقابة إلى هذا المستوى.

المستوى 3: مبادئ الرقابة الأساسية. الوثائق في هذا المستوى تعتمد على المستوى 1 والمستوى 2 وتحتوي على المبادئ الأساسية للعمل الرقابي على الجهات الحكومية/العامة، في حين سيتم تنظيم الأمور المؤسسية بإستخدام الوثائق في مستوى 2 أما الوثائق في المستوى 3 فتستخدم في الأمور المتعلقة بعملية تنفيذ مهام الرقابة، وتتكون مبادئ الحساب الأساسية الآن من معايير انتوساي للرقابة والتي تحتوي على الفصول الآتية:

- 1- تحتوي المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية على افتراضات الرقابة /مبادئ عامة.
- 2- تحتوي المعايير العامة في الرقابة الحكومية على متطلبات التحفظ والاستقلالية وتضارب المصالح والكفاءة والحد.
- 3- تحتوي معايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية على المزيد من الإرشادات المفصلة حول، على سبيل المثال، التخطيط وأدلة الإثبات وتحليل القوائم المالية والضبط الداخلي.
- 4- تحتوي معايير كتابة التقارير في الرقابة الحكومية على تقرير الرقابة المالية (إبداء رأي مهني) وتقرير وملاحظات الرقابة النظامية ورقابة الأداء.

وللتأكيد على أهمية هذه المعايير وللسماع بأن تكون هناك مرونة في المستقبل في عملية التطوير، يتم ترقيم كل من الفصول الأربعة بنفس رقمها في ISSAI وعلى هذا يتم ترقيم بنود كل فصل.

مستوى 4: إرشادات الرقابة: تقوم الوثائق في هذا المستوى بترجمة مبادئ المبادئ الرقابية الأساسية إلى إرشادات عملية أكثر تفصيلاً وتحديداً يمكن استخدامها يومياً في مهام الرقابة.

وسوف يتضمن مستوى 4 إرشادات التطبيق في الرقابة المالية ورقابة الأداء والرقابة التطبيقية.

وتقوم اللجنة الفرعية المنبثقة من اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية لإرشادات الرقابة المالية (FAS) بتطوير إرشادات التطبيق للرقابة المالية. وتتعلق هذه الإرشادات بالرقابة على القوائم المالية وهي قائمة على المعايير الدولية للرقابة (ISA's) الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتاكيادات (IAASB) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وسوف يتكون أحد إرشادات إنتوساي من أحد معايير ISA الصادرة عن IAASB مع أحد الملاحظات العملية/مذكرات تطبيقية Practice Notes للأنتوساي والتي تلخص التعديلات والتفاصيل الواجب أخذها في الاعتبار في عملية الرقابة الحكومية/القطاع العام. ويحتوي رقم ISSAI - على إشارة لرقم ISA. الوثيقة رقم ISSAI 1240، على سبيل المثال، تعني الوثيقة المرتبطة والمتضمنة ISA 240 ومذكرة إنتوساي التطبيقية INTOSAI Practice Note .

وقد تم التصديق على الإرشادات التطبيقية لرقابة الأداء من قبل مؤتمر إنتوساي 2004 بالمرج، وسوف تقوم اللجنة الفرعية المنبثقة من اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية والتي ترأسها البرازيل بالنظر في مدى الحاجة لتطوير إرشادات إضافية لرقابة الأداء.

وتقترح اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية في XIX INCOSAI في 2007 مجموعة من إرشادات التطبيق لرقابة الإلتزام، وقد تم تطوير هذا من قبل اللجنة الفرعية المنبثقة من اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية وسوف يتم إضافة المزيد من الإرشادات في الأعوام القادمة.

ويحتوي مستوى 4 أيضاً على إرشادات ومادة إضافية حول موضوعات محددة مثل الرقابة على الخصخصة والدين العام والأمور بيئية والمؤسسات الدولية، وقد تم تطوير العديد من مثل هذه الإرشادات والتصديق عليها من قبل مؤتمر الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (انكوساي)، وقد تمت صياغة وثائق مستقبلية في إطار الهدف 3 من الخطة الإستراتيجية وسوف تدخل تحت المستوى 4 ضمن إطار المعايير.

إرشاد إنتوساي إلى التوجيه الجيد (INTOSAI GOV)

لا تقتصر أهداف المعايير المهنية في إنتوساي على معايير وإرشادات الرقابة وإنما تعد إنتوساي مصدرًا مفيداً للإرشاد لصالح الإدارة الحكومية للمراقبة الداخلية والمحاسبة، ولا تنشأ هذه الوثائق عن معايير الرقابة في إنتوساي وإنما تنتمي إلى مجموعة مواد الإرشادات بها وهي داخلية في إطار المعايير بهذا النحو، ومن أجل توضيح أهمية وطبيعة تصنيف الوثائق المميزة الموجودة داخل إطار المعايير تم إطلاق الاسم إرشادات إنتوساي للحكومة الجيدة وتم استخدام اللفظة الأوتلية INTOSAI GOV. ويتم استخدام الأعداد من 9000-9999 في هذه الوثائق.

مبادئ التصنيف في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI)

ستقوم اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية في إنتوساي بإقرار التصنيف المناسب للوثائق وفقاً للمبادئ الآتية:

1- تتكون المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI) من كل الوثائق الموثقة من قبل INCOSAI بغرض توجيه المعايير المهنية بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (SAIs)، ويشمل هذا المتطلبات القانونية والتنظيمية والمتطلبات المهنية وكذلك توجيه العمل الرقابي والمهام الأخرى التي ربما تتبناها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (SAIs) حيثما كان ذلك مناسباً، ربما تشمل وثائق ISSAI على أمثلة أو أوصاف للممارسات الجيدة.

2- يتم إعطاء كل وثيقة رقم ISSAI- مكوناً من 1-4 رقماً وتشير عدد هذه الأرقام إلى مستوى الوثيقة في التسلسل.

المستوى 1: مبادئ التأسيس. يحتوي هذا المستوى على المبادئ المؤسسة لإنتوساي، وهي الموجودة في إعلان ليما.

المستوى 2: متطلبات العمل الأساسية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة – هو وصف وشرح المتطلبات الأساسية للعمل بشكل صحيح ومهني في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (SAIs).

المستوى 3: مبادئ الرقابة الأساسية. وتحتوي على المبادئ الأساسية للرقابة على الكيانات/الجهات العامة.

المستوى 4: القواعد الإرشادية: تقوم الوثائق في هذا المستوى بترجمة مبادئ الرقابة الأساسية إلى إرشادات عملية أكثر تفصيلاً وتحديداً يمكن استخدامها يومياً في مهام الرقابة.

3- لا تعد المقدمات والملاحظات الأولية للمقترحات الأساسية لإنتوساي جزءاً من ISSAIs من المستوى 2 و 3 و 4 إن لم يقدم نصها إرشاداً للمعايير المهنية في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (SAIs)، وسوف يتم نشر تلك الملاحظات على الموقع www.issai.org كمعلومات إضافية تتعلق بوثيقة ISSAI.

4- من الأفضل أن تعطى الوثائق التي يقبل رقمها القسمة على 1000 (أو 100 أو 10) إلى الوثائق ذات المجال العام، في حين تستخدم الأرقام المتعاقبة 001-999× (أو 01-99×× أو 1××-××××) في الوثائق التي تحتوي على مواضيع أكثر تحديداً داخل نفس الموضوع العام.

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (ISSAI)

المستوى 1: مبادئ التأسيس

ISSAI 1 إعلان ليما

المستوى 2- متطلبات العمل الأساسية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية

- ISSAI 10 إعلان المكسيك عن الاستقلالية (2007INCOSAI)
 ISSAI 11 الإرشادات والممارسات الجيدة المتعلقة باستقلالية SAI (2007INCOSAI)
 ISSAI 20 مبادئ الشفافية والمسائلة (تم التخطيط لها)
 ISSAI 30 قانون الأخلاقيات (موجود)
 ISSAI 40 جودة الرقابة (تم التخطيط لها)
 ISSAI 50 (تم حجزها لمتطلبات مستقبلية)
 ISSAI 60 (تم حجزها لمتطلبات مستقبلية)
 ISSAI 70 (تم حجزها لمتطلبات مستقبلية)
 ISSAI 80 (تم حجزها لمتطلبات مستقبلية)
 ISSAI 90 (تم حجزها لمتطلبات مستقبلية)

المستوى 3- مبادئ الرقابة الأساسية

- ISSAI 100 المبادئ الأساسية (معايير الرقابة الحالية)
 ISSAI 200 المعايير العامة (معايير الرقابة الحالية)
 ISSAI 300 معايير العمل الميداني (معايير الرقابة الحالية)
 ISSAI 400 معايير إعداد التقارير (معايير الرقابة الحالية)
 ISSAI 500 (تم حجزها لمتطلبات مستقبلية)
 ISSAI 600 (تم حجزها لمتطلبات مستقبلية)
 ISSAI 700 (تم حجزها لمتطلبات مستقبلية)
 ISSAI 800 (تم حجزها لمتطلبات مستقبلية)
 ISSAI 900 (تم حجزها لمتطلبات مستقبلية)

المستوى 4- إرشادات الرقابة

- ISSAI 1000-2999 إرشادات الرقابة المالية (تم التخطيط لها)
 ISSAI 3000-3999 إرشادات رقابة الأداء (الحالي والمستقبلي)
 ISSAI 4000-4999 إرشادات رقابة الالتزام (تم التخطيط لها)
 ISSAI 5000-5999 إرشادات لمواضيع محددة (الحالي والمستقبلي)
 ISSAI 6000-6999 (تم حجزها لإرشادات مستقبلية)
 ISSAI 7000-7999 (تم حجزها لإرشادات مستقبلية)
 ISSAI 8000-8999 (تم حجزها لإرشادات مستقبلية)

إرشاد إنتوساي إلى الحوكمة الجيدة

إرشادات حول معيار الضبط الداخلي

INTOSAI GOV 9100-9199 الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام

إرشادات حول معيار المحاسبية

INTOSAI GOV 9200-9299 إطار معايير المحاسبية

ملحق (4)

اتفاقية المغرب لبرنامج تطبيق معايير الانتوساي



برنامج تطبيق معايير الإنتوساي



بيان الإلتزامات



خلفية

تبنى المؤتمر العشرون للأنتوساي حزمة شاملة من المعايير الدولية الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) تخصّ أنواع الرقابة الأساسية وهي الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام. ويمثّل تبني هذه المعايير خطوة هامة في سبيل دعم مهنة الرقابة على القطاع العام وسيشكّل أداة رئيسية لضمان قدر أكبر من الاتساق في كيفية إجراء الرقابة على هذا القطاع. وسيسهم هذا بدوره في تحسين جودة الرقابة وفي تسهيل المقارنة بين الممارسات الحالية وأفضل الممارسات المعترف بها دوليًا وفي الرّفْع من مصداقية تقارير الأجهزة العليا للرقابة.

وحتى تحقّق معايير الأنتوساي الأهداف التي أنشئت من أجلها يجب أن يتمّ تطبيقها عالميًا من قبل مجتمع الأجهزة العليا للرقابة. وسوف تواجه معظم الأجهزة تحديات في سبيل التطبيق النّاجح لإطار معايير الأنتوساي. ومعايير الأنتوساي هي في عديد الأحيان تقنية ومعقّدة ويمكن أن تمثل تحديات من حيث على سبيل المثال تغيير طرق الرقابة، وتأمين الاتساق بين الأدلة والمعايير الوطنية وبين معايير الأنتوساي وتنمية قدرات موظفي الأجهزة لضمان التطبيق النّاجح. وتشكّل معايير الأنتوساي تحديًا خاصًا لعديد الأجهزة الرقابية في البلدان النامية، إذ تتواجد غالبية أعضاء الأنتوساي، 144 من بين 192 جهاز أعلى للرقابة، في دول نامية يواجه كثير منها قيودًا هامة من حيث الموارد والقدرة والمهارات.

وبحسب الخطة الإستراتيجية للأنتوساي " يتمثّل دور مبادرة تنمية الأنتوساي في المضي قدما في تنفيذ معايير الأنتوساي". وعلاوة على ذلك، أعربت الأجهزة الرقابية نفسها عن حاجتها إلى أن تصبح أكثر مهنية في إنجاز أعمالها كما تجلّى ذلك من خلال التقرير التقييمي للأنتوساي والجهات المانحة لسنة 2010. ومن جهتها أكّدت الأمانات العامة لأقاليم الأنتوساي على الحاجة إلى دعم جودة العمل الرقابي في أقاليمها.

وقد شرعت مبادرة تنمية الأنتوساي في دعم تطبيق معايير الأنتوساي من خلال برنامج شامل لبناء القدرات أطلق عليه اسم "مبادرة تطبيق معايير الأنتوساي" وهو ما يعرف اختصارًا بالإنجليزية بـ "3i Programme" – المرحلة الأولى. ويجري تنفيذ هذا البرنامج حاليًا بأقاليم الأنتوساي الناطقة باللّغة الإنجليزية خلال سنوات 2012-2014 وسيتمّ تنفيذه بإقليم المنظمة العربية خلال الفترة 2014-2016.

وصف البرنامج

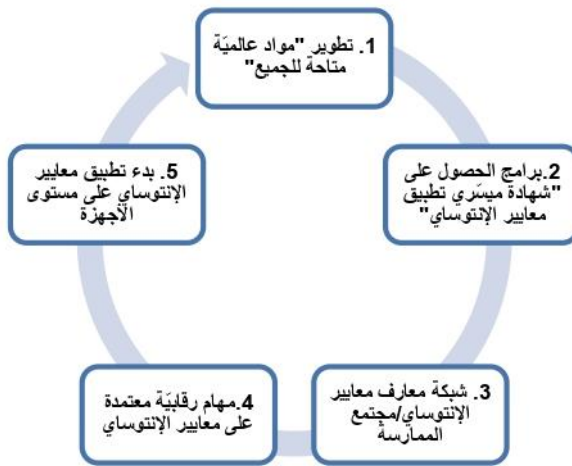
أهداف برنامج مبادرة تطبيق معايير الأنتوساي "3i Programme" - المرحلة الأولى

تشمل المرحلة الأولى من برنامج تطبيق معايير الأنتوساي المستوى الثاني والمستوى الثالث والمستوى الرابع من إطار معايير الأنتوساي وتخصّ مجال الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام وهي تهدف إلى:

1. مساعدة الأجهزة الرقابية على تحديد احتياجات تطبيق معايير الأنتوساي.
2. إكساب الأجهزة الرقابية القدرة على تطبيق المستوى الثاني والثالث والرابع من معايير الأنتوساي المتعلقة بالرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام من خلال ملاءمة "المواد العالمية المتاحة للجميع" وإعداد "ميسري تطبيق المعايير".
3. تسهيل البدء في تطبيق المعايير من قبل الأجهزة من خلال دعم تقييم احتياجات التطبيق لوضع استراتيجيات لتطبيق المعايير وإنجاز مهام رقابية مستندة إلى معايير الأنتوساي.
4. إنشاء مجتمع معرفة نشط من خلال بوابة معرفة على شبكة الإنترنت بما من شأنه أن يحقق توصالاً أوسع.

إطار النتائج لبرنامج مبادرة تطبيق معايير الأنتوساي- المرحلة الأولى

سيتم تحقيق أهداف المرحلة الأولى من برنامج مبادرة تطبيق معايير الأنتوساي من خلال إطار للنتائج يتكوّن من خمسة عناصر:



1. تطوير "مواد عالمية متاحة للجميع" - تم في إطار برنامج "3i" لفائدة الأقاليم الناطقة بالإنجليزية، إعداد ثلاث "أدوات لتقييم الالتزام بمعايير الأنتوساي" (تعرف اختصاراً بـ"iCATs" وثلاثة "كتيبات لتطبيق معايير الأنتوساي" في مجالات الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام. وقد تُرجمت "أدوات تقييم الالتزام بمعايير الأنتوساي" الثلاث إلى اللغة العربية.

وعند الانتهاء من ترجمة جميع المواد، ستتم ملائمتها إلى بيئة المنظمة العربية من قبل فريق من المدربين من الإقليم.

2. برامج الحصول على "شهادة ميسري تطبيق معايير الأنتوساي" - سيتم تنفيذ ثلاثة برامج تمكن من الحصول على "شهادة ميسري تطبيق معايير الأنتوساي" في مجالات الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام. وستدعى الأجهزة لترشيح مشاركين في هذه البرامج وفق معايير محددة. ثم سيجرى اختبار عبر الإنترنت للمرشّحين من أجل اختيار المشاركين في البرنامج. وسيتم الاختيار بشكل أساسي اعتماداً على أداء المشاركين في الاختبار مع مراعاة تمثيل الأجهزة والتوازن بين الجنسين. ويمكن قبول 30 مشاركاً على الأقصى في كلّ برنامج من برامج "شهادة ميسري تطبيق معايير الأنتوساي" الثلاثة. وسيتم تدريب المشاركين المختارين على كيفية استخدام "أدوات تقييم الالتزام بمعايير الأنتوساي"

بصفتنا شركاء في "مبادرة تطبيق معايير الأنتوساي" (برنامج "3i" – المرحلة الأولى)،
اتفقنا على بذل قصارى جهدنا من أجل الإيفاء بالتزاماتنا حتى يتم تنفيذ كل أنشطة البرنامج
بنجاح ويتم بلوغ جميع المخرجات والنتائج المنتظرة.

الذار البيضاء في 26-06-2014

1. أسم الجهاز الأعلى للرقابة والبلد

التوقيع،

الاسم

الوظيفة

2. الأمين العام للأرابوساي

3. مبادرة تنمية الأنتوساي

ملحق (5)

مراحل تنفيذ اتفاقية تطبيق

معايير الانتوساي

مراحل تنفيذ اتفاقية تطبيق معايير الأنتوساي

في إطار العمل على تفعيل الاتفاقية المبرمة من قبل رئاسة الديوان مع مبادرة تنمية الأنتوساي خلال شهر يونيو 2014م.

نعرض على سيادتكم الإجراءات المتخذة من قبلنا وتصورنا لمراحل تنفيذ الاتفاقية:

- 1-** نشر الوعي بأهمية تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة من خلال ورش العمل ووسائل التواصل الاجتماعي وقد تم في هذا الشأن ما يلي:
 - تم إقامة ورشة عمل بمقر الإدارة العامة بالخصوص ونشرت وقائعها بمواقع التواصل الاجتماعي، ويعتزم مكتب ضمان الجودة إقامة ورش عمل بكافة فروع الديوان خلال النصف الأول من عام 2015م.
 - تم إعداد نسخ مجلدة للمستويات الأربعة لمعايير الأنتوساي ووزعت على الإدارات المختصة والفروع وفي هذا الشأن فإننا نأمل قدر الإمكان في المرحلة الحالية من المدراء العامون اعتماد المعايير كقواعد إرشادية لعمليات المراجعة من خلال إشرافهم على عمليات المراجعة (يفترض وفق عناصر رقابة الجودة التي سبق تعميمها لمسئولية المدراء العامون والمباشرون مسؤولية مباشرة عن عمليات المراجعة).
- 2-** يتم حالياً إعداد ملخصات بالمستويات الأربعة لمعايير الأنتوساي لغرض إقامة دورات تدريبية للمراجعين بالديوان من قبل مكتب ضمان الجودة خلال العام الحالي.
- 3-** تم مخاطبة مدراء الإدارات العامة والفروع بشأن ترشيح ممن لديهم الرغبة وتطبيق عليه الشروط للمشاركة في برنامج شهادة ميسري تطبيق معايير الأنتوساي، وقد تم إحالة أسماء المرشحين المحالة إلينا وبحكم الاختصاص لمكتب التعاون الدولي لغرض التواصل مع مبادرة تنمية الأنتوساي بالخصوص.
- 4-** تقييم احتياجات تطبيق المعايير من خلال استخدام أدوات تقييم الالتزام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة للمساعدة في استطلاع ممارسات الرقابة الحالية للديوان ومقارنتها بمتطلبات المعايير حتى يتمكن

- الديوان من تحديد احتياجاته من اجل تطبيق المعايير، على أن تتم هذه العملية بمساعدة الميسرين قبل شهر يوليو 2016م.
- 5- بناء على نتائج استخدام أدوات تقييم الالتزام سيتم إعداد خطة عمل لتطبيق المعايير وبمساعدة الميسرين قبل شهر يونيو 2016م.
- 6- إعداد خطة عمل تنفيذية اعتمادا على إستراتيجية التطبيق والشروع في تنفيذها قبل شهر يوليو 2016م.
- 7- إجراء عملية مراجعة استنادا على المعايير وبمساعدة الميسرين قبل شهر يوليو 2016م، على أن يتولى مكتب ضمان الجودة الاختيار والإشراف على جميع مراحل عمليات المراجعة.
- 8- إحالة تقرير المراجعة المعد وفق معايير الأنتوساي للجهات المعنية بالمنظمة.
- 9- الاستخدام الفعال لبوابة 3i.
- 10- مراقبة وتقييم تطبيق المعايير سنويا وإعداد تقارير بشأنها.

نأمل التفضل بالاطلاع وإبداء الملاحظات

د. طارق الحطاب

مدير عام مركز البحوث والدراسات الاستراتيجي

Abstract

This study aims to identify the impact of the application of INTOSAI standards (foundation principles, basic business requirements, basic principles, guiding principles for directions of government control) on the effectiveness of the Libyan Audit Bureau's control .

In order to achieve the objectives of the study, a field study was conducted at the Libyan Audit Bureau by surveying the opinions of auditors who have sufficient knowledge and information about INTOSAI standards. The data were collected by using a questionnaire that was distributed to among study population.

The researcher relied on the descriptive analytical method, as it is the most appropriate method for the nature of the study, as well as on the case study method.

The study concluded to a set of results, the most important of which are:

- There is an increase in the level of the Libyan Audit Bureau's application of INTOSAI standards in general, which are (foundation principles, basic business requirements, basic principles, guiding principles for directions of government control) .
- There is a direct (positive) effect with statistical significance for the level of application of INTOSAI standards (in general) on the effectiveness of the Libyan Audit Bureau's control , as 11.42% of the change in the level of effectiveness of the Libyan Audit Bureau's control is attributed to the change in the level of implementation of INTOSAI standards (in general), as the level of effectiveness of the Libyan Audit Bureau's control was affected only by the level of application of INTOSAI standards (in general).

In addition, the study concluded to several recommendations, the most important of which are:

- High-level authorities in Libya and the bodies subject to the control of the Bureau shall pay attention to the reports submitted by the Bureau and to work on addressing the observations and directives in order to preserve public funds.

- To hold and organize conferences, seminars and workshops by the Bureau and spreading awareness of the importance of applying INTOSAI standards, as they are an important source for enriching the supervisory work and providing a minimum level to guide references.
- To conduct more studies, such as conducting a study on the factors that affect the effectiveness of the Libyan Audit Bureau's control in the accounting information systems environment, or conducting a study on the impact of the commitment of the bodies subject to the Bureau's control to the results and recommendations of the Libyan Audit Bureau to improve financial and administrative performance