

مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء
وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100)
"من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا"

د. صالح ميلود خلاط⁽¹⁾

د. عبد الحفيظ فرح ميرة⁽²⁾

المستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات المعيار رقم (3100) المتعلق برقابة الأداء والصادر عن منظمة الإنتوساي "المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا"، وقد اعتمدت الدراسة على ما ورد في المعيار رقم (3100)، بالإضافة إلى تصميم استبانة وزعت على مجتمع الدراسة المكون من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، حيث تم توزيع 60 استبانة على عينة الدراسة استرجعت منها 52 استبانة صالحة للدراسة. وقد تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات. وقد توصلت الدراسة إلى أن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي يرون أن هناك إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي 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.

الإطار العام للدراسة:

1-1 مقدمة:

تقدم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مساهمات كبيرة لمجتمعاتها من خلال التحقق من التزام الحكومات بالمساءلة والنزاهة والشفافية، وتكتسب هذه

1- أستاذ مشارك بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة الزاوية.

2- أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة الزاوية.

الإسهامات أهمية أكبر عندما تكون هذه الأجهزة قادرة على التواصل والتعريف بقيمة دورها في الحكومة ونتائج أعمالها لدى المواطنين وأصحاب المصلحة الآخرين. ومن هذا المنطلق أدرجت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) أهمية تشجيع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية على استخدام كل الوسائل المتاحة والمستجدة للتعريف بقيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية على نطاق أوسع، ومن خلال نشر مساهماتها ونتائج أعمالها يمكن للأجهزة الرقابية العليا للرقابة أن تكتسب فهم الآخرين لدورها وتتلقى منهم الدعم، وأن تكون بمثابة محفز للارتقاء بالدور الحكومي (إرشادات الإنتوساي، 2013).

وقد تأسست المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (INTOSAI) سنة 1953 باجتماع 33 دولة في كوبا، ليصل عدد أعضائها خلال سنة 2013 إلى 191 عضواً إضافةً إلى 4 أعضاء منتسبين. وقد انضمت ليبيا إلى هذه المنظمة خلال سنة 1962. وهي أيضاً عضواً في المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة (الأربوساي) منذ تأسيسها سنة 1976، وكذلك عضواً في المنظمة الأفريقية للأجهزة العليا للرقابة (الإفروساي). وفي المؤتمر الدولي العشرين المنعقد في جنوب أفريقيا سنة 2010، أقرت منظمة الإنتوساي المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا والتي تمثل أدلة العمل التي من المزمع استخدامها في تدقيق القطاع العام، حيث دعت الإنتوساي أعضائها لاستخدام إطار مرجعي مشترك لتدقيق القطاع العام وكذلك قياس الأداء والمسار المتبع في التدقيق طبقاً للمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا، وتطبيق المعايير الدولية وفقاً للأحكام القضائية لكل جهاز رقابي عالي (ديوان محاسبة) وتشريعاته وتنظيماته الوطنية (موسر، 2013).

وانطلاقاً من حرص ليبيا كغيرها من دول العالم الأعضاء في منظمة الإنتوساي لتطوير الدور الرقابي لجهاز الرقابة العليا (ديوان المحاسبة) من خلال إصدار التشريعات التي تتضمن أفضل التطبيقات على المستوى العالمي مستفيدة من المعايير الدولية الصادرة عن منظمة الإنتوساي وذلك لضمان المحافظة على المال العام وضمان سلامة النشاط المالي والإداري والتأكد من التزام الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بالأنظمة والقوانين واللوائح والتعليمات السارية. فقد توالى إصدارات القوانين الخاصة بإنشاء وإعادة تنظيم ديوان المحاسبة وكان آخرها القانون رقم (19) لسنة 2013 في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الصادر عن المؤتمر الوطني العام. لذا جاءت هذه الدراسة لتبحث مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي. على اعتبار أن هذه المتطلبات هي حصيلة خبرات وتجارب دول العالم الأعضاء في منظمة الإنتوساي.

1-2 مشكلة الدراسة:

صدر القانون رقم (19) لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي عن المؤتمر الوطني العام ليشير في المادة رقم (2) منه إلى أهداف الديوان والمتمثلة في تحقيق رقابة فعالة على المال العام والتحقق من مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية اليدوية والإلكترونية، وسلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية طبقاً للتشريعات النافذة، وبيان أوجه قصور النقص أو القصور في القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها، والكشف عن المخالفات المالية وتقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وبكفاءة وفعالية. وبخصوص تقييم الأداء فقد نصت المادة رقم (21) من هذا القانون

على أن يمارس الديوان فحص وتقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابته لبيان مدى كفاءتها وفعاليتها في ممارسة أنشطتها والتأكد من أن برامجها ومشاريعها تدار بشكل علمي واقتصادي وأنها تحقق الأهداف المحددة، وأن تلك الجهات قد استخدمت مواردها المالية في الأنشطة والمهام المنوطة بها بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية والاقتصاد في الإنفاق.

وحرصاً من ديوان المحاسبة الليبي على القيام بعملية تقييم الأداء فقد أصدر تعديلاً إدارياً يتماشى مع المرحلة الجديدة وذلك بإنشاء إدارة خاصة لرقابة الأداء ضمن هيكله الإداري حتى يضمن تطبيق إجراءات رقابة الأداء على الوجه المطلوب. وفي هذا السياق فقد أصدرت منظمة الإنتوساي المعيار رقم (3100) تحت عنوان رقابة الأداء، وقد احتوى المعيار على أهداف رقابة الأداء، واختيار مواضيع رقابة الأداء، وتنفيذ رقابة الأداء بدءاً بالتخطيط ومروراً بتنفيذ مهمة رقابة الأداء وانتهاءً بإعداد التقارير ومتابعتها. وتعتبر منظمة الإنتوساي أن معاييرها التي أصدرتها توفر الحد الأدنى الذي يجب أن يطبق من قبل مراجعي أجهزة الرقابة العليا الأعضاء بالمنظمة لمساعدتهم في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية لتحقيق هدف الرقابة.

عليه يمكن تحديد مشكلة الدراسة من خلال الإجابة على التساؤل الرئيس التالي:

• ما مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابتهم؟

ويتفرع من التساؤل الرئيس التساؤلات الفرعية التالية:

1- هل يمكن لمراجعي ديوان المحاسبة الليبي تحديد أهداف رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابتهم؟

2- هل يمكن تطبيق إجراءات تخطيط عملية رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابتهم؟

3- هل يمكن تطبيق إجراءات تنفيذ عملية رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابتهم؟

4- هل يمكن تطبيق إجراءات إعداد التقرير لرقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابتهم؟

1-3 أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من محاولة استكشاف مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100)، حيث سستهم هذه الدراسة في تحديد مواطن عدم الالتزام ووضع التوصيات اللازمة التي تؤدي إلى تعزيز إمكانية قيام مراجعي ديوان المحاسبة بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معايير منظمة الإنتوساي.

1-4 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيس إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100)، ويندرج تحت هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

1- التعرف على العوامل التي تبين إمكانية تحديد أهداف رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100).
2- التعرف على العوامل التي تبين إمكانية تطبيق إجراءات التخطيط لرقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100).

3- التعرف على العوامل التي تبين إمكانية تطبيق إجراءات تنفيذ رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100).
4- التعرف على العوامل التي تبين إمكانية تطبيق إجراءات إعداد التقرير لرقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100).

1-5 الدراسات السابقة:

فيما يتعلق بالدراسات العربية فقد هدفت دراسة (الحسني وخرابشة، 2000) إلى معرفة متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء، خاصة وأن الاهتمام الأكثر في أغلب الأجهزة العليا للرقابة لا يزال منصباً على تطبيق الرقابة المالية التقليدية وهذا عكس ما يحدث في بعض الدول المتقدمة حيث ينصب الاهتمام على رقابة الأداء. وقد توصلت الدراسة إلى أن أهم المتطلبات تتمثل في توفر المستلزمات الداخلية للرقابة الشاملة وتحديد الإطار العام لكل عنصر من عناصر

مجموعة المستلزمات الداخلية، وضرورة توفر الدعم السياسي واستقلالية الأجهزة وحصولها على الموازنات اللازمة للعمل. أما دراسة (جبر، 2000) فقد هدفت إلى معرفة كفاءة ديوان المحاسبة الأردني في استخدام الأساليب والطرق الخاصة بتقييم الأداء في المستشفيات الحكومية وكذلك القدرة على تقديم الاقتراحات والتوصيات التصحيحية للجهات المختصة. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن ديوان المحاسبة الأردني يواكب التطورات الحديثة في مجال الرقابة الشاملة من حيث تطبيقه لرقابة الأداء على المستشفيات الحكومية، أما قانون ديوان المحاسبة الأردني فإنه يعاني من نقص في النصوص التشريعية ذات العلاقة بتقييم الأداء في الوحدات الحكومية ومنها المستشفيات. كذلك ضعف وانعدام الاهتمام الكافي لدى إدارات المستشفيات الحكومية بعملية تقييم الأداء.

كما هدفت دراسة (الرحاحلة، 2006) التعرف على دور قانون ديوان المحاسبة الأردني في المحافظة على المال العام وقيامه بالمهام والواجبات الموكلة إليه من خلال ما يوفر القانون من بيئة تشريعية للقيام بعمله في ظل المعايير الدولية للرقابة العليا، وتحديد اتجاهات وأراء القائمين على تطبيق القانون ومقارنته ببعض التشريعات العربية المشابهة. وقد أظهرت الدراسة أن القانون لا يتوافق مع المعايير الدولية وأن قوانين بعض الدول العربية أكثر حداثة وتتفق نصوصها مع معايير الرقابة الدولية. أما دراسة (الكعبي، 2013) فقد هدفت إلى التعرف على مدى ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد من وجهة نظر المراجعين العاملين في ديوان المحاسبة. ولتحقيق هذا الهدف تم بناء استبانة وزعت على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى أن إجراءات التدقيق التي يتبعها ديوان المحاسبة في أنواع رقابته على القطاع العام والمتمثلة في الرقابة المالية والرقابة

الإدارية ورقابة الأداء والرقابة القانونية تعد ملائمة إلى حد ما لمكافحة الفساد، وأن هناك ضعف في تنفيذ بعض الإجراءات.

أما في سوريا فقد هدفت دراسة (القاضي، 2006) للتعرف على دور الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا لتحديد المصاعب الاقتصادية التي تواجه المشروعات الخاضعة للرقابة، وما إذا كان الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا يقوم بمراجعة الكفاءة في المشروعات الاقتصادية الخاضعة لرقابته. وقد توصلت الدراسة إلى أن نظام التقارير المعمول به غير كفاء، بالإضافة إلى ضعف التأهيل العلمي والعملية للعناصر العاملة فيه، وكذلك عدم قيام الجهاز بعملية تقييم الأداء أثناء مراجعته.

وفي الكويت فقد هدفت دراسة (الدوسري، 2010) إلى تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، وقد خلصت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لكل من الدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة والتشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة والأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مدققوا الديوان والكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة وكذلك للدورات التدريبية للمدققين في مجال الرقابة على أداء المؤسسات المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت. أما دراسة (المطيري، 2012) فقد بحثت مدى فاعلية إجراءات الرقابة المالية على الإنفاق الحكومي التي يطبقها ديوان المحاسبة الكويتي من وجهة نظر الجهات الخاضعة للرقابة. وتوصلت الدراسة إلى أن الإجراءات التي يقوم بها ديوان المحاسبة على الإنفاق الحكومي تتصف بالفاعلية، كما أن إجراءات الرقابة المالية المسبقة واللاحقة وإجراءات الرقابة المحاسبية وإجراءات تقويم الأداء في الرقابة على الإنفاق الحكومي تتصف بالفاعلية كذلك.

وفي فلسطين هدفت دراسة (الداعور وفراونة، 2014) إلى تقييم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: مخالفة بعض مواد قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة مما يضعف الدور الرقابي للديوان في الرقابة على أداء الجهات الخاضعة لرقابته والتي من ضمنها الجامعات، وعدم منح ديوان الرقابة الاستقلال المالي والإداري وأن إدارات الجامعات الفلسطينية لا تحرص على تدعيم استقلالية الديوان عند القيام بالرقابة على أداؤها، كما لاحظت الدراسة اهتمام ديوان الرقابة الفلسطيني بأدوار تتعلق بالرقابة المالية وإعطاء اهتمام أقل للرقابة الإدارية مما ينعكس سلباً على الدور الرقابي على أداء الجامعات، كما أن هناك علاقة إيجابية بين كل من دور ديوان الرقابة المالية والإدارية وفق القانون والمعايير الرقابية المستخدمة من قبل الديوان وبين تطوير الدور الرقابي للديوان في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية.

أما بخصوص الدراسات الأجنبية فقد هدفت دراسة (Anerud, 2004) إلى شرح التفاهم بين المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الإنتروساي" والإتحاد الدولي للمحاسبين لغرض تطوير معايير التدقيق الدولية لما لهذا الجهد العالمي من فوائد عديدة في تطوير معايير وتعليمات التدقيق الدولية، وتوصلت الدراسة إلى أن المشاركات ومناقشة القضايا والتقريب بين جهات النظر المختلفة تؤدي إلى تحسين نوعية المعايير والتعليمات المتعلقة بالرقابة والتدقيق.

وهدف دراسة (Belkaoui, 2004) للتعرف على تأثير جودة المراجعة على 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 تفوقاً في الأداء الحكومي، وأن نوعية سلوك الحياة في هذه البلدان له علاقة بنوعية الأداء الحكومي. وهذا يدل على أهمية وجود المراجعة والمحاسبة في المجتمعات. أما دراسة (Robinson, 2010) فقد هدفت إلى تقييم التغيرات التي حدثت في الرقابة المركزية المالية في القطاع العام الاسترالي للوصول إلى موازنة الأداء خاصة في ظل أساس الاستحقاق لتحقيق الشفافية والمساءلة. وقد توصلت الدراسة إلى أن تغيير نظام الرقابة المركزية بشكل ملحوظ في استراليا مع تغيير قرارات الاعتمادات المالية من قبل البرلمان نتيجة للتغيير إلى موازنة الأداء، وأن الرقابة المالية المركزية انخفضت في مقابل زيادة الرقابة الإدارية.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

- 1- أنها من أوائل الدراسات في مجال رقابة الأداء في ليبيا، إذ أن معظم الدراسات التي أتيت للباحثين الاطلاع عليها أجريت في بيئات مختلفة عن بيئة ليبيا، فمنها من كان في الأردن وسوريا والكويت وفلسطين، ومنها من كان في بيئات أجنبية مثل أستراليا.
- 2- أن هذه الدراسة ركزت على مدى إمكانية تطبيق رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100).
- 3- أنها تناولت متغيرات مختلفة تتعلق بتحديد رقابة الأداء، وإجراءات تخطيط عملية رقابة الأداء، وتنفيذ عملية رقابة الأداء، وإعداد التقرير عن رقابة الأداء، وكل ذلك وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100).
- 4- ستساعد هذه الدراسة ديوان المحاسبة الليبي في تفعيل عملية تقييم أداء المؤسسات الحكومية.

الإطار النظري للدراسة:

2-1 تمهيد:

أصدرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (INTOSAI) معايير الرقابة الدولية International Auditing Standards وهي تسمى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة the International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)، وقد صدرت هذه المعايير سنة 1992 وذلك في المؤتمر السادس عشر المنعقد بدولة الأرجواي، وتم إعادة هيكلتها وصياغتها في المؤتمر السابع عشر للإنتوساي المنعقد في دولة كوريا الجنوبية سنة 2001، وفي المؤتمر الدولي العشرين المنعقد في جنوب أفريقيا سنة 2010، أقرت منظمة الإنتوساي المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا. والمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (ISSAI) هي إطار للإجراءات والممارسات التي يجب إتباعها عند القيام بعملية الرقابة. وهي أيضاً عبارة عن القواعد المنققة عليها لقياس جودة الأداء، وهي بمثابة معايير إرشادية للأجهزة العليا الرقابية الأعضاء بالمنظمة للاسترشاد بها عند وضع معايير وطنية للرقابة الحكومية تلائم بيئة العمل في كل دولة ووفق ظروف أنظمتها (مصلح، 2013).

وحددت المنظمة الدولية (الإنتوساي) مفهوم المعايير الرقابية بأنها هي تلك المعايير التي توفر حد أدنى لتوجيه المراجع ومساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها لتحقيق هدف الرقابة، وتمثل المعايير المقاييس المعتمدة التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج الرقابة.

2-2 أهمية المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا:

يشير (مصلح، 2013) إلى أن المعايير الرقابية الحكومية تكتسب أهمية بالغة في أداء العمل الرقابي، وغياب هذه المعايير من شأنه أن يوجد بعض الصعوبات التي تحول دون تحقيق مستوى عال من الكفاءة والفاعلية لعمل ديوان المحاسبة والعاملين فيه، وتتمثل أهمية المعايير في الآتي:

- 1- تعتبر أداة رئيسة لممارسة العمل الرقابي وتطبيقها من شأنه تحسين كفاءة عمل المراجع وتقوية دور ديوان المحاسبة في المجتمع وتعزيز الثقة في نتائج المراجعة.
- 2- تعتبر مصدراً هاماً لإثراء العمل الرقابي ووضع الأسس العامة لإرساء إجراءات ومهام عمليات التدقيق وتوفير الحد الأدنى من التوجيه للمراجع.
- 3- يمكن الاستناد إليها كمقياس هام يتم على أساسه تقويم جودة نتائج العملية الرقابية من حيث المسار والهدف.
- 4- تحدد المستلزمات التي يقتضي توفرها في المراجع وديوان المحاسبة لممارسة العمل الرقابي بكفاءة وفاعلية، كما أنها توفر الأساس الموضوعي لتقييم موظفي ديوان المحاسبة.
- 5- تحقق وضع مفاهيم مشتركة لعملية المراجعة سواء على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي وبيان أهدافها ونطاقها ومسؤولياتها.
- 6- تهيئ الفرصة للارتقاء بمستوى مهنة المراجعة الحكومية وتقديم خدمات أفضل للجهات العامة التي محل المراجعة من خلال تحديد اختصاصات ومسؤوليات المراجع وديوان المحاسبة.
- 7- تساعد على تحسين جودة نتائج المراجعة 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.
- 10- تنظم العلاقة بين الجهاز الأعلى للرقابة والجهات الأخرى ذات العلاقة كالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية وجهات الخبرة وغيرها.
- 11- تضع أهم المبادئ والقواعد الأساسية لصياغة التقارير الرقابية بما يحقق صدور هذه التقارير بالصورة التي تتحقق بها الأهداف الرقابية وتحظى بالثقة.
- 2-3 المعيار الدولي رقم (ISSAI 3100) إرشادات رقابة الأداء:**

تقر مبادئ الرقابة الأساسية للانتوساي بعدم إمكانية تطبيق كافة معايير الرقابة الدولية على جميع جوانب أعمال الأجهزة العليا للرقابة بسبب اختلاف أساليب وهياكل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ولا تكتسب معايير الرقابة الصادرة من المنظمة الدولية صفة الإلزام في التطبيق ولكنها تمثل خطوطاً عامة للفهم المشترك لتقديم خدمة على مستوى عال من الجودة في رقابة الأداء (ISSAI_1000).

وتؤدي رقابة الأداء بشكل عام عند فحص أداء مؤسسة ما وفق إحدى المنهجيات التالية:

- 1- المنهجية المستندة إلى النتائج، حيث يقيم المراجع ما إذا تحققت الأهداف المحددة سلفاً كما كان مستهدفاً أم لا.
 - 2- المنهجية المستندة إلى المشكلات، حيث يقوم المراجع بفحص أسباب المشكلة ويحلها.
 - 3- المنهجية المستندة إلى النظام، حيث يقوم المراجع بفحص الأداء السليم للنظم الإدارية.
 - 4- المنهجية التي تجمع بين كل المنهجيات السابقة جميعاً.
- ويمكن لرقابة الأداء أن تتبنى إحدى المنظورين التاليين:

1- المنظور الذي يبدأ من الأعلى إلى الأسفل، حيث يركز فيه المراجع على شروط ونوايا وأهداف وتوقعات السلطة التشريعية والهيئة التنفيذية أو التنظيمية والتحقق من أن الثغرات التي يمكن أن توجد في القوانين والتشريعات ليس لها تأثير على الغايات التي تحققت.

2- المنظور الذي يبدأ من الأسفل إلى الأعلى، ويركز فيه المراجع على آثار النشاط على الجهة الخاضعة للرقابة وعلى المجتمع.

وتسعى رقابة الأداء بشكل رئيس لفحص اقتصاد وكفاءة وفعالية الجهة الخاضعة للرقابة عند أدائها لمهامها وأنشطتها، والتحقق كذلك من مدى التزامها بالتشريعات والأنظمة المعمول بها. كما يجب الأخذ في الاعتبار أثر الإطار التنظيمي أو المؤسسي على أداء الجهة الخاضعة للرقابة (ISSAI 4000). ولأن رقابة الأداء تعالج كافة أوجه نشاط القطاع العام فإنه ليس من الممكن اقتراح معايير رقابة مشتركة ومفصلة تراعي كافة الحالات، لذلك على المراجع تطبيق حكمه المهني الخاص.

وفي هذا المعيار عرفت رقابة الأداء على أنها: فحص مستقل وموضوعي لأعمال الحكومة أو أنظمتها أو برامجها أو مؤسساتها والتي تتعلق بالاقتصاد والكفاءة والفاعلية أو غيرها بهدف التطوير. أما عمل رقابة الأداء فهو جزء محدد ومنفصل من أعمال الرقابة ينتج عنه عادة بيان أو تقرير، ويجب أن يكون له أهداف محددة واضحة وأن يكون خاصاً بنشاط أو مجموعة محددة وواضحة من الأنشطة أو السننم أو البرامج أو الهيئات والتي تعرف بالجهات الخاضعة للرقابة. ومن أهم إجراءات رقابة الأداء ما يلي:

أولاً: أهداف رقابة الأداء:

تبدأ أهداف رقابة الأداء بالتحقق من أن اقتصاد الأنشطة يتوافق مع المبادئ والممارسات الإدارية السليمة وسياسات الإدارة للجهة محل الرقابة. والتأكد من كفاءة

استخدام الموارد البشرية والمالية وكفاءة نظم المعلومات والتأكد من وجود مقاييس للأداء ووجود إجراءات رقابة داخلية وإجراءات معينة تتبعها الجهة الخاضعة للرقابة لمعالجة جوانب القصور. وكذلك التأكد من فعالية الأداء في تحقيق أهداف الجهة الخاضعة للرقابة والأثر الفعلي للأنشطة التي تمارسها مقارنة بالأثر المطلوب. ومن المهم التعبير عن أهداف رقابة الأداء التي سوف يقوم بها مراجع الديوان في شكل سؤال عام محدد، يتبعه عدد من الأسئلة الفرعية التي سوف تجيب عليها عملية الرقابة والتي سوف يستنتج منها الإجابة على السؤال الرئيس.

كما يمكن لمراجع الديوان القيام بمراجعة استباقية عند قيامه بمراجعة رقابة الأداء واستخلاص نتائج أو توصيات كلما كان ذلك مناسباً. ولمراجع الديوان تضمين جوانب الرقابة المالية ورقابة الالتزام وكذلك رقابة المسؤولية البيئية لغرض التنمية المستدامة (ISSAI 4000).

كذلك من أهداف رقابة الأداء أخذ وجهة نظر المواطن بأداء الجهات الخاضعة للرقابة كلما كان ذلك مناسباً. كما يجب على مراجع الديوان أن يختار موضوع الرقابة بحيث يكون موضوع مهم وقابل للرقابة ويعكس تكليف إدارة الديوان. وأن تقود عملية الرقابة إلى فوائد مهمة لجميع الأطراف مالياً وإدارياً. وأن يحدد موضوع رقابة الأداء بناءً على تقييم شامل للمشاكل والمخاطر والأهمية الاجتماعية أو السياسية. وأن يراعي مراجع الديوان وضع أولويات عند وضع برنامج رقابة الأداء لتحقيق أكبر قدر من الفائدة مقارنة بما يتوفر من قدرات رقابية والاستعانة بعملية التخطيط الاستراتيجي ووجود برنامج سنوي للرقابة.

ثانياً: التخطيط لعملية الرقابة:

يخطط مراجع الديوان لعملية رقابة الأداء بطريقة تضمن أن تكون ذات جودة عالية وإن تتم بطريقة اقتصادية وبكفاءة وفاعلية وفي الوقت المناسب. مع ضرورة إلمام المراجع عند التخطيط لعملية رقابة الأداء بالمعرفة والمعلومات الأساسية اللازمة لفهم طبيعة الجهة الخاضعة للرقابة حتى يتمكن من تقييم المشاكل والمخاطر ومصادر الأدلة وقابلية إجراء الرقابة وأهمية المجال الذي سيتم مراجعته. ويحدد مراجع الديوان أهداف الرقابة وأسئلتها وافترضاياتها ومعاييرها ونطاقها ومدتها ومنهجيتها والتقنيات التي سوف تستخدم لجمع الأدلة وإجراء تحليلات الرقابة. وعلى مراجع الديوان أن يضع خطة عمل تشمل الاحتياجات من الموظفين المتمتعين بالكفاءة والاستقلالية والاحتياجات البشرية الأخرى ومدى الحاجة للخبرة الخارجية في عمليات المراجعة المختلفة. كما يجب تقدير قيمة التكاليف اللازمة لعملية رقابة الأداء وتحديد المدة الزمنية لها، وتحديد نقاط التحكم الرئيسية بها. وعلاوة على ما تقدم فإن وجود معايير لرقابة الأداء سواء كانت معايير كمية أو نوعية سوف تساهم في تركيز عملية الرقابة وتقدم أساساً لوضع نتائج الرقابة بشرط أن تكون موثوقة وموضوعية ومفيدة وكاملة ومحددة المصدر. ويجب أن يشمل نطاق رقابة الأداء المدى الكلي لعملية الرقابة ووقتها وطبيعتها، وإذا ما كان للقوانين والتشريعات شروط معينة تلتزم بها الجهة الخاضعة للرقابة.

ومن أهم عوامل نجاح عملية التخطيط لرقابة الأداء هو إجراء تقييم الموثوقية لنظم الرقابة الداخلية للجهات الخاضعة للرقابة، ويجب أن تشمل خطة الرقابة وسائل جمع أدلة الإثبات الكافية والمناسبة للاستنتاج أو الإجابة على أسئلة الرقابة أو تأكيد الافتراضات. والتي تتطلب تحديد طرق جمع البيانات مثل: المسوحات والاستبانات

والمقابلات ومجموعات التركيز والملاحظات وتحليل الوثائق واختبار المعاملات وتحليل البيانات الاقتصادية والمالية وبيانات الأداء، والقيام باختيار العينات بعناية تامة، مما يلزم القيام بجهود بحثية معينة بهدف بناء المعرفة والاختيار بين مختلف تصاميم الرقابة المتاحة.

ونظراً لتعدد منهجيات الرقابة وتنوعها في الكفاءة والفاعلية ولوجود أسباب قد تمنع مراجع الديوان من اختيار أفضل الممارسات الرقابية فعليه تطبيق المرونة الواقعية عند اختيار المنهجيات، وكقاعدة عامة من المستحسن وجود المرونة والواقعية عند اختيار المنهجيات. ولهذا السبب يجب ألا يتم توحيد إجراءات رقابة الأداء في كافة شروطها لأن الإفراط في الالتزام قد يعيق المرونة والحكم المهني والمستويات العالية من المهارات التحليلية اللازمة في رقابة الأداء. وأخيراً على مراجع الديوان أن يبلغ الجهة الخاضعة للرقابة بالجوانب الرئيسية لعملية الرقابة بما في ذلك أهداف الرقابة وأسئلتها وذلك قبل البدء بجمع البيانات أو عند الانتهاء من تخطيط عملية الرقابة.

ثالثاً: تنفيذ عملية رقابة الأداء:

يجري مراجع الديوان عملية رقابة الأداء بناءً على الخطة الرقابية الموضوعة مسبقاً، بحيث تتم بعناية وموضوعية وتحت إشراف مناسب، ويسعى للحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة لتلبية أهداف الرقابة والإجابة على أسئلتها، حيث تتحدد طبيعة هذه الأدلة بناءً على موضوع رقابة الأداء وأهدافها وأسئلتها. وتتطلب رقابة الأداء تفسيراً وحكماً هاماً لوضع الاستنتاجات عند تحليل أسئلة الرقابة، وذلك لأن من أدلة الرقابة المتحصل عليها هي في طبيعتها مقنعة أكثر منها قاطعة (صواب أو خطأ). وتصنف الأدلة إلى أدلة مادية أو أدلة وثائقية أو أدلة إفادية أو أدلة تحليلية، لذا يشترط أن تكون الأدلة التي يجب الحصول عليها قابلة للشرح والتفسير

من حيث كفايتها وصحتها وموثوقيتها ومنطقيتها. كما يجب أن تكون الأدلة معقولة ومختصة وذات صلة بالموضوع الرقابي من أجل دعم حكم المراجع واستنتاجاته فيما يتعلق بأسئلة الرقابة، كما يجب أن تكون كافة نتائج الرقابة واستنتاجاتها مدعومة بأدلة الرقابة.

على المراجع الذي يقوم بتنفيذ عملية رقابة الأداء أن يتمتع بسرعة البديهة والمرونة والتنظيم في بحثهم عن أدلة الإثبات الكافية، كما يجب أن يكون متقبلاً لوجهات النظر والحجج البديلة والسعي للحصول على البيانات من مختلف المصادر وأصحاب المصلحة. كما يجب أن يكون مراجع الديوان عملي في جهده لجمع البيانات وتفسيرها وتحليلها، كما عليه الحصول على البيانات من مصادرها الأساسية وكذلك من مصادرها الثانوية لكونها مصدراً مهماً للمعلومات في رقابة الأداء، والإشارة في التقرير عن مصدر البيانات ونوعيتها خاصة إذا كانت تحتوي على تقديرات. ويتم تحليل البيانات بعد تجميعها من مختلف المصادر ومقارنتها ببعضها البعض وفق منهجية علمية وبغاية تامة لتفسير البيانات والحجج التي تم تجميعها، مع توثيق جميع الأمور المهمة الداعمة لرأي المراجع المهني في نتائج الرقابة واستنتاجاته التي ستذكر في تقرير الرقابة.

يعد مراجع الديوان توثيق رقابي يحتوي على إجراءات الإعداد التي قام بها ومحتويات عملية الرقابة والنتائج التي توصل إليها بطريقة مفهومة بحيث يكون هذا التوثيق كاملاً ومفصلاً مما يتيح لأي مراجع آخر التوصل لنفس الاستنتاجات إذا ما استخدم هذا التوثيق، كما يعني ذلك تنظيم عملية رقابة الأداء بشكل يخدم الإدارة الجيدة للمشروع. ويجب أن يسعى مراجع الديوان للحفاظ على علاقات مهنية جيدة مع كافة أصحاب المصلحة في الجهة الخاضعة للرقابة لأن ذلك يجعل نتائج رقابة الأداء

تكون ذات كفاءة وفاعلية، مع الحفاظ على نوع السرية التي تسمح باستمرار الحصول على المعلومات من جميع الأطراف، وأن تجرى النقاشات في جو من الاحترام المتبادل وفهم دور ومسؤوليات كافة أصحاب المصلحة. وعلى المراجع أن يحافظ على سرية المعلومات المتحصل عليها من الجهة الخاضعة للرقابة وعدم تبليغ أي طرف سواء كتابياً أو شفويّاً عن أية معلومات، إلا إذا كان الطلب من قبل ديوان المحاسبة أو بطلب قانوني. كما يجوز لمراجع الديوان تبادل المعلومات مع المراجعين الداخليين بالجهة الخاضعة للرقابة المعلومات المتعلقة بأوجه القصور لمعالجتها، ويمكن له إبلاغ السلطات المختصة عن أي مخالفات مالية.

رابعاً: متطلبات إعداد التقرير:

يعد التقرير المتعلق برقابة الأداء عن اقتصاد وكفاءة استخدام الموارد وفعالية تحقيق الأهداف، وهذه التقارير تختلف في نطاقها وطبيعتها. وفي أي تقرير عن عملية رقابة ينبغي إبلاغ مستخدمي التقرير عن أي قيود على عملية الرقابة التي تمت، سواء كانت قيود على الحصول على المعلومات أو عند إعداد التقرير. ويجب أن يكشف التقرير عن المعايير التي تم اتباعها ومعايير الرقابة التي تم تطبيقها أثناء القيام برقابة الأداء. ويقدم تقرير رقابة الأداء رأي حول مدى تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة لجوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية دون أن يكون مشابهاً للتقرير الصادر عن عدالة القوائم المالية. ويجب أن يتضمن التقرير معلومات تتعلق بأهداف المراجعة وأسئلتها ونطاقها ومعاييرها ومنهجيتها ومصادر بياناتها وأية قيود على البيانات المستخدمة ونتائج الرقابة.

يقوم مراجع الديوان باستخلاص نتائج الرقابة من خلال تحليل أسئلة الرقابة أو شرح سبب عدم القدرة على استخلاص النتائج، وتعرض نتائج الرقابة بحيث

تضمن الانسجام بين أهداف الرقابة وأسئلتها ونتائجها واستنتاجاتها، كما يجب تضمين التقرير التوصيات اللازمة. ومن مواصفات التقرير الجيد أن يعد في الوقت المناسب وأن يكون كاملاً ودقيقاً وموضوعياً ومقنعاً وبناءً، وأن يكون موجزاً غير مخل. سهل القراءة ومكتوب بشكل جيد وبلغة واحدة، وأن يساهم في تقديم معرفة أفضل وأن يسلط الضوء على التحسينات المطلوبة. ويجب أن تبنى نتائج الرقابة واستنتاجاتها على الأدلة وأن يأخذ التقرير في الاعتبار كل وجهات النظر ذات الصلة وأن يكون متوازناً ومنصفاً.

تقدم توصيات التقرير إن وجدت بأسلوب منطقي وعقلاني وقائم على المعرفة وأن تبنى في الأساس على نتائج الرقابة المختصة وذات الصلة. وأن تكون التوصيات عملية وتضيف قيمة وتعالج أهداف الرقابة وأسئلتها وأن تقدم هذه التوصيات إلى الجهة ذات المسؤولية لتقوم بتنفيذ هذه التوصيات. وعلى مراجع الديوان أن يشير في التقرير إلى حالات عدم الالتزام أو التلاعب إذا كانت تتعلق بأسئلة الرقابة أو إبلاغ الجهة الخاضعة للرقابة إذا كانت هذه الحالات لا تتعلق بأسئلة الرقابة، ويفضل أن يتم التبليغ كتابياً للمستوى المناسب.

ينشر تقرير رقابة الأداء على نطاق واسع لدعم مصداقية أعمال الرقابة مع مراعاة تكاليف النشر، وتقدم التقارير إلى الجهة الخاضعة للرقابة وكذلك الجهات التنفيذية والسلطات التشريعية، وكذلك اطلاع الرأي العام وجميع أصحاب المصلحة كلما كان ذلك ممكناً، أخيراً فإن متابعة تقرير الرقابة يعد جزءاً هاماً من عملية الرقابة لأنها أداة مهمة تستخدم لتقوية أثر الرقابة وتطوير أعمال الرقابة في المستقبل.

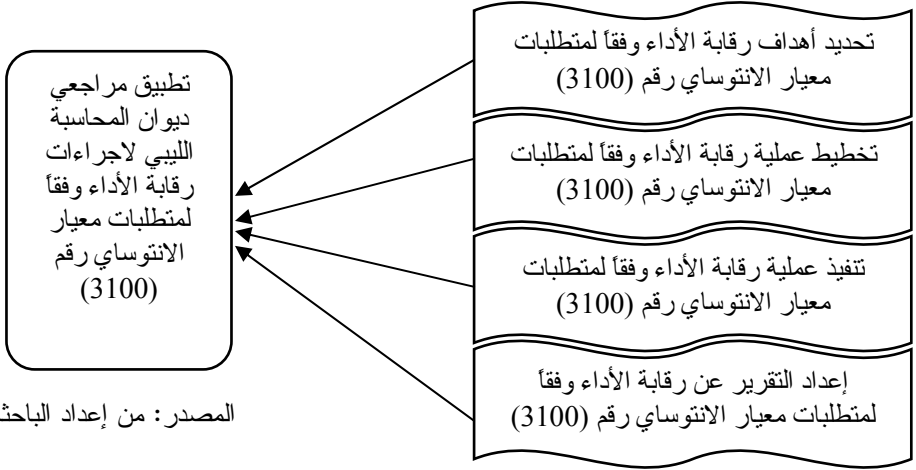
الإطار العملي للدراسة:

3-1 منهجية الدراسة:

تسعى الدراسة للتعرف على وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا حول مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (INTOSAI) رقم (3100) وذلك عند قيامهم بمراجعة الجهات العامة المكلفين بمراجعة أعمالها ونتائجها المالية، حيث تأتي هذه الدراسة في ظل استحداث تعديلات جديدة بديوان المحاسبة الليبي من خلال استحداث إدارة خاصة برقابة الأداء والسعي إلى تطبيق المعايير الدولية الصادرة من منظمة الإنتوساي والذي يعتبر ديوان المحاسبة الليبي (جهاز الرقابة والمحاسبة) عضواً في هذه المنظمة. وقد استخدم الباحثان وسط حسابي فرضي (3) وبما نسبته 60% للدرجة التي يقبل بها الباحثان كون الإجراء توجد إمكانية لتطبيقه من عدمه، واستخدم المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة لكونه المنهج المناسب لدراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية، كما تم استخدام العديد من المصادر الأولية والثانوية، وتتكون المصادر الثانوية من الكتب والأبحاث والرسائل العلمية والقوانين وغيرها. وفيما يتعلق بالمصادر الأولية فقد تم إعداد وتصميم استبانة لغرض الدراسة، وتم توزيعها على عينة من مراجعي ديوان المحاسبة العاملين في الإدارة العامة. وقد تم التعرف على وجهة نظر هذه الفئة من خلال توزيع الاستبانات والقيام بإجراء التحليل الإحصائي للبيانات والحصول على النتائج ومناقشتها. ويوضح الشكل التالي نموذج الدراسة:

المتغير التابع

المتغيرات المستقلة



المصدر: من إعداد الباحثان

3-2 فرضيات الدراسة

تمت صياغة الفرضيات لغرض استقصاء اتجاهات مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وآرائهم بشأن إمكانية تطبيقهم إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمعيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) أثناء قيامهم بمهام المراجعة. وذلك على النحو التالي:

الفرضية الرئيسية:

H0: توجد إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة للرقابة.

ولغرض التحقق من الفرضية الرئيسية تم وضع أربع فرضيات فرعية على

النحو الآتي:

- الفرضية الفرعية الأولى:

H01: توجد إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات لمعيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة للرقابة.

- الفرضية الفرعية الثانية:

H02: توجد إمكانية لتحديد أهداف رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات لمعيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة للرقابة.

- الفرضية الفرعية الثالثة:

H03: توجد إمكانية لتطبيق إجراءات التخطيط لعملية رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات لمعيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة للرقابة.

- الفرضية الفرعية الرابعة:

H04: توجد إمكانية لتطبيق إجراءات تنفيذ عملية رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات لمعيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة للرقابة.

3-3 مجتمع وعينة الدراسة:

سعت الدراسة لاستقراء وجمع آراء ووجهات نظر المراجعين المشتغلين بديوان المحاسبة الليبي من خلال استبانة أعدت لقياس مدى إمكانية تطبيق أهداف رقابة الأداء وكذلك التخطيط والتنفيذ لعملية رقابة الأداء وأخيراً تطبيق متطلبات إعداد التقرير وفقاً لما ورد بمعيار منظمة الإنتوساي رقم (3100). حيث وزعت 60

استبانة على عينة الدراسة (مراجعي ديوان المحاسبة بالإدارة العامة) المسترجع منها (52) استبانة. بنسبة استرجاع للاستبانة قدرها 86% تقريباً.

3-4 قياس متغيرات الدراسة:

- المتغير التابع: ويقاس مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معايير منظمة الإنتوساي، وذلك من خلال قياس المتغيرات المستقلة جميعاً.

- المتغيرات المستقلة وتتمثل في:

• المتغير المستقل الأول: يمثل العوامل التي تبين مدى إمكانية قيام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بتحديد أهداف رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) أثناء قيامهم بمهام المراجعة. ويقاس هذا المتغير من خلال فقرات الإستبانة من 1 إلى 8.

• المتغير المستقل الثاني: يمثل العوامل التي تبين مدى إمكانية تطبيق إجراءات تخطيط عملية رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) أثناء قيامهم بمهام المراجعة. ويقاس هذا المتغير من خلال فقرات الإستبانة من 9 إلى 21.

• المتغير المستقل الثالث: يمثل العوامل التي تبين مدى إمكانية تطبيق إجراءات تنفيذ عملية رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) أثناء قيامهم بمهام المراجعة. ويقاس هذا المتغير من خلال فقرات الإستبانة من 22 إلى 31.

• المتغير المستقل الرابع: يمثل العوامل التي تبين مدى إمكانية تطبيق إجراءات إعداد التقرير عن رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار

منظمة الإنتوساي رقم (3100) أثناء قيامهم بمهام المراجعة. ويقاس هذا المتغير من خلال فقرات الإستبانة من 32 إلى 41.

3-5 مقياس الدراسة:

تم اعتماد مقياس لكرت (Likert) الخماسي الأبعاد بدرجات: (غير موافق بشدة، غير موافق، موافق نسبياً، موافق، موافق بشدة) وقد أعطيت لها الأوزان الآتية على التوالي (1، 2، 3، 4، 5).

مقياس لكرت (Likert) الخماسي الأبعاد

المقياس	القيمة الترتيبية	الدرجة المعيارية	النسبة	التقييم
لكريت الخماسي	1	من 1 إلى أقل من 1.80	20% - 36%	ضعيف
	2	1.80 إلى أقل من 2.60	36% - 52%	متوسط
	3	2.60 إلى أقل من 3.4	52% - 68%	جيد
	4	3.4 إلى أقل من 4.20	68% - 84%	جيد جداً
	5	4.20 فأكثر	84% فأكثر	ممتاز

3-6 ثبات أداة الدراسة:

لغرض التحقق من ثبات أداة الدراسة تم استخدام معامل كرونباخ ألفا للاتساق الداخلي كالاتي:

نتائج معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) للتحقق من ثبات مجالات الدراسة

المجال	عدد الفقرات	معامل كرونباخ ألفا
تحديد أهداف رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معايير الإنتوساي	8	73.3%
تخطيط عملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معايير الإنتوساي	13	87.1%
تنفيذ عملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معايير الإنتوساي	10	83.9%
إعداد التقرير عن رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معايير الإنتوساي	10	68.7%
المتوسط الإحصائي للمتغيرات مجتمعة	41	91.8%

باستعراض قيم معامل كرونباخ ألفا نجد أنها تجاوزت (91%)، وبذلك فهي تشير إلى قيم ثبات واتساق داخلي بدرجة عالية بين أفراد عينة الدراسة فيما بينها،

وهو ما يدل على أن العينة المختارة هي من المجتمع المراد قياسه، وبالتالي الاستنتاج بأنها مناسبة لتحقيق أغراض الدراسة.

3-7 اختبار الفرضيات وعرض النتائج:

تمت إجراءات التحليل الإحصائي لاستخراج النتائج واختبار فرضيات الدراسة على مرحلتين: المرحلة الأولى تناولت الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة من حيث استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، أما المرحلة الثانية فتناولت اختبار فرضيات الدراسة عن طريق استخدام اختبار T-test المزدوج.

3-7-1 عرض نتائج الإحصاء الوصفي:

أولاً: توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية:

أ- توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لنوع الجنس:

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
الجنس	ذكور	50	96.2%
	إناث	2	3.8%
المجموع		52	100%

تشير التكرارات والنسب المئوية فيما يتعلق بمتغير الجنس بأن الذكور يمثلون الأغلبية في عينة الدراسة، حيث بلغ عددهم 50 مستجوباً، بنسبة أكثر من 96.2%. أما الإناث فقد بلغ عددهم اثنتين فقط بنسبة 3.8% من أفراد عينة الدراسة. وقد يرجع السبب حسب اعتقاد الباحثين أن هذه المهنة تتطلب حنكة وخبرة عملية وتطبيق وممارسة على أرض الواقع لإثبات الحقائق، وهذا العمل الميداني الصعب قد لا يناسب الإناث كثيراً.

ب- توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للعمر:

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
العمر	أقل من 30 سنة	1	1.9%
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	16	30.8%
	40 سنة فما فوق	35	67.3%
	المجموع	52	100%

تشير قيم التكرارات والنسب المئوية لمتغير العمر أن أكثر من 67% من أفراد عينة الدراسة تراوحت أعمارهم من 40 سنة فما فوق، وجاءت هذه الفئة في المرتبة الأولى، بينما جاءت الفئة العمرية من 30 إلى أقل من 40 سنة في المرتبة الثانية بنسبة 30.8%، أما الفئة العمرية الأقل من 30 سنة فقد جاءت في المرتبة الأخيرة بنسبة بسيطة جداً وهي 1.9%. وهذا قد يفيد أهداف الدراسة في كون أن أغلبية المستجوبين من الذين لديهم دراية كافية للإجابة على الأسئلة المطروحة بحكم كبر السن.

ج- توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل:

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
المؤهل العلمي	دبلوم	5	9.6%
	بكالوريوس	36	69.2%
	ماجستير	4	7.7%
	دكتوراه	1	1.9%
	غير ذلك	6	11.5%
	المجموع	52	100%

تشير قيم التكرارات والنسب المئوية بالنسبة للمؤهل العلمي أن نسبة 69.2% من أفراد عينة الدراسة هم من المتحصّلين على درجة البكالوريوس ويمثلون الأغلبية، وفي المرتبة الثانية يأتي حملة التخصصات الأخرى بنسبة 11.5% من أفراد عينة الدراسة، أما حملة الدبلوم فنسبتهم 10% تقريباً ويأتون في المرتبة الثالثة، وفي

المرتبة الرابعة يأتي حملة الماجستير بنسبة 8% تقريباً، ولا يمثل حملة الدكتوراه إلا نسبة بسيطة جداً وتأتي في المرتبة الأخيرة للمؤهلات في العينة.

ويعتبر الباحثان أن نسبة حملة المؤهلات الجامعية فما فوق والذي يمثل 78.9% من عينة الدراسة مناسب وملائم لتمتع أفراد العينة بالمعلومات اللازمة التي تخدم أهداف الدراسة.

د- توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لنوع التخصص:

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
التخصص	محاسبة	44	84.6%
	إدارة أعمال	5	9.6%
	علوم مالية ومصرفية	1	1.9%
	غير ذلك	2	3.8%
المجموع		52	100%

تشير قيم التكرارات والنسب المئوية بالنسبة لمتغير التخصص أن 85% تقريباً من أفراد عينة الدراسة هم من المتخصصين في مجال المحاسبة وهو المجال الحيوي لهذه المهنة (الرقابة والمتابعة) وهذا ما يعزز نتائج هذه الدراسة ويقويها مع أن مجالات التخصص الأخرى مثل الإدارة والمصارف والهندسة والقانون وغيرها.. هي أيضاً تخصصات مطلوبة وتعزز النتائج.

هـ- توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	1	1.9%
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	5	9.6%
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	18	34.6%
	من 15 إلى أقل من 20 سنة	14	26.9%
	20 سنة فأكثر	14	26.9%
المجموع		52	100%

تشير قيم التكرارات والنسب المئوية بالنسبة لمتغير سنوات الخبرة أن الفئة التي خبرتها من 10 إلى أقل من 15 سنة هي الفئة الأكبر، ويأتي في المرتبة الثانية الفئة التي خبرتها من 15 سنة فأكثر بنسبة 54% تقريباً من أفراد عينة الدراسة. بينما الفئة التي خبرتها أقل من 10 سنوات والتي نسبتها 11% تقريباً تأتي في المرتبة الأخيرة. ونلاحظ من ذلك أن معظم أفراد عينة الدراسة وذلك بما يعادل 89% خبرتهم تزيد على 10 سنوات فأكثر وهذا ما تم ملاحظته في الفئة العمرية لإفراد عينة الدراسة حيث أن 67% من أفراد عينة الدراسة تزيد أعمارهم عن 40 سنة. وهذا ما يعزز ويقوي نتائج الدراسة لأن معظم أفراد عينة الدراسة من ذوي الخبرات العالية.

ثانياً: التحليل الوصفي لكل متغير من متغيرات الدراسة:

استخدمت المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، لكل فقرة من فقرات كل متغير من متغيرات الدراسة، والجداول التالية توضح النتائج كالأتي:

أ- الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات تحديد أهداف رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100):

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	معامل التشتت	الترتيب
1	أن اقتصاد الأنشطة للجهة الخاضعة للرقابة موافقاً للمبادئ والممارسات الإدارية السليمة وسياسات الإدارة	3.29	66.76%	0.80	24%	6
2	أن موارد الجهة الخاضعة للرقابة والمتعلقة بالموارد البشرية والمالية والمعلوماتية تستخدم بكفاءة	3.04	60.77%	1.01	33%	7
3	أن أداء أهداف الجهة الخاضعة للرقابة تتحقق بفاعلية من خلال مقارنة الأثر الفعلي للأنشطة بالأثر المطلوب.	3.37	67.31%	0.97	28%	4

الترتيب	معامل التشتت	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	الفقرة	الرقم
5	%28	0.94	%66.15	3.31	يقوم مراجعي ديوان المحاسبة بوضع رقابة استباقية على الجهة الخاضعة للرقابة حيثما تكون مناسبة.	4
8	%33	0.87	%52.31	2.62	يقوم مراجعي ديوان المحاسبة بأخذ وجهة نظر المواطن المتعلقة بأداء الجهة الخاضعة للرقابة حينما يكون ذلك مناسباً.	5
3	%22	0.80	%71.54	3.58	يتم اختيار مواضيع الرقابة على أنها مهمة وقابلة للرقابة وتعكس التكاليف من المستويات العليا.	6
2	%27	1.00	%74.23	3.71	يتم اختيار مواضيع الرقابة ليس فقط للأهمية المالية لها بل بناءً على تقييم للمشاكل أو المخاطر وأهميتها، إضافة إلى الأهمية الاجتماعية والسياسية.	7
1	%23	0.91	%79.23	3.96	يقوم مراجعي ديوان المحاسبة بوضع برنامج رقابة سنوي للجهة الخاضعة للرقابة يأخذ في الاعتبار جميع الأولويات وتستخدم فيه الأدوات المفيدة والمناسبة.	8
	%16	0.54	%67.16	3.36	المجموع	

تبين قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات مجال تحديد أهداف رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) أن الفقرة الثامنة والتي تشير إلى أنه "يقوم مراجعي ديوان المحاسبة بوضع برنامج رقابة سنوي للجهة الخاضعة للرقابة يأخذ في الاعتبار جميع الأولويات وتستخدم فيه الأدوات المفيدة والمناسبة" قد احتلت الترتيب الأول بوسط حسابي بلغ (3.96) وانحراف معياري قدره (0.91) وهذا الوسط يمثل نسبة مئوية قدرها (79%) تقريباً. بينما كانت الفقرة الخامسة والتي تنص على أنه "يقوم مراجعي ديوان المحاسبة بأخذ وجهة نظر

المواطن المتعلقة بأداء الجهة الخاضعة للرقابة حينما يكون ذلك مناسباً أدنى الفقرات، إذ تحققت بوسط حسابي قدره (2.62)، وانحراف معياري (0.87)، وبنسبة مئوية (52%) تقريباً، والوسط الحسابي لمجال تحديد أهداف رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) بلغ (3.36)، والانحراف المعياري له (0.54) ويمثل ما نسبته (67%) تقريباً. ويعني ذلك أن تحديد أهداف رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي عند قيامهم بمهام الرقابة يمثل 67.16% من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، وقد كانت أهم الفقرات المتعلقة بتحديد أهداف رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات هذا المعيار هي القيام بوضع برنامج رقابة استباقية للجهة الخاضعة للرقابة، وأن اختيار مواضيع الرقابة يتم ليس فقط للأهمية المالية لها بل بناءً على تقييم للمشاكل أو المخاطر وكذلك الأهمية الاجتماعية والسياسية، كما أن اختيار مواضيع الرقابة يتم حسب أهميتها ولأنها تعكس التكاليفات من المستويات العليا، وأن أداء أهداف الجهة الخاضعة للرقابة تتحقق بفاعلية من خلال مقارنة الأثر الفعلي للأنشطة بالأثر المطلوب.

ب- الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات تخطيط عملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100)

الترتيب	معامل التشتت	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	الفقرة	الرقم
6	19%	0.67	71.54%	3.58	لدى مراجعي الديوان الإمام التام بالمعلومات الأساسية اللازمة لطبيعة الجهة الخاضعة للرقابة بما يسمح بتقييم المشاكل والمخاطر والمصادر المحتملة للأدلة وإمكانية إتمام الرقابة وأهمية المجال الذي سيتم مراجعته.	9

الترتيب	معامل التثشتت	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	الفقرة	الرقم
5	%24	0.89	%72.69	3.63	يحدد مراجعي الديوان أهداف الرقابة وأسئلتها وافتراضاتها ومعاييرها ونطاقها والفترة التي ستغطيها والتقنيات التي ستستخدم في جمع الأدلة وإجراء تحليلات الرقابة.	10
11	%33	1.06	%65.00	3.25	يضع مراجعي الديوان خطة للأنشطة العامة والتي تتضمن الاحتياجات من الموظفين الأكفاء وما يتمتعون به من الاستقلالية والخبرة اللازمة للرقابة.	11
12	%31	1.00	%64.23	3.21	يقوم مراجعي الديوان بتحديد التكاليف المقدرة للرقابة والأطر الزمنية ونقاط التحكم الرئيسية لعملية الرقابة.	12
8	%28	0.96	%69.62	3.48	لدى الديوان معايير رقابية مناسبة لرقابة الأداء تساهم في تركيز مهمة الرقابة وتقدم أساسا لوضع نتائج الرقابة، وسواء كانت كمية أو نوعية على أن تكون موثوقة وموضوعية ومفيدة وكاملة ومحددة المصدر.	13
2	%23	0.88	%77.69	3.88	يحدد مراجعي الديوان نطاق الرقابة بوضوح من حيث نوع الرقابة المراد إجرائها ووقتها وطبيعتها، وبما يتمشى مع أي تشريعات وقوانين تلتزم بها الجهة الخاضعة للرقابة.	14
1	%23	0.89	%78.07	3.90	يقوم مراجعي الديوان بتقييم موثوقية أنظمة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة والتي تضبط سير أعمالها، وهذا التقييم يتم على أساس أهداف الرقابة المطلوبة.	15
4	%23	0.86	%75.00	3.75	يقوم مراجعي الديوان عند وضع إجراءات الرقابة بتحديد الوسائل التي سوف تستخدم لجمع أدلة الرقابة الكافية والمناسبة، التي	16

الترتيب	معامل التثشتت	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	الفقرة	الرقم
					تستخدم في الاستنتاج والإجابة على أسئلة الرقابة أو تأكيد الافتراضات.	
3	%23	0.85	%75.38	3.77	يقوم مراجعي الديوان باختبار طرق جمع البيانات وتقنيات أخذ العينات بعناية.	17
9	%27	0.90	%66.92	3.35	يقوم مراجعي الديوان ضمن عملية التخطيط بجهود بحثية معينة بهدف بناء المعرفة واختيار مختلف تصاميم الرقابة، والتحقق من وجود المعلومات اللازمة لاختيار أنسب منهجية للرقابة.	18
10	%33	1.10	%66.54	3.33	يقوم مراجعي الديوان بالاستفادة من مختلف وسائل جمع المعلومات والتحليل مثل المسوحات والاستبانات والمقابلات ومجموعات التركيز، والملاحظات وتحليل الوثائق واختبار المعاملات وتحليل البيانات الاقتصادية والمالية وبيانات الأداء.	19
7	%26	0.90	%70.00	3.50	يراعي مراجعي الديوان المرونة الواقعية عند اختيار المنهجيات بحيث لا يتم توحيد إجراءات رقابة الأداء في كافة شروطها، إن الافراط في الالتزام قد يعيق المرونة والحكم المهني ومستويات المهارات التحليلية العالية في رقابة الأداء.	20
13	%35	0.99	%56.15	2.81	يقوم مراجعي الديوان بإبلاغ الجهات الخاضعة للرقابة عن الجوانب الرئيسية للرقابة كأهداف الرقابة وأسئلتها ومعاييرها ونطاقها، وذلك قبل مرحلة جمع البيانات أو بعد الإنتهاء من تخطيط عملية الرقابة.	21
	%16	0.58	%70.00	3.50	المجموع	

تبين قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات مجال تخطيط عملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) أن الفقرة الخامسة عشر والتي تشير إلى أنه "يقوم مراجعي الديوان بتقييم موثوقية أنظمة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة والتي تضبط سير أعمالها، وهذا التقييم يتم على أساس أهداف الرقابة المطلوبة" قد احتلت الترتيب الأول بوسط حسابي بلغ (3.90) وانحراف معياري قدره (0.89) وهذا الوسط يمثل نسبة مئوية قدرها (78%) تقريباً. بينما كانت الفقرة الواحدة والعشرين والتي تنص على أنه "يقوم مراجعي الديوان بإبلاغ الجهات الخاضعة للرقابة عن الجوانب الرئيسية للرقابة كأهداف الرقابة وأسئلتها ومعاييرها ونطاقها، وذلك قبل مرحلة جمع البيانات أو بعد الانتهاء من تخطيط عملية الرقابة" أدنى الفقرات، إذ تحققت بوسط حسابي قدره (2.81)، وانحراف معياري (0.99)، ونسبة مئوية (56%) تقريباً، والوسط الحسابي لمجال تخطيط عملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) بلغ (3.50)، والانحراف المعياري له (0.58) ويمثل ما نسبته (70%). وهذه النسبة تعني أن تخطيط عملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي عند قيامهم بمهام الرقابة يمثل 70% تقريباً من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، وقد كانت أهم الفقرات المتعلقة بتخطيط عملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات هذا المعيار هي أنه يتم تقييم موثوقية أنظمة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة والتي تضبط سير أعمالها، وأنه يتم على أساس أهداف الرقابة المطلوبة. ويتم تحديد نطاق الرقابة بوضوح من حيث نوع الرقابة المراد إجرائها ووقتها وطبيعتها وبما يتماشى مع أي تشريعات وقوانين تلتزم بها الجهة الخاضعة للرقابة، كما يقوم مراجعي الديوان باختيار طرق جمع البيانات وتقنيات أخذ العينات

بعناية. وأن مراجعي الديوان عند وضع إجراءات الرقابة يقومون بتحديد الوسائل التي سوف تستخدم لجمع أدلة الرقابة الكافية والمناسبة والتي تستخدم في الاستنتاج والإجابة على أسئلة الرقابة أو تأكيد الافتراضات. كما يحدد مراجعي الديوان أهداف الرقابة وأسئلتها وافتراضاتها ومعاييرها ونطاقها والفترة التي ستغطيها والتقنيات التي ستستخدم في جمع الأدلة وإجراء تحليلات الرقابة.

ج- الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات تنفيذ عملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنوساي رقم (3100):

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
22	يجري مراجعي الديوان عملية الرقابة بناء على تخطيط الرقابة الذي تم مسبقاً على أن يتم ذلك بعناية وموضوعية وتحت إشراف مناسب.	3.52	70.38%	1.04	29%	9
23	يسعى مراجعي الديوان إلى الحصول على أدلة الرقابة الكافية والمناسبة لتلبية أهداف الرقابة وأسئلتها.	4.02	80.38%	0.73	18%	3
24	يرى مراجعي الديوان أن رقابة الأداء تتطلب تفسيراً وحكماً هاما في وضع الاستنتاجات حول أسئلة الرقابة وذلك لأن أدلة الرقابة في طبيعتها هي مقنعة أكثر منها قاطعة "صواب أو خطأ"	3.40	68.07%	1.07	31%	10
25	ينظر مراجعي الديوان إلى أن أدلة الإثبات تصنف إلى أدلة مادية ومستندية وإفادية وتحليلية، وأن هذه الأدلة التي يراد الحصول عليها قابلة للشرح والتفسير من حيث كفايتها وصحتها وموثوقيتها ومنطقيتها وصلتها بالموضوع لدعم حكم	3.85	76.92%	0.87	22%	6

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	الفقرة	الرقم
					المراجع واستنتاجاتها.	
8	%24	0.90	%73.07	3.65	يتمتع مراجعي الديوان عند القيام بتقييم الأداء بسرعة البديهة والمرونة والتنظيم في بحثه عن أدلة كافية ومقنعة، ويتقبل وجهات النظر والحجج البديلة.	26
5	%21	0.82	%77.31	3.87	يسعى مراجعي الديوان للحصول على البيانات من مختلف المصادر ومن أصحاب المصلحة في الجهة الخاضعة للمراجعة، ويتمتعون بالواقعية في بذل الجهد لجمع البيانات وتحليلها وتفسيرها.	27
2	%17	0.71	%82.69	4.13	يعمل مراجعي الديوان بشكل منهجي وبغاية عند تفسيرهم للبيانات والمعلومات التي تم جمعها وتبرير حكمهم المهني بتقديم أدلة تدعم نتائج الرقابة والاستنتاجات التي سنذكر في التقرير.	28
7	%22	0.86	%76.15	3.81	يعد مراجعي الديوان توثيق كامل يتضمن الإعداد لعملية الرقابة والمحتويات والنتائج بطريقة مفهومة بحيث تمكن أي مراجع آخر ذو خبرة من تتبع العمل الذي قام به لدعم نتائج الرقابة والتوصيات.	29
4	%20	0.80	%80.38	4.02	يحافظ مراجعي الديوان على قدر من العلاقة الجيدة بينهم وبين كافة أصحاب المصلحة وفهم دور كل منهم في الجهة الخاضعة للمراجعة لضمان وتعزيز تدفق المعلومات بما تسمح به شروط السرية وإجراء النقاشات في جو من	30

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	الفقرة	الرقم
					الاحترام المتبادل.	
1	%22	0.94	%84.61	4.23	يحافظ مراجعي الديوان على سرية ما يحصلون عليه من معلومات أثناء قيامهم بأعمال المراجعة وعدم البوح بها لأي طرف باستثناء الديوان أو القضاء.	31
	%14	0.56	%77.00	3.85	المجموع	

تبين قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات مجال تنفيذ عملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) أن الفقرة الواحدة والثلاثين والتي تشير إلى أنه "يحافظ مراجعي الديوان على سرية ما يحصلون عليه من معلومات أثناء قيامهم بأعمال المراجعة وعدم البوح بها لأي طرف باستثناء الديوان أو القضاء" قد احتلت الترتيب الأول بوسط حسابي بلغ (4.23) وانحراف معياري قدره (0.94) وهذا الوسط يمثل نسبة مئوية قدرها (85%) تقريباً. بينما كانت الفقرة الرابعة والعشرين والتي تنص على أنه "يرى مراجعي الديوان أن رقابة الأداء تتطلب تفسيراً وحكماً هاماً في وضع الاستنتاجات حول أسئلة الرقابة وذلك لأن أدلة الرقابة في طبيعتها هي مقنعة أكثر منها قاطعة "صواب أو خطأ" أدنى الفقرات، إذ تحققت بوسط حسابي قدره (3.40)، وانحراف معياري (1.07)، وبنسبة مئوية (68%) تقريباً، وأن الوسط الحسابي لمجال تنفيذ عملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) بلغ (3.85)، والانحراف المعياري له (0.56) ويمثل ما نسبته (77%). ويعني ذلك أن تنفيذ عملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي عند قيامهم بمهام الرقابة يمثل 77% من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، وقد كانت أهم الفقرات المتعلقة بتنفيذ عملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات هذا المعيار هي أن يحافظ مراجعي

الديوان على سرية ما يحصلون عليه من معلومات أثناء قيامهم بأعمال المراجعة وعدم البوح بها لأي طرف باستثناء الديوان أو القضاء. كما يعمل مراجعي الديوان بشكل منهجي وبعناية عند تفسيرهم للبيانات والمعلومات التي تم جمعها وتبرير حكمهم المهني بتقديم أدلة تدعم نتائج الرقابة والاستنتاجات التي ستذكر في التقرير. ويسعى مراجعي الديوان للحصول على أدلة الرقابة الكافية والمناسبة لتلبية أهداف الرقابة وأسئلتها. ويسعى مراجعي الديوان للمحافظة على قدر من العلاقة الجيدة بينهم وبين كافة أصحاب المصلحة وفهم دور كل منهم في الجهة الخاضعة للمراجعة لضمان وتعزيز تدفق المعلومات بما تسمح به شروط السرية وإجراء النقاشات في جو من الاحترام المتبادل.

د. الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات إعداد التقرير عن رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100):

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
32	يعد تقرير مراجع ديوان المحاسبة في رقابة الأداء عن اقتصاد وكفاءة الحصول على واستخدام الموارد وفعالية تحقيق الأهداف.	3.67	72.30%	0.84	23%	7
33	يشير مراجع الديوان في التقرير إلى ما إذا كانت هناك قيود على الرقابة أو على الحصول على المعلومات أو متطلبات إعداد التقرير.	4.06	81.15%	0.70	17%	3
34	يشير مراجع الديوان في تقريره إلى المعايير التي تم إتباعها ومعايير الرقابة التي تم تطبيقها أثناء القيام برقابة الأداء.	3.31	66.15%	0.94	28%	9
35	تقرير مراجع الديوان لا يتطلب بالضرورة إبداء رأي عام حول مدى تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للجوانب الاقتصادية	2.71	54.23%	1.11	41%	10

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
	والكفاءة والفاعلية في الأداء كما هو الحال في تقارير القوائم المالية.					
36	يتضمن تقرير مراجع الديون معلومات عن أهداف المراجعة وأسئلتها ونطاقها ومعاييرها ومنهجيتها ومصادر بياناتها وأي قيود على البيانات المستخدمة ونتائج الرقابة والتوصيات المقترحة.	3.42	68.46%	0.96	28%	8
37	يتصف تقرير مراجع الديون بأنه كاملاً وموضوعياً ومقنعاً وبناءً وأن يكتب بلغة واضحة وأن يساهم في معرفة أفضل ويسلط الضوء على التحسينات المطلوبة وأن يقدم في الوقت المناسب.	3.88	77.69%	0.94	24%	5
38	تقدم التوصيات إن وجدت بأسلوب منطقي وعقلاني وقائم على المعرفة وأن تبنى هذه التوصيات على نتائج الرقابة ذات الصلة وأن تكون عملية وتضيف قيمة.	4.02	80.38%	0.83	20%	4
39	يشير مراجع الديون في تقريره إلى كافة الحالات المهمة من عدم الالتزام والتلاعب والتي تم اكتشافها أثناء المراجعة، أما في حال أن هذه الحالات غير هامة نسبياً فيبلغ بها المستوى المناسب في الجهة الخاضعة للرقابة كتابياً.	4.19	83.85%	0.72	17%	2
40	نشر تقرير مراجع الديون على نطاق واسع خاصة للرأي العام يدعم مصداقية أعمال الرقابة.	3.81	76.15%	1.12	29%	6
41	متابعة تقارير مراجعي الديون يعتبر جزء من الرقابة وأداة مهمة لتقوية أثر الرقابة وتطوير الرقابة مستقبلاً.	4.29	85.77%	0.91	21%	1
	المجموع	3.73	74.61%	0.47	12%	

تبين قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات مجال إعداد التقرير عن رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) أن الفقرة الواحدة والأربعين والتي تشير إلى أنه "متابعة تقارير مراجعي الديوان يعتبر جزء من الرقابة وأداة مهمة لتقوية أثر الرقابة وتطوير الرقابة مستقبلاً" قد احتلت الترتيب الأول بوسط حسابي بلغ (4.29) وانحراف معياري قدره (0.91) وهذا الوسط يمثل نسبة مئوية قدرها (86%) تقريباً. بينما كانت الفقرة الخامسة والثلاثين والتي تنص على أنه "تقرير مراجع الديوان لا يتطلب بالضرورة إبداء رأي عام حول مدى تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للجوانب الاقتصادية والكفاءة والفاعلية في الأداء كما هو الحال في تقارير القوائم المالية" أدنى الفقرات، إذ تحققت بوسط حسابي قدره (2.71)، وانحراف معياري (1.11)، وبنسبة مئوية (54%)، وأن الوسط الحسابي لمجال إعداد التقرير عن رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) قد بلغ (3.73)، والانحراف المعياري له (0.47) ويمثل ما نسبته (75%) تقريباً.

ويعني ذلك أن إعداد التقرير عن رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي عند قيامهم بمهام الرقابة يمثل 75% تقريباً من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، وقد كانت أهم الفقرات المتعلقة بإعداد التقرير عن رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات هذا المعيار هي متابعة تقارير مراجعي الديوان يعتبر جزء من الرقابة وأداة مهمة لتقوية أثر الرقابة وتطوير الرقابة مستقبلاً. وأن يشير مراجع الديوان في تقريره إلى كافة الحالات المهمة من عدم الالتزام والتلاعب والتي تم اكتشافها أثناء المراجعة، أما في حال أن هذه الحالات غير هامة نسبياً فيبلغ بها المستوى المناسب في الجهة الخاضعة للرقابة كتابياً. وكذلك يشير مراجع الديوان في التقرير إلى ما إذا كانت هناك قيود على الرقابة أو على الحصول

على المعلومات أو متطلبات إعداد التقرير، وأن تقدم التوصيات إن وجدت بأسلوب منطقي وعقلاني وقائم على المعرفة وأن تبنى هذه التوصيات على نتائج الرقابة ذات الصلة وأن تكون عملية وتضيف قيمة.

هـ. ملخص لقياس مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100):

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	المتغيرات
4	%16	0.54	%67.16	3.36	تحديد أهداف رقابة الأداء
3	%16	0.58	%70.00	3.50	تخطيط عملية رقابة الأداء
1	%14	0.56	%77.00	3.85	تنفيذ عملية رقابة الأداء
2	%12	0.47	%74.61	3.73	إعداد التقرير عن رقابة الأداء
	%12	0.43	%72.17	3.61	مجموع مقاييس مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً للمعيار رقم 3100

من خلال تتبع النتائج الواردة في الجدول أعلاه نلاحظ أن المتغير المتعلق بتنفيذ عملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) جاء في المرتبة الأولى بنسبة 77% تقريباً، بينما جاء متغير الدراسة المتعلق بإعداد التقرير عن رقابة الأداء في المرتبة الثانية بنسبة 75% تقريباً. أما المتغير المتعلق بتخطيط عملية رقابة الأداء قد جاء في المرتبة الثالثة بنسبة 70%، وفي المرتبة الرابعة والأخيرة يأتي متغير تحديد أهداف رقابة الأداء بنسبة 67% تقريباً. وفي المجموع لمتغيرات الدراسة جميعاً كان الوسط الحسابي (3.61) والانحراف المعياري 0.43، أي بنسبة 72% تقريباً. وأن معامل التشتت أو الاختلاف للإجابات كانت جيدة حيث لم تتجاوز نسبة 12% من القيمة المقبولة وهي الواحد الصحيح. وهذا يشير إلى أن عينة الدراسة ترى أن هناك إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100).

3-7-2 نتائج الإحصاء التحليلي (الاستدلالي):

تم استخدام اختبار (T-test) المزدوج لمقارنة المتوسطات الحسابية الفعلية لكل متغير من المتغيرات المستقلة، والمتمثلة بتحديد أهداف رقابة الأداء وفقاً، وتخطيط عملية رقابة الأداء، وتنفيذ عملية رقابة الأداء، وإعداد التقرير عن رقابة الأداء وذلك وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100)، مع الوسط الحسابي للمتغير التابع المتمثل في إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) لغرض تحديد ما إذا كان الفرق بين الوسط الحسابي لكل متغير وبين متغير إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) ذا دلالة إحصائية وذلك عند مستوى ثقة إحصائية (≥ 0.05). ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار (T-test) المزدوج للمتوسطات الحسابية للعوامل المستقلة:

- اختبار t المزدوج لقياس مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100):

القرار	مستوى المعنوية (α)	قيمة t	الوسط الحسابي	المتغيرات
قبول أو رفض	0.000	4.782	3.36	تحديد أهداف رقابة الأداء
قبول	0.000	6.164	3.50	تخطيط عملية رقابة الأداء
قبول	0.000	10.859	3.85	تنفيذ عملية رقابة الأداء
قبول	0.000	11.230	3.73	إعداد التقرير عن رقابة الأداء

من الجدول نستنتج أنه لغرض معرفة مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100)، تم اختبار ذلك من خلال الأتي:

أ- فيما يتعلق بتحديد أهداف رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) يتضح أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين هذا المتغير وإمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100)، حيث كانت قيمة t تساوي (4.782)، ومستوى المعنوية لهذه القيمة يبلغ (Sig = 0.000)، مما يدل على أن الفرق بين متوسط تحديد أهداف رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات المعيار وبين إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات المعيار ذو دلالة إحصائية قوية لأن مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعتمد بالدراسة وهو ($\alpha = 0.05$). وهذا يشير إلى قبول الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على أنه "توجد إمكانية لتحديد أهداف رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100)".

ب- أما فيما يتعلق بتخطيط عملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100)، يتضح أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين هذا المتغير وإمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات المعيار، حيث كانت قيمة t تساوي (6.164)، ومستوى المعنوية لهذه القيمة يبلغ (Sig = 0.000)، مما يدل على أن الفرق بين متوسط تخطيط عملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) وبين إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات نفس المعيار ذو دلالة إحصائية قوية لأن مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعتمد بالدراسة وهو ($\alpha = 0.05$). وهذا يعني قبول الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على أنه "توجد إمكانية لتطبيق إجراءات التخطيط لعملية رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100)".

ج- أما فيما يتعلق بتنفيذ عملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100)، يتضح أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين هذا المتغير وإمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات المعيار حيث كانت قيمة t تساوي (10.859)، ومستوى المعنوية لهذه القيمة يبلغ (Sig = 0.000)، مما يدل على أن الفرق بين متوسط تنفيذ عملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) وبين إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات نفس المعيار ذو دلالة إحصائية قوية لأن مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعتمد بالدراسة وهو ($\alpha = 0.05$). وهذا يشير إلى قبول الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على أنه "توجد إمكانية لتطبيق إجراءات تنفيذ عملية رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100)".

هـ- أما فيما يتعلق بإعداد التقرير عن رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100)، يتضح أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين هذا المتغير وإمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات المعيار حيث كانت قيمة t تساوي (11.230)، ومستوى المعنوية لهذه القيمة يبلغ (Sig = 0.000)، مما يدل على أن الفرق بين متوسط إعداد التقرير عن رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100) وبين إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات نفس المعيار ذو دلالة إحصائية قوية لأن مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعتمد بالدراسة وهو ($\alpha = 0.05$). وهذه النتيجة تشير إلى قبول الفرضية الفرعية الرابعة التي تنص على أنه "توجد إمكانية لتطبيق إجراءات إعداد التقرير عن رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100)".

* وبناءً على ما سبق يمكن قبول فرضية الدراسة الرئيسية التي تنص على أنه (توجد إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة للرقابة).

النتائج والتوصيات

4-1 نتائج الدراسة:

- أثبتت نتائج الدراسة الميدانية أن هناك إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابتهم، حيث تبين ما يلي:
- أولاً: يمكن تحديد أهداف رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابتهم وذلك على النحو التالي:
- أ- وضع برنامج رقابة سنوي للجهة الخاضعة للرقابة يأخذ في الاعتبار جميع الأولويات وتستخدم فيه الأدوات المفيدة والمناسبة.
- ب- اختيار مواضيع الرقابة ليس فقط للأهمية المالية لها بل بناءً على تقييم للمشاكل أو المخاطر وأهميتها، إضافة إلى الأهمية الاجتماعية والسياسية.
- ج- اختيار مواضيع الرقابة على أنها مهمة وقابلة للرقابة وتعكس التكاليفات من المستويات العليا.
- د- أن أداء أهداف الجهة الخاضعة للرقابة تتحقق بفاعلية من خلال مقارنة الأثر الفعلي للأنشطة بالأثر المطلوب.
- هـ- وضع رقابة استباقية على الجهة الخاضعة للرقابة حيثما تكون مناسبة.
- و- أن اقتصاد الأنشطة للجهة الخاضعة للرقابة موافقاً للمبادئ والممارسات الإدارية السليمة وسياسات الإدارة.
- ز- أن موارد الجهة الخاضعة للرقابة والمتعلقة بالموارد البشرية والمالية والمعلوماتية تستخدم بكفاءة.

- ثانياً: هناك إمكانية لتطبيق إجراءات التخطيط لعملية رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابتهم كما هو موضح في الآتي:
- أ- تقييم موثوقية أنظمة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة والتي تضبط سير أعمالها على أساس أهداف الرقابة المطلوبة.
- ب- تحديد نطاق الرقابة بوضوح من حيث نوع الرقابة المراد إجرائها ووقتها وطبيعتها، وبما يتماشى مع أي تشريعات وقوانين تلتزم بها الجهة الخاضعة للرقابة.
- ج- اختيار طرق جمع البيانات وتقنيات أخذ العينات بعناية.
- د- تحديد الوسائل التي سوف تستخدم لجمع أدلة الرقابة الكافية والمناسبة، والتي تستخدم في الاستنتاج والإجابة على أسئلة الرقابة أو تأكيد الافتراضات.
- هـ- تحديد أهداف الرقابة وأسئلتها وافتراضاتها ومعاييرها ونطاقها والفترة التي ستغطيها والتقنيات التي ستستخدم في جمع الأدلة وإجراء تحليلات الرقابة.
- و- الإلمام التام بالمعلومات الأساسية اللازمة لطبيعة الجهة الخاضعة للرقابة بما يسمح بتقييم المشاكل والمخاطر والمصادر المحتملة للأدلة وإمكانية إتمام الرقابة وأهمية المجال الذي سيتم مراجعته.
- ز- مراعاة الواقعية عند اختيار المنهجيات بحيث لا يتم توحيد إجراءات رقابة الأداء في كافة شروطها، لأن الإفراط في الالتزام قد يعيق المرونة والحكم المهني ومستويات المهارات التحليلية العالية في رقابة الأداء.
- ح- وجود معايير رقابية مناسبة لرقابة الأداء تساهم في تركيز مهمة الرقابة وتقديم أساساً لوضع نتائج الرقابة سواءً كانت كمية أو نوعية، على أن تكون موثوقة وموضوعية ومفيدة وكاملة ومحددة المصدر.

ط- القيام بجهود بحثية معينة بهدف بناء المعرفة واختيار مختلف تصاميم الرقابة، والتحقق من وجود المعلومات اللازمة لاختيار أنسب منهجية للرقابة.

ي- الاستفادة من مختلف وسائل جمع المعلومات والتحليل، مثل المسوحات والاستبانات والمقابلات ومجموعات التركيز والملاحظات وتحليل الوثائق واختبار المعاملات وتحليل البيانات الاقتصادية والمالية وبيانات الأداء.

ك- وضع خطة للأنشطة العامة والتي تتضمن الاحتياجات من الموظفين الأكفاء وما يتمتعون به من الاستقلالية والخبرة اللازمة للرقابة.

ل- تحديد التكاليف المقدر للرقابة والأطر الزمنية ونقاط التحكم الرئيسية لعملية الرقابة.

ثالثاً: توجد إمكانية لتطبيق إجراءات تنفيذ عملية رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابتهم وذلك على النحو التالي:

أ- المحافظة على سرية ما يحصلون عليه من معلومات أثناء القيام بأعمال المراجعة وعدم البوح بها لأي طرف باستثناء الديوان أو القضاء.

ب- العمل بشكل منهجي وبعناية عند تفسير البيانات والمعلومات التي تم جمعها وتبرير الحكم المهني بتقديم أدلة تدعم نتائج الرقابة والاستنتاجات التي ستذكر في التقرير.

ج- السعي إلى الحصول على أدلة الرقابة الكافية والمناسبة لتلبية أهداف الرقابة وأستلتها.

د- المحافظة على قدر من العلاقة الجيدة مع كافة أصحاب المصلحة وفهم دور كل منهم في الجهة الخاضعة للمراجعة لضمان وتعزيز تدفق المعلومات بما تسمح به شروط السرية وإجراء النقاشات في جو من الاحترام المتبادل.

هـ- الحصول على البيانات من مختلف المصادر ومن أصحاب المصلحة في الجهة الخاضعة للمراجعة، والتمتع بالواقعية في بذل الجهد لجمع البيانات وتحليلها وتفسيرها.

و- تصنيف أدلة الإثبات إلى أدلة مادية ومستندية وإفادية وتحليلية، وأن الأدلة التي يراد الحصول عليها قابلة للشرح والتفسير من حيث كفايتها وصحتها وموثوقيتها ومنطقيتها وصلتها بالموضوع لدعم حكم المراجع واستنتاجاته.

ز- إعداد توثيق كامل يتضمن الإعداد لعملية الرقابة والمحتويات والنتائج بطريقة مفهومة بحيث تمكن أي مراجع آخر ذو خبرة من تتبع العمل الذي قام به لدعم نتائج الرقابة والتوصيات.

ح- التمتع بسرعة البديهة عند القيام بتقييم الأداء وكذلك المرونة والتنظيم في البحث عن الأدلة الكافية والمقنعة، وتقبل وجهات النظر والحجج البديلة.

ط- إجراء عملية الرقابة بناءً على تخطيط الرقابة الذي تم مسبقاً على أن يتم ذلك بعناية وموضوعية وتحت إشراف مناسب.

ي- رقابة الأداء تتطلب تفسيراً وحكماً هاما في وضع الاستنتاجات حول أسئلة الرقابة وذلك لأن أدلة الرقابة في طبيعتها هي مقنعة أكثر منها قاطعة "صواب أو خطأ"

رابعاً: هناك إمكانية لتطبيق إجراءات إعداد التقرير من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابتهم وذلك على النحو التالي:

أ- متابعة تقارير مراجعي الديوان يعتبر جزء من الرقابة وأداة مهمة لتقوية أثر الرقابة وتطوير الرقابة مستقبلاً.

ب- الإشارة في التقرير إلى كافة الحالات المهمة من عدم الالتزام والتلاعب والتي تم اكتشافها أثناء المراجعة، أما في حال أن هذه الحالات غير هامة نسبياً فيبلغ بها المستوى المناسب في الجهة الخاضعة للرقابة كتابياً.

ج- الإشارة في التقرير ما إذا كانت هناك قيود على الرقابة أو على الحصول على المعلومات أو متطلبات إعداد التقرير.

د- تقدم التوصيات إن وجدت بأسلوب منطقي وعقلاني وقائم على المعرفة وأن تبنى هذه التوصيات على نتائج الرقابة ذات الصلة وأن تكون عملية وتضيف قيمة.

هـ- يتصف التقرير بأنه كاملاً وموضوعياً ومقنعاً وبناءً، وأن يكتب بلغة واضحة، وأن يساهم في معرفة أفضل، وأن يسلط الضوء على التحسينات المطلوبة، وأن يقدم في الوقت المناسب.

و- نشر تقرير مراجع الديوان على نطاق واسع خاصة للرأي العام يدعم مصداقية أعمال الرقابة.

ز- يعد التقرير في رقابة الأداء عن اقتصاد وكفاءة الحصول على واستخدام الموارد وفاعلية تحقيق الأهداف.

ح- الإشارة في التقرير إلى المعايير التي تم إتباعها ومعايير الرقابة التي تم تطبيقها أثناء القيام برقابة الأداء.

4-2 التوصيات:

1- على ديوان المحاسبة الليبي ضرورة الاهتمام بمعايير المنظمة الدولية (INTOSAI) والأخذ في الاعتبار جميع الإصدارات المهنية للمنظمة الدولية باعتبارها حصيلة أفكار وتجارب ومعارف جميع دول العالم تقريباً.

- 2- الاهتمام بحسن اختيار المراجعين بديوان المحاسبة والتركيز على البرامج التدريبية لهم، للرفع من كفاءتهم وخبرتهم في مجال القيام بأعمال المراجعة بصفة عامة وفي مجال تقييم الأداء بصفة خاصة.
- 3- ضرورة قيام ديوان المحاسبة الليبي بتحديد كافة إجراءات رقابة الأداء تحديداً دقيقاً وذلك بالاعتماد على إجراءات رقابة الأداء الواردة وفقاً لمعايير المنظمة الدولية (الإنترنوساي) ووضعها كدليل ومرشد للعمل بها في إدارات رقابة الأداء المستحدثة في الديوان، وكذلك استخدامها لتقييم أداء مراجعي الديوان.

المراجع

1-5 المراجع العربية:

- 1- جبر، سعد، 2000، دور ديوان المحاسبة في تقييم أداء المستشفيات الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
- 2- الحسني، صادق وعبد خرابشة، 2000، متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء، مجلة دراسات، الجامعة الأردنية، المجلد 27.
- 3- الداعور، جبر ورامي فراولة، 2014، تقييم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني-دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 1.
- 4- الدوسري، مبارك، 2010، تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- 5- الرحاحلة، محمد ياسين، 2006، دور ديوان المحاسبة في المحافظة على الأموال العامة في الأردن في ظل المتغيرات المعاصرة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 2، الجامعة الأردنية.
- 6- القاضي، حسين، 2006، دور الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا في مراجعة الكفاءة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإنسانية والأساسية والتطبيقية، المجلد (8)، العدد (6)، دمشق، سوريا.
- 7- الكعبير، محمود خالد، 2013، مدى ملائمة ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

8- مصلح، صالح، 2013، إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية- مؤتمر مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التعليم، ديوان الرقابة المالية والإدارية، رام الله، فلسطين.

9- المطيري، أحمد مانع، 2012، مدى فاعلية إجراءات الرقابة المالية على الإنفاق التي يطبقها ديوان المحاسبة الكويتي- من وجهة نظر الجهات الخاضعة للرقابة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

10- موسر، جوزف، 2013، مسيرة 60 سنة للإنتوساي، الأمانة العامة للمنظمة الدولية للإنتوساي، المجلة الدولية للتدقيق الحكومي، المجلد (40)، العدد (3)، فيينا، النمسا.

5-2 القوانين واللوائح والقرارات والإرشادات:

1- المؤتمر الوطني العام، قانون رقم (19) لسنة 2013 في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة، طرابلس، ليبيا.

2- إرشادات الإنتوساي، 2013، التعريف بقيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، إعداد الأمانة العامة للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي).

3- منظمة الإنتوساي، الإرشاد الدولي رقم 100 - المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية.

4- منظمة الإنتوساي، المعيار الدولي رقم (3100)، رقابة الأداء.

5-3 المراجع الأجنبية:

1- Anerud. K, 2004, Developing International Auditing Standards cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants, Journal of Government Auditing.

- 2- 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.
- 3- Robinson. Mark, 2010, Financial Control in Australian Government Budgeting, [http:// eprints, qut. Edu. Au/ 568/1/Robinson-870/5131%5D.pdf](http://eprints.qut.edu.au/568/1/Robinson-870/5131%5D.pdf).