

## مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء العامة وفقاً للمعيار (3100) الصادر عن منظمة الأنتوساي (INTOSAI)

خولة محمود عرفة، محمد مفتاح الطرلي\*

قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والتجارة، الجامعة الأسمرية الإسلامية، ليبيا.

### ملخص البحث

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء العامة وفقاً للمعيار (3100) الصادر عن منظمة الأنتوساي (INTOSAI)، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استبانة علمية محكمة وتم توزيعها على مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي، حيث تم توزيع (100) استبانة، واستعيد منها (96) استبانة صالحة للتحليل، أي ما نسبته (96%)، ولأغراض المعالجة الإحصائية تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي، من تكرارات ومتوسطات حسابية وانحراف معياري، بالإضافة إلى استخدام أساليب الإحصاء الاستدلالي لاختبار فرضيات الدراسة الرئيسية والفرعية، حيث استخدم اختبار (T) للعينة الواحدة، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يلتزم مراجعو ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء العامة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته وذلك بمتوسط حسابي (4.0286).

واستناداً للنتيجة المتحصل عليها والمذكورة أعلاه، أوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أهمها: زيادة الاهتمام بتطبيق المبادئ الواردة بمعيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) المتعلقة بتطبيق إجراءات رقابة الأداء حتى تصل إلى التطبيق الدائم لفقرات المعيار، والعمل على رفع قيمة وفوائد جودة عمل ديوان المحاسبة، من خلال تطبيق معايير منظمة الأنتوساي، بالإضافة إلى العمل على زيادة توعية موظفي ديوان المحاسبة بأهمية تطبيق معايير منظمة الأنتوساي لما لها من أثر في تحقيق الأهداف المراد تحقيقها ورفع مستوى الأداء.

الكلمات المفتاحية: إجراءات رقابة الأداء، المعيار (3100) الصادر عن منظمة الأنتوساي، مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا.

### المقدمة

تسعى معظم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إلى رفع مستوى العمل الرقابي لمواكبة التطور السريع في مجال أداء الوظائف المهنية الحكومية، وفي هذا الإطار تدرك الأجهزة العليا للرقابة أن من أولويات تطوير الأداء الرقابي لكوادرها وضع منهجية تتبنى معايير المراجعة الشاملة (عبدالله ومحمد، 2018).

إن تطور أساليب الرقابة في الأجهزة الرقابية من المظاهر الملحوظة ومؤشراً لنمو الدول وتقدمها، وازداد هذا التطور بشكل كبير، ورافقه عقد العديد من المؤتمرات التي نتج عنها إنشاء جمعيات ومنظمات دولية للعناية والاهتمام بالمال العام، من حيث الإيرادات والنفقات وآلية الصرف، ومن هذه المنظمات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (الأنتوساي، 2011).

حيث تعتبر الأنتوساي المنظمة المهنية العليا للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في البلدان المنتمية إلى الأمم المتحدة أو إلى وكالاتها المتخصصة، وتم تأسيس الأنتوساي عام 1953 في العاصمة النمساوية فيينا عندما اجتمع 34 جهازاً رقابياً في أول مؤتمر للمنظمة في كوبا، ويبلغ عدد أعضائها حالياً 189 عضواً كاملاً و4 أعضاء مشاركين، وقد أصدرت المنظمة في عام 1977 إعلان لهما للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية إلى جانب إعلان المكسيك حول استقلالية الأجهزة الرقابية في عام 2007 ومجموعة من المعايير والتوجيهات الدولية بخصوص عمليات الرقابة (الأنتوساي، 2011).

وانطلاقاً من حرص ليبيا كغيرها من دول العالم الأعضاء في منظمة الأنتوساي لتطوير الدور الرقابي لجهاز الرقابة المالية العليا (ديوان المحاسبة الليبي) من خلال إصدار التشريعات التي تتضمن أفضل التطبيقات على المستوى العالمي مستفيدة من المعايير الدولية الصادرة عن منظمة الأنتوساي بهدف ضمان المحافظة على المال العام وضمان سلامة النشاط المالي والإداري والتأكد من التزام الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بالأنظمة والقوانين واللوائح والتعليمات السارية. توالى إصدارات القوانين الخاصة بإنشاء وإعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي وكان آخرها القانون رقم (19) لسنة (2013) بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي الصادرة عن المؤتمر الوطني العام.

حيث 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 والفاعلية والاقتصاد في الإنفاق) (قانون 19 لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي، المادة 21)، وقد عرفت منظمة الأنتوساي رقابة الأداء "بأنها عبارة عن عملية فحص مستقل وموضوعي وموثوق، يجرى فيها التأكد من أن منشآت الحكومة وأنظمتها وعملياتها وبرامجها وأنشطتها تعمل حسب مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية بهدف الإفضاء إلى تحسينات" (الشكماك، 2019).

وبما أن مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا حسب دراسة خلاط وميرة (2014) يرون أن هناك إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء، وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100). فقد جاءت

هذه الدراسة لتبحث عن مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق الإجراءات العامة لرقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الانتوساي رقم (3100)<sup>(1)</sup> عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابة الديوان. على اعتبار أن هذه الإجراءات هي حصيلة خبرات وتجارب دول العالم الأعضاء في منظمة الانتوساي.

## الدراسات السابقة

لتوضيح الجوانب الأساسية لموضوع الدراسة، ومن أجل تكوين إطار شامل تستند عليه الدراسة الحالية، فقد تم الإطلاع على بعض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع هذه الدراسة، ومن أهم هذه الدراسات ما يأتي:

### 1.2 الدراسات العربية:

1- دراسة الحسني وخرابشة (2000) بعنوان "متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء". هدفت هذه دراسة إلى معرفة متطلبات أجهزة الرقابة المالية للقيام برقابة الأداء في الأردن، خاصة وأن اهتمام أغلب الأجهزة العليا للرقابة لا يزال منصبا 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.

2- دراسة عذاب (2009) بعنوان "دور رقابة الأداء في الحد من الفساد الإداري والمالي": هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور رقابة الأداء في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي بالتطبيق على الشركة العامة لتسويق الأدوية والمستلزمات الطبية بسلطنة عمان، من خلال التحقق من أن الأداء يتم بالصورة الصحيحة وعلى درجة من الكفاءة والفاعلية وضرورة أن يتم الأداء وفق معايير ومؤشرات محددة التي تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المناسبة وتحقيق الرقابة الفاعلة الكفؤة لتجنب أي مظهر من مظاهر العبث بالمال العام، حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك ضعف في الهيكل التنظيمي وعدم تناسبه مع حجم العمل وعدم التحديد السليم للصلاحيات والمسؤوليات للرقابة عليها بشكل فعال، كما أن عمل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لا يغطي كافة أنشطة الشركة واقتصره على التدقيق المستندي وإهماله وظيفته رقابة وتقويم الأداء، وأوصت الدراسة بضرورة أن يكون الاهتمام برقابة وتقويم الأداء يتناسب مع حجم عمل الوحدة كون ذلك من أهم الأسباب التي تؤدي إلى الحد من حدوث الفساد الإداري والمالي، وأن تكون

1. أصدرت منظمة الانتوساي المعيار رقم (3100) تحت عنوان المبادئ الأساسية لرقابة الأداء، وقد احتوى المعيار على الإجراءات العامة والخاصة لعملية تنفيذ رقابة الأداء. وتعتبر منظمة الانتوساي أن معيار (3100) التي أصدرته، يوفر الحد الأدنى الذي يجب أن يطبق من قبل مراجعي أجهزة الرقابة العليا الأعضاء بالمنظمة لمساعدتهم في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية لتحقيق هدف الرقابة.

عملية رقابة الأداء عملية مستمرة ومصاحبة لتنفيذ مختلف الأنشطة لمعرفة مدى التقدم في تحقيق الأهداف واكتشاف احتمال انحراف الأداء عن مستوياته المستهدفة واتخاذ القرارات لتصحيح مسارته.

**3- دراسة القطيش (2011) بعنوان "تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني":** هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى الحاجة إلى الأخذ بأسلوب رقابة الأداء ودراسة مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي الحالي في الأردن لتلبية أغراض رقابة الأداء وتقديم المقترحات لتطويره، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استبانة وزعت على المراجعين الحكوميين في وزارة المالية دائرة الموازنة العامة، وأهم ما توصلت إليه الدراسة هو قصور النظام الحالي في توفير المعلومات الملائمة لرقابة كفاءة وفاعلية الأداء، كما تبين ضرورة تطوير أسلوب الرقابة الحالي بالتوجه إلى استخدام رقابة الأداء في القطاع الحكومي الأردني ملائمة يمكن الاعتماد عليها لأغراض تدقيق كفاءة وفاعلية القطاع الحكومي الأردني، ومن أهم ما أوصت به الدراسة هو العمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي وذلك بالتوجه التدريجي إلى استخدام أساس الاستحقاق وتطبيق موازنة البرامج والأداء

**4- دراسة نور (2012) بعنوان "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الاستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة":** هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الاستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي)، واعتمدت على الاستبانة والمقابلات الشخصية مع موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية في (رام الله) والمراقبين الماليين والإداريين في عدد من الوزارات الفلسطينية، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، منها عدم تمتع الديوان بالاستقلال المالي، وعدم التزام الديوان في عمله بمتطلبات الاستقلال الحقيقي الوارد في معايير صياغة التقارير الرقابية (الأنتوساي)، وأن للديوان الحرية الكافية بشأن محتوى التقرير الرقابي ونشره، كما تضمن التقرير إشارة واضحة لمدى الانسجام مع معايير التدقيق الحكومي والمعايير الدولية وأخلاقيات المهنة والقوانين المطبقة والنافذة، وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات، أهمها ضرورة التزام الديوان بمتطلبات الاستقلال عن السلطة التنفيذية وفقاً لرؤية الأنتوساي في علاقته بالسلطة التشريعية، وكذلك ضرورة منح ديوان الرقابة المالية والإدارية الاستقلال المالي؛ حتى يتمكن من العمل بعيداً عن تدخل السلطة التنفيذية في شؤونه المالية، وكذلك ضرورة خلق علاقة تكاملية بين الديوان والسلطة القضائية، من خلال متابعتها لتوصيات الديوان وتزويده بالنتائج الفعلية لتلك التوصيات.

**5- دراسة الداغور وفراونة (2014) بعنوان "تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية":** تناولت الدراسة تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية ولتحقيق هدف الدراسة تم اختيار

الجامعات الفلسطينية المعترف بها من وزارة التعليم العالي والتي أجريت عليها الرقابة، واعتمدت الدراسة على مقارنة مواد قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)، خاصة إعلان مكسيكو (2007)، وميثاق فيينا (2004) حيث استخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات وتوصلت الدراسة إلى أن هناك مخالفة لبعض مواد قانون الرقابة المالية والإدارية للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) وخاصة إعلان مكسيكو مما يضعف الدور الرقابي لديوان الرقابة في الرقابة علي أداء الجهات الخاضعة لرقابته والتي من ضمنها الجامعات، مثل عدم منح ديوان الرقابة الاستقلال المالي والإداري، وأوصت الدراسة بضرورة تعديل قانون ديوان الرقابة المالي والإداري ليتماشى مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) مع التركيز على منحه الاستقلال المالي والإداري.

**6- دراسة خلاط وميرة (2014) بعنوان "مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الانتوساي رقم (3100) من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا":** 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 (الانتوساي)، وقد اعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وتوصلت الدراسة إلى أن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي يرون أن هناك إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الانتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة للرقابة، حيث أنه يمكن تحديد أهداف رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الانتوساي رقم (3100).

وأوصت الدراسة بضرورة قيام ديوان المحاسبة بتحديد كافة إجراءات رقابة الأداء تحديداً دقيقاً وذلك بالاعتماد على إجراءات رقابة الأداء الواردة وفقاً لمعايير المنظمة الدولية (الانتوساي) ووضعها كدليل مرشد للعمل بها في إدارات رقابة الأداء المستحدثة في الديوان وكذلك استخدامها لتقييم أداء مراجعي الديوان.

**7-دراسة سليم (2014) بعنوان "دور رقابة الأداء في الحد من الفساد الإداري والمالي - دراسة تطبيقية في ديوان محافظة بغداد":** هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من أن الأداء يتم بمستوى عالٍ من الكفاءة والفاعلية عبر الرقابة على الفعاليات والأنشطة بديوان محافظة بغداد، وضرورة القيام بعملية رقابة الأداء بشكل دوري ومستمر لتحديد نواحي النقص والقصور ووضع الحلول اللازمة واقتراح مؤشرات لتدقيق الأداء تسهم في رفع كفاءة وفاعلية الوحدات الإدارية والفنية في ظل متطلبات رقابة الأداء، وأن أهم ما توصلت إليه الدراسة من استنتاجات هي ضرورة وضع معايير ومؤشرات لرقابة الأداء من أجل الإسهام في الحد من الفساد الإداري والمالي، أيضاً تسهم عملية تدقيق الأداء في الكشف عن القدرات والمهارات لدى العاملين ويمكن أن تعد مدخلاً لإعادة تقييم العمل وتوزيع المسؤوليات والأدوار مما يساعد على اتخاذ

قرارات رشيدة وتوفير رقابة فاعلة وكفؤة على رقابة الأداء، وأوصت الدراسة بضرورة توفير ملاك متخصص من الفنيين والمهندسين لغرض القيام بعمليات تدقيق الأداء من خلال فتح قسم خاص بتدقيق الأداء لتقويم أداء الأقسام والوحدات بشكل دوري ومستمر لغرض إعداد تقارير رقابية تمتاز بالجودة والدقة، كذلك الالتزام بدراسة الجدوى الاقتصادية والفنية والموازنات التخطيطية كونها من الأدوات المهمة لمتابعة الأداء وتحديد الانحراف عن المخطط.

#### 8- دراسة الزبيدي (2015) بعنوان "تدقيق الأداء المستند للمخاطر وفق معايير الأنتوساي 3100":

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على العلاقة بين إجراءات تدقيق الأداء وتشخيص وتحليل مخاطر الأعمال التي تتعرض لها الوحدة الخاضعة للتدقيق ومدى تأثير ذلك على التخطيط لعملية التدقيق وتقديم آلية مقترحة لتدقيق الأداء المستند للمخاطر في ضوء المعايير الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الأنتوساي) عن تدقيق الأداء وذلك بالتطبيق على الشركة العامة للصناعات الإنشائية بالعراق، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتي من أهمها: يؤدي التطور في منهجية تدقيق الأداء إلى تحسين فاعلية التدقيق في التخطيط والتنفيذ والمتابعة بإتباع سلسلة من الإجراءات لتحقيق هدف التدقيق مما له الأثر الواضح على المجتمع، كما لا تقتصر الغايات التي تحققها رقابة الأداء المستند للمخاطر على توجيه إدارة الوحدة إلى أهمية التحكم بالمخاطر التي تتعرض لها وإنما يمتد ليشمل تحقيق قيمة مضافة للوحدة إذ يتم التركيز على المخاطر التي تسبب فشل الأعمال وتؤثر على مستقبل الوحدة وتقديم التوصيات لمعالجة جوانب الخلل وتحسين مستوى أدائها. وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل العمل بمنهجية تدقيق الأداء المستند للمخاطر بوصفه تقنية علمية للحكم على مدى وضوح أهداف الوحدة وفعاليتها في تحقيقها فضلاً عن قياس كفاءة استخدام مواردها، وضرورة مواكبة معايير الأنتوساي الصادرة والتجارب العملية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في مجال تدقيق الأداء لما له الأثر الكبير في تحسين أداء الوحدات.

#### 9- دراسة بازامة (2016) بعنوان "إمكانية تطبيق ديوان المحاسبة في ليبيا لمعايير الأنتوساي: هدفت

هذه الدراسة إلى التعرف على الإجراءات والأنظمة والقوانين المرتبطة بالرقابة المالية المطبقة حالياً بديوان المحاسبة في ليبيا، وتقديم مجموعة من الاقتراحات والتوصيات التي تسهم في تطوير فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بليبيا من خلال استكشاف مدى إمكانية تطبيق معايير الأنتوساي في ديوان المحاسبة، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستكشافي واستخدمت الاستبانة كأداة لتجميع البيانات، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه يمكن تطبيق معايير الأنتوساي في ديوان المحاسبة بليبيا، وهذا ما يوفر الحد الأدنى لتوجيه المراجع لمساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية الواجب اتخاذها لتحقيق هدف الرقابة، وأوصت الدراسة بأن يتم إسراع الجهات المعنية في الديوان بتطبيق معايير الأنتوساي

واستصدار قرار رسمي بأن تصبح معايير الأنتوساي معايير ملزمة للديوان وأن يتم تعديل القانون رقم (19) لسنة (2013) ولائحته التنفيذية بما يتناسب مع معايير الأنتوساي، وكذلك أوصت الدراسة بأجراء دراسات حول أثر تطبيق معايير الأنتوساي على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة.

**10- دراسة دخان (2016) بعنوان "مدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)":** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاسبة في ليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)، وذلك من خلال التعرف على مدى تطبيق الرقابة الحكومية التي يقوم بها الديوان، سواء المعايير العامة والعمل الميداني وصياغة التقارير وفقاً لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة، وقد اعتمد الباحث على الأسلوب الوصفي التحليلي، وعلى قائمة الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات لعينة من مراجعي ديوان المحاسبة، حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن هناك خللاً في سياسة التوظيف والإحلال الوظيفي وأن الديوان يطبق المعايير العامة والعمل الميداني وصياغة التقارير بدرجة جيدة، ومن أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة قيام ديوان المحاسبة بإتباع سياسة جيدة للتوظيف والإحلال الوظيفي من أجل توفير العدد الكافي من المراجعين المؤهلين، ووضع البرامج التدريبية اللازمة للمراجعين بهدف الرفع من درجة التطبيق للمعايير الرقابية الدولية أثناء تنفيذهم لمهامهم الرقابية.

**11- دراسة أبو شعفة (2018) بعنوان "تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي في مراجعة الأداء في الشركات الليبية":** تمثل الهدف العام للدراسة في التحليل لدور ديوان المحاسبة في تقييم أداء الشركات العاملة في إطار الأسواق المالية، والتعرف على مدى كفاءة ديوان المحاسبة في استخدام الأساليب والطرق الخاصة بتقييم أداء الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية الليبي، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بعمل دراسة مقارنة بين بعض الشركات الليبية الخاضعة لمراجعة الديوان لبيان أوجه القصور فيها. وخلصت الدراسة إلى وجود عدة أوجه قصور في قانون ديوان المحاسبة الليبي متمثلة في عدم وجود نصوص قانونية تدعم تطبيق معايير المراجعة بصفة عامة ومراجعة الأداء بصفة خاصة، وأوصت الدراسة بضرورة صدور معيار خاص باستقلال مراجعي الديوان يركز على استقلال المراجع في الواقع والظاهر، كذلك على الديوان الاهتمام بمعايير المنظمة الدولية (INTOSAI) والأخذ في الاعتبار جميع الإصدارات المهنية للمنظمة الدولية باعتبارها حصيلة أفكار وتجارب ومعارف جميع دول العالم تقريباً وخاصة معايير الرقابة على الأداء.

**12- دراسة عبد الله ويحي (2018) بعنوان "مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الأنتوساي (3100)":** هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلبات معيار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)(3100) العامة

والخاصة المتعلقة بعملية الرقابة على الأداء، كونه أعلى سلطة رقابية في العراق، وهو المخول الوحيد للقيام بعملية الرقابة على الأداء للأعمال والأنشطة الحكومية، وتوصلت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات أهمها يلتزم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلبات معيار الأنتوساي (3100) إلى حد ما وهذا ما ينعكس على أداء عملية الرقابة، بينما تمثلت أهم التوصيات ضرورة إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات معيار الأنتوساي (3100) لما له من أهمية مباشرة في تنفيذ عملية الرقابة على الأداء التي يقوم بها الديوان، وكذلك إعداد وصياغة المعايير والمؤشرات الرقابية التي تتناسب مع مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وعلى مستوى كل تشكيل وهيئة أو قسم في الديوان لأهميتها في اتخاذ الإجراءات المناسبة وتحليل النتائج بشكل سليم وموضوعي.

**13- دراسة الزبيدي (2018) بعنوان "تأثير إيفاء الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات معايير الأنتوساي (3100) على تعزيز جودة تقارير رقابة الأداء":** هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمفهوم الرقابة على الأداء وبيان مفهوم معيار الأنتوساي (3100) ومتطلباته بتنفيذ عملية الرقابة على الأداء وكذلك التعريف بتقارير الرقابة على الأداء وأهميتها وجودتها وفقاً للمتطلبات، مع بيان مدى إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي بمتطلبات المعيار وكذلك بيان دورها في تطبيق متطلبات المعيار في تعزيز جودة العملية الرقابية ومخرجاتها المتمثلة بالتقارير وما لها من دور في تحسين الأداء للجهات الخاضعة للرقابة وتقديم أفضل الخدمات للمجتمع، وقد اعتمد الباحث على الأسلوب الوصفي لتحليل إجابات المشاركين في الدراسة، وعلى قائمة الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات لعينة من مراجعي ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: يلتزم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلبات معيار الأنتوساي (3100) إلى حد ما وهذا ما ينعكس على أداء عملية الرقابة على الأداء وأن الإيفاء بكامل متطلبات معيار الأنتوساي يعزز جودة عملية الرقابة على الأداء، أيضاً غياب المعايير الرقابية المناسبة التي تتوافق مع مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وعلى مستوى كل إدارة أو قسم إذ يتم الاعتماد على الإجراءات الروتيني المعروف وهو المقارنات بين أرقام السنوات وتحليل نتائجها واتخاذ الإجراءات استناداً إلى تلك المقارنات عند إجراء عملية الرقابة.

ومن أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات معيار الأنتوساي (3100) وبشكل كامل لما له من أهمية مباشرة في تنفيذ عملية الرقابة على الأداء التي يقوم بها الديوان والتعزيز من جودة مخرجاتها المتمثلة بالتقارير، بالإضافة إلى إعداد وصياغة المعايير والمؤشرات الرقابية التي تتناسب مع مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وعلى مستوى كل إدارة أو قسم في الديوان لأهميتها في اتخاذ الإجراءات المناسبة وتحليل النتائج بشكل سليم وموضوعي وينعكس بدوره على تعزيز جودة العملية الرقابية.

14- دراسة الشكماك (2019) بعنوان "تطوير دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الأداء في القطاع الحكومي في إطار معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)": هدفت الدراسة إلى تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي في الرقابة على الأداء في القطاع الحكومي في إطار معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) للتأكد من أن الجهات الخاضعة لرقابته تستخدم الموارد الاستخدام الأفضل وتحقيق الاقتصاد والكفاءة والفاعلية بالتطبيق على وزارة الصحة، وذلك من خلال دراسة معايير منظمة الانتوساي للرقابة على الأداء وعقد مقارنة بينها وبين قانون رقم (19) لسنة (2013) بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة واستخدام تصنيفات أساليب الرقابة الواردة في معيار (3100) للرقابة على الأداء، وخلصت الدراسة إلى أنه يوجد إمام كافي لدى المراجعين وأن الالتزام بتطبيق معيار رقم (3100) في الرقابة على الأداء الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (INTOSAI) يسهم في تطوير دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء القطاع الحكومي. وأوصت الدراسة بمدى الحاجة إلى تعديل بعض مواد القانون رقم (19) لسنة (2013) لزيادة صلاحياته من ذلك تبعيته للجهة التشريعية بحيث لا يكون للجهة التنفيذية أي سلطة عليه وتفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين والمراجعين وحثها على إصدار قواعد منظمة لسلوكيات وأخلاقيات المهنة.

15- دراسة ميلاد (2022) "أثر تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) على فاعلية أداء ديوان المحاسبة الليبي": هدفت هذه الدراسة إلى البحث في أثر تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) على فاعلية أداء ديوان المحاسبة الليبي، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استبانة علمية محكمة وتم وتوزيعها على مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود تأثير إيجابي لأبعاد المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) مجتمعة كمتغير مستقل، على فاعلية أداء ديوان المحاسبة الليبي (كمتغير تابع) حيث أن التطبيق الجيد للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) سيسهم بشكل كبير في تحسين فاعلية أداء ديوان المحاسبة الليبي، وأن ديوان المحاسبة الليبي يطبق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) بشكل جيد. وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة زيادة الاهتمام بتطبيق المبادئ الواردة بمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) وخصوصاً المعايير ذات الدرجة الأدنى من مستوى التطبيق، وهي معيار مبادئ الشفافية والمساءلة، وإجراء دراسة حول معوقات تطبيق معيار قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية (ISSAI 12) الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).

## 2.2 الدراسات باللغة الانجليزية

### 1- دراسة

**Adriana T.T,(2007):"Performance Audit in Public sector entities".**

أوضحت هذه الدراسة تحليل إجراءات مكاتب الرقابة في عشرة بلدان أوروبية وكيفية تعاملهم مع متطلبات الاتحاد الأوروبي في مجال رقابة الأداء، فيما هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور رقابة الأداء للاقتصاد والكفاءة والفاعلية خدمة لصنع القرارات الرشيدة من الإدارة في الوحدات الاقتصادية العامة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن إصلاح تلك الوحدات لا يتم إلا من خلال وضع إطار عام لتدقيق الأداء يتضمن مجموعة من النماذج والاستراتيجيات الممكن تنفيذها في كل بلد على حده وذلك حسب تطور الأنظمة المالية لديها وكذلك حسب تطور النظام المحاسبي لتلك البلدان، وأن جميع البلدان مازالت تحقق تقدماً نحو تحسين موائمة أنظمتها مع تدقيق الأداء، وكذلك هناك الكثير من النقاط المشتركة لتدقيق الأداء بين البلدان التي تمت مقارنتها وتحليلها، وكذلك ضرورة دعم الإصلاح الإداري في إدارة تلك البلدان، كما أوصت بضرورة أن يتم تدقيق الأداء من المدقق الخارجي الحكومي لما يمتلكه من الاستقلالية وكذلك قوته القانونية المتمثلة بالحزم والخاضعة بشكل صارم للتشريعات السياسية والمنفذة من قبل الحكومة الاتحادية في البلدان الأوروبية.

### 2- دراسة

**Daujotatite& Macerinskien, (2008):"development of performance uditin public sector".**

أوضحت هذه الدراسة أن رقابة الأداء هي مجال جديد من مجالات الرقابة حصل نتيجة تطور الرقابة، وتهدف الدراسة إلى بيان العلاقة بين إصلاحات الإدارة والتطورات في رقابة الأداء، وقد تؤدي هذه الإصلاحات إلى ممارسة رقابة جيدة أو الممارسات الجيدة في الرقابة وبعبارة أخرى أن الإصلاحات تؤدي إلى اعتماد ممارسات جديدة في الرقابة، وأن أهم ما توصلت إليه الدراسة أن الهدف من الرقابة هو تقويم أداء الوحدة الخاضعة للرقابة أو الإدارة من حيث الكفاءة والفاعلية والاقتصاد وتقديم توصيات بشأن كيفية تحسين أداء الوحدة.

### 3- دراسة

**Parker, (2015):"public sector performance Audit".**

هدفت هذه الدراسة إلى توثيق وتصنيف ردود الجهات الخاضعة للرقابة على تقارير رقابة الأداء المنشورة. وأهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة وهي أن تطبيق تدقيق الأداء للقطاع العام كان مرتفعاً وعالياً مما أدى إلى إصدار عدد كبير من التقارير على مدى العقد الماضي، أصبح تدقيق الأداء جانباً رئيساً من جوانب العمل لجميع المدققين العاملين الأستراليين، التطور الواضح لممارسة رقابة الأداء لتعكس مستوى عالٍ من التناسق في المصطلحات المستخدمة، التركيز على الأنشطة الرئيسية للدولة

كانقل والبنية التحتية والصحة والتعليم والعمال. بينما ركزت توصيات تدقيق الأداء على ثلاث مجالات رئيسية للتدقيق وهي الرقابة التشغيلية والداخلية، حوكمة الشركات والمساءلة، جودة المعلومات والخدمات والرقابة، وكذلك تفعيل مسائل الرقابة والالتزام بشكل أساسي في كثير من أنشطة التدقيق استناداً إلى ضوابط تدقيق الأداء.

### 3. مشكلة الدراسة

إن زيادة التوسع في الأنشطة الحكومية التي تقوم بها الدولة خلال السنوات الأخيرة ترتب عليها ارتفاع حجم الإنفاق الحكومي ويتضح ذلك من خلال ارتفاع قيمة الميزانية العامة للدولة من سنة إلى أخرى، وهذا يتطلب إلزاماً ضرورة تطوير العملية الرقابية على هذا الإنفاق من خلال تقييم الأداء الحكومي لضمان تحسين الاقتصاد والكفاءة والفاعلية في استخدام موارد الدولة التي تغطي الإنفاق على الأنشطة الحكومية، حيث تهتم رقابة الأداء بتحسين الاقتصاد والكفاءة والفاعلية في القطاع العام من خلال المساهمة في الحكم الرشيد والمساءلة والشفافية عن طريق تقديم معلومات ونتائج وتحليلات وتوصيات تساهم في تحسين أداء وحدات القطاع الحكومي.

وتلعب المعايير الرقابية الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) دوراً بارزاً ومهماً للرفع من كفاءة وفعالية الأعمال التي تقوم بها تلك الأجهزة، إذ تعتبر مصدراً لإثراء العمل الرقابي ووضع الأسس العامة لإرساء إجراءات ومهام المراجعة، وتوفير الحد الأدنى من التوجيه للمراجع بما يساعده على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يتم تطبيقها، وتحدد المعايير الرقابية الشروط التي يقتضي توافرها في المراجع والجهاز الرقابي لممارسة العمل الرقابي بكفاءة وفعالية، كما توفر الأساس الموضوعي لتقييم موظفي جهاز الرقابة المالية، وتساعد المعايير الرقابية على تحسين جودة المراجعة بما يحقق زيادة الثقة والاطمئنان لدى الجهات والأفراد الذين يستخدمون البيانات التي تمت مراجعتها، وأخيراً فإن المعايير تشير إلى ما يجب أن تكون عليها العلاقة بين الأجهزة العليا للرقابة والجهات الأخرى ذات العلاقة كالسلطة التشريعية والتنفيذية وجهات الخبرة وغيرها (عبد الصبور، 2003).

ويسعى ديوان المحاسبة الليبي إلى تحقيق أهدافه التي نشأ من أجلها من خلال تطوير العمل الرقابي بتبني المعايير التي أصدرتها منظمة الانتوساي وخاصة تلك المتعلقة بالمبادئ الأساسية لرقابة الأداء، حيث تعتبر عملية تبني معايير الانتوساي أحد وسائل زيادة فاعلية الرقابة الحالية والنهوض بمتطلبات الإصلاح الإداري وتحسين الأداء (الشكماك، 2019).

ولقد أشار شهد الله (2020) إلى أن تبني معايير فعالة وجيدة ينعكس على فاعلية نظام الرقابة بصفة عامة، ورقابة الأداء بصفة خاصة، كما توصلت دراسة بازاما (2016) إلى أن الحد الأدنى لتوجيه

المراجع لمساعدته في تحديد الإجراءات الرقابية لتحقيق هدف الرقابة يكون من خلال تطبيق معايير الأنتوساي في ديوان المحاسبة الليبي، في حين توصلت دراسة دخان (2016) إلى أن ديوان المحاسبة الليبي يطبق معايير منظمة الأنتوساي بدرجة مرتفعة، وفي ذات الصدد أشارت دراسة الشكماك (2019) إلى أن لدى مراجعي ديوان المحاسبة الليبي إمام كافي بتطبيق معيار رقابة الأداء، كما توصلت دراسة خلاط وميرة (2014) 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.

من خلال العرض السابق فإن إشكالية الدراسة تكون في تحديد ما مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لرقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته ؟

4. فرضيات الدراسة:

تتمثل فرضية الدراسة في الفرضية الرئيسة التالية:

(لا يلتزم مراجعو ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لرقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته).

5. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيس إلى التعرف على مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لرقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100).

6. أهمية الدراسة:

– الأهمية العلمية: تمثل إضافة للأدب المحاسبي في مجال موضوع البحث وهو مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لرقابة الأداء وفقاً للمعيار (3100) الصادر عن منظمة الأنتوساي (INTOSAI).

– الأهمية العملية: تخدم نتائج هذه الدراسة ديوان المحاسبة من خلال التعرف على مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لرقابة الأداء وفقاً للمعيار (3100) الصادر عن منظمة الأنتوساي (INTOSAI).

7. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات بالإدارات الفنية المتعلقة برقابة الأداء على الجهات العامة بالإدارة العامة لديوان المحاسبة، وذلك وفق قرار رئيس الديوان (306) لسنة (2018) والخاص بالهيكل التنظيمي للإدارة العامة لديوان المحاسبة، وهي الإدارة العامة لتقييم أداء الشركات والمصارف،

والإدارة العامة لتقييم أداء قطاعات الطاقة، والإدارة العامة لتقييم أداء القطاع العام، هذا وتم توزيع الاستبيانات على جميع أفراد مجتمع الدراسة.

#### 8. منهج الدراسة:

اعتمدت الدراسة لبناء الإطار النظري على المنهج الاستقرائي، كما اعتمدت في الجانب العملي على المنهج الإحصائي الوصفي التحليلي باعتباره أنسب المناهج في دراسة مثل هذه الظواهر، حيث تم الاعتماد عليه في كثير من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة (بدوي 2017، دخان 2016، بازامة 2016، خلاط وميرة 2014، فراونة 2011).

#### 9. حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لرقابة الأداء وفق المعيار (3100) الصادر عن منظمة الأنوساي.

الحدود المكانية: مراجعو الحسابات بالإدارة العامة بديوان المحاسبة في الإدارات الفنية الخاصة بتقييم الأداء.

#### التحليل الوصفي والاستنتاجي لفرضية الدراسة:

لغرض اختبار فرضية الدراسة التي تنص على "لا يلتزم مراجعو ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لعملية رقابة الأداء" نعرض فيما يلي التحليل الإحصائي الوصفي للإجراءات العامة لرقابة الأداء وفقاً للعوامل المكونة لهذه الإجراءات ثم نختم التحليل والتعليق على كل العوامل المكونة للإجراءات العامة كمجموعات:

1. **الاستقلالية والأخلاق:** يتضح من الجدول (1) التحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بالاستقلالية والأخلاق أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات العامل كان أعلى من المتوسط الافتراضي (3.4) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، ومن ذلك يمكن القول أن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة كان نحو الالتزام بالتطبيق غالباً وبدرجات متفاوتة.

الجدول (1) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الاستقلالية والأخلاق

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	(T) اختبار	مستوى الدلالة
يمثل الديوان للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنوساي) الخاصة بالاستقلالية والأخلاق.	96	4.1042	.74663	9.241	.000
يقوم المراجع بأداء نشاطاته وواجباته دون أن يتأثر بتأثيرات تمس الحكم المهني ونزاهة العمل وممارسة الموضوعية والشك المهني والاستقلال.	96	4.0000	.25131	23.392	.000
يحافظ مراجعو الديوان على استقلاليتهم حتى تكون النتائج الرقابية والاستنتاجات محايدة	96	3.7708	.74663	4.866	.000

يتم النظر من قبل ديوان المحاسبة في مواقف ومصالح الجهات الخاضعة للرقابة دون أن يؤثر ذلك على استقلالية المراجع	96	4.0208	.58000	10.488	.000
إجمالي عامل الاستقلالية والأخلاق	96	3.9740	.32743	17.175	.000

المصدر: مخرجات SPSS

بالنظر إلى عامل الاستقلالية والأخلاق كوحدة واحدة نجد أنه يقع في مجال ملتزم بالتطبيق غالبا وفق مقياس ليكارت الخماسي وهذا ما يؤكدته نتائج التحليل الإحصائي بالجدول (1) حيث كان المتوسط الحسابي للعامل ككل (3.9740) وبانحراف معياري (0.32743) كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، ونستنتج مما سبق أن المراجع بديوان المحاسبة يتمتع بالاستقلالية في أداء عمله ويمتثل لإجراءات الجهاز الأعلى للرقابة في مجال الاستقلالية والأخلاق والتي ينبغي أن تتقيد بدورها بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الاستقلالية والأخلاق كما أنه ينظر في مواقف أصحاب المصلحة ومصالحهم وإقامة اتصالات مفتوحة وجيدة معهم دون أن يتأثر بالتأثيرات التي تمس الحكم المهني وممارسة الموضوعية والشك المهني، كما أن المراجع يأخذ بالاعتبار المخاطر المؤثرة على الاستقلالية والتي قد تكون موجودة في عمليات رقابة الأداء.

**2. المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة:** يتضح من الجدول (2) التحليل الإحصائي للعبارات الثلاثة المتعلقة بالمستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات العامل كان أعلى من المتوسط الافتراضي (3.4) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالبا، وأقل من (4.2) والذي يمثل ملتزم بالتطبيق دائما، حيث كان المتوسط الحسابي للعامل ككل (3.9688) وبانحراف معياري (0.41061) كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05) ومن ذلك يمكن القول إن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة بشأن المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة كان نحو الالتزام بالتطبيق غالبا وبدرجات متفاوتة.

**الجدول (2) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة**

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يتم إعداد تقارير رقابة الأداء للسلطين التشريعية والتنفيذية والجهات الحكومية والأطراف الأخرى المعنية بالتقرير.	96	3.9375	.69301	7.599	.000
يراعى عند إعداد التقرير أن يكون مفيد ومفهوم للجهات الخاضعة للرقابة والأطراف المستفيدة الأخرى من التقرير.	96	3.9688	.53219	10.471	.000

ديوان المحاسبة مسؤولاً عن إتباع نهج متوازن يحقق المصلحة العامة بحيث لا يؤثر على الاستقلال والموقف الموضوعي له عند تحديد المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة.	96	4.0000	.56195	10.461	.000
إجمالي عامل المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة	96	3.9688	.41061	13.571	.000

المصدر مخرجات SPSS

من خلال التحليل الإحصائي لفقرات هذا العامل نجد أن المراجع مسؤولاً عن إتباع نهج متوازن يحقق المصلحة العامة بحيث لا يؤثر على الاستقلال ويحدد بوضوح المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة عن تدقيق الحسابات ويأخذ في الاعتبار احتياجاتهم ومصالحهم وما يترتب على ذلك من أجل تحقيق الرقابة على الأداء وإعداد تقارير الرقابة بشكل مفيد ومفهوم للجهات الخاضعة للرقابة والأطراف المستفيدة دون أن يؤثر ذلك على الاستقلالية والموقف الموضوعي للمراجع.

**3. الموضوع:** يتضح من بيانات الجدول (3) التحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بالموضوع، إن المتوسط الحسابي لجميع فقرات العامل كان أعلى من المتوسط الافتراضي "3.4" وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي للعامل ككل (4.1641) وبانحراف معياري (0.44696) كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05) ومن ذلك يمكن القول إن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة كان نحو الالتزام بالتطبيق غالباً وبدرجات متفاوتة.

### الجدول (3) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الموضوع

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	(T) اختبار	مستوى الدلالة
يتم إشراك مراجعي الديوان بتحديد مواضع رقابة الأداء وما يتعلق بالمسائل المرتبطة بها.	96	4.1771	.61550	12.370	.000
يشمل موضوع رقابة الأداء برامج محددة لكافة الأنشطة.	96	4.0833	.72062	9.291	.000
يرتبط نطاق الرقابة على الأداء مباشرة بأهداف العملية الرقابية.	96	4.0104	.68817	8.691	.000
يحدد نطاق الرقابة على الأداء، الموضوع الذي يقوم على أساسه المراجع بتقييم السجلات التي ينبغي فحصها.	96	4.3854	.63858	15.120	.000
إجمالي عامل الموضوع	96	4.1641	.44696	16.749	.000

المصدر مخرجات SPSS

ومن الجدول (3) يتضح أن قيمة اختبار (T. Test) كانت أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) (0.000) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وهذا يدل على أن المراجع بديوان المحاسبة يحدد موضوع ونطاق رقابة الأداء، وقد يكون الموضوع برامج محددة أو مشاريع، أو أنظمة، ويمكن أن يشمل الأنشطة ومخرجاتها ونتائجها وتأثيراتها كما أن المراجع

يحدد الموضوع الذي يقوم على أساسه بتقييم الوثائق أو السجلات التي ينبغي فحصها والإبلاغ عنها والمواقع التي سيتضمنها، وينظر ما إذا كانت القرارات التي تتخذها السلطة التشريعية والتنفيذية تتسم بالكفاءة والفاعلية في إعدادها وتنفيذها.

**4. الثقة والضمان:** يتضح من بيانات الجدول (4) التحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بالثقة والضمان أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات العامل كان أعلى من المتوسط الافتراضي "3.4" وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي للعامل ككل (4.0208) وبانحراف معياري (0.32981) كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، ولقد كان المتوسط الحسابي لجميع فقرات العامل أعلى من المتوسط الحسابي (4.2) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق دائماً باستثناء الفقرة الرابعة "يتم التواصل من قبل مراجعي الديوان مع الجهات الخاضعة للرقابة بشفافية لشرح أهداف الرقابة والنطاق والمنهجية والبيانات التي تم جمعها وأي قيود هامة في التقرير بدون تضليل لهم" والذي كانت بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.4063) والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، ومن ذلك يمكن القول أن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة لفقرات محور الثقة والأمان كان نحو الالتزام بالتطبيق دائماً وبدرجات متفاوتة.

#### الجدول (4) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الثقة والضمان

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	(T) اختبار	مستوى الدلالة
يقوم مراجعي الديوان بتقديم تأكيد بشأن نتائج موضوع الرقابة في ضوء المعايير وذلك بطريقة شفافة.	96	4.2500	.61559	13.529	.000
الجهات الخاضعة للرقابة من وجهة نظرك تثق بالنتائج والتوصيات في تقرير المراجع.	96	4.2079	.64269	12.164	.000
يقدم مراجعي الديوان للجهات الخاضعة للرقابة، ضمان من خلال شرح النتائج والمعايير والاستنتاجات.	96	4.2292	.58901	13.793	.000
يتم التواصل من قبل مراجعي الديوان مع الجهات الخاضعة للرقابة بشفافية لشرح أهداف الرقابة والنطاق والمنهجية والبيانات التي تم جمعها وأي قيود هامة في التقرير بدون تضليل لهم.	96	3.4063	.59077	2.104	.018
إجمالي عامل الثقة والأمان	96	4.0208	.32981	18.444	.000

المصدر: مخرجات SPSS

مما سبق يمكن القول أن المراجع يقدم تأكيداً بشأن النتائج للموضوع أو المسألة في ضوء المعايير الموضوعية بطريقة شفافة، وأنه يتوصل بشفافية لأهداف الرقابة ونطاقها ومنهجيتها والبيانات التي تم

جمعها وأي قيود مهمة في التقرير بحيث لا تضلل المستخدمين، وهذا يعني أن المستخدمين يمكن أن يكونوا على ثقة في النتائج والاستنتاجات والتوصيات الصادرة في التقرير لأن المراجع يوفر لهم ضمان من خلال شرح النتائج والمعايير والاستنتاجات التي تم تطويرها بطريقة متوازنة.

**5. أهداف الرقابة:** يتضح من بيانات الجدول (5) التحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بأهداف الرقابة، أن المتوسط الحسابي لعامل أهداف الرقابة كان أعلى من المتوسط الافتراضي "3.4" وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي للعامل ككل (4.0764) وبانحراف معياري (0.32973). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى ومن ذلك يمكن القول إن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة لمحور أهداف الرقابة كان نحو الالتزام بالتطبيق دائماً، ونستنتج مما سبق أن المراجع يقوم بتحديد أهداف الرقابة بوضوح فيما يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية والتي تعتبر مؤشرات لتقييم الأداء وتساعد في التطوير المنطقي لتصميم الرقابة وعند صياغة أهداف الرقابة تقسم إلى أسئلة فرعية ذات صلة موضوعية وغير متداخلة والتي يسعى المراجع للحصول على إجابات لها بالاستناد إلى أدلة الرقابة.

#### الجدول (5) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل أهداف الرقابة

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يتم تحديد أهداف الرقابة من قبل مراجعي الديوان بوضوح فيما يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية.	96	4.0000	.32444	18.120	.000
يقوم مراجعي الديوان بالتوضيح بشكل كافٍ لأهداف الرقابة، وذلك للإجابة عن أسئلة الرقابة والسماح بالتطوير المنطقي لتصميم الرقابة.	96	3.9688	.46911	11.879	.000
عند صياغة أهداف الرقابة وتقسيمها إلى أسئلة فرعية يتم التأكد من أنها ذات صلة موضوعية وتكميلية غير متداخلة.	96	4.2604	.74332	11.341	.000
إجمالي عامل أهداف الرقابة	96	4.0764	.32973	20.099	.000

المصدر مخرجات SPSS

**6. نهج الرقابة:** من الجدول (6) التحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بنهج الرقابة يتضح، أن المتوسط الحسابي لعامل نهج الرقابة كان أعلى من المتوسط الافتراضي "3.4" وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي للعامل ككل (4.1875) وبانحراف معياري (0.41990). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

## الجدول (6) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل نهج الرقابة

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	(T) اختبار	مستوى الدلالة
يقوم مراجعي الديوان باختيار أسلوب الرقابة المناسب، لتحديد طبيعة الفحص الواجب إجراءه.	96	4.0521	.60471	10.565	.000
يقوم مراجعي الديوان بإتباع أسلوب الرقابة المناسب لتقييم النتائج والتأكد من تحقيقها للأهداف وأن البرامج والخدمات تعمل كما هو مطلوب.	96	4.3646	.54521	17.334	.000
يستخدم مراجعي الديوان أسلوب رقابة يعمل على فحص أسباب المشاكل والتحقق منها وتحليلها وبيان أسباب انحرافها عن المعايير.	96	4.1354	.65886	10.936	.000
تستند توصيات مهمة رقابة الأداء على عملية تحليل وتأكيد الأسباب بدلاً من مقارنة أدلة الرقابة مع المعايير.	96	4.2000	.67465	11.588	.000
إجمالي عامل نهج الرقابة	96	4.1875	.41990	18.376	.000

المصدر مخرجات SPSS

ومن الجدول (6) يتضح أن قيمة اختبار (T) كانت أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت على ذلك نتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، ونستج مما سبق أن المراجع بالديوان يقوم باختيار نهج الرقابة أو النظام أو المشكلة أو مزيج منهما والذي يساعده في تحديد طبيعة الفحص الواجب إجراؤه والذي ينعكس نحو المشاكل التي يقوم بفحص أسبابها والتحقق منها وتحليلها والانحرافات عن معايير الرقابة للوصول إلى نتائج حولها وإصدار التوصيات بشأنها.

7. **معايير الرقابة:** نلاحظ من بيانات الجدول (7) التحليل الإحصائي للعبارة المتعلقة بمعايير الرقابة أن المتوسط الحسابي لعامل معايير الرقابة كان مرتفع وأعلى من (4.20) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق دائماً، حيث كان المتوسط الحسابي للعامل (4.2630) وانحراف معياري (0.38280) كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

## الجدول (7) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل معايير الرقابة

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	(T) اختبار	مستوى الدلالة
يقوم مراجعي الديوان باختيار المعايير المناسبة للرقابة تتوافق مع أهداف وأسئلة الرقابة ذات صلة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية.	96	4.2604	.60253	13.991	.000
تستند معايير الرقابة على الأداء إلى معرفة أفضل الممارسات وكيف يتم تنفيذ الأنشطة لتكون أكثر اقتصاد وكفاءة وفاعلية.	96	4.2396	.67660	12.158	.000

توفر المعايير أساس مناسب ومعقول لتقييم أهداف الرقابة بحيث تكون ملائمة ومفهومة وكاملة موثوق بها.	96	4.2083	.59677	13.271	.000
يقوم مراجعي الديوان بمناقشة المعايير مع الجهات الخاضعة للرقابة لضمان وجود الفهم المشترك للمعايير الكمية والنوعية والتي ستستخدم في العمل الرقابي.	96	4.3438	.57726	16.019	.000
إجمالي عامل معايير الرقابة	96	4.2630	.38280	22.089	.000

المصدر مخرجات SPSS

مما سبق يمكن القول أن المراجع يضع معايير مناسبة للرقابة تتوافق مع أهداف وأسئلة الرقابة وهي ذات صلة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية، خاصة تلك المعايير المستخدمة لتقييم الموضوع، كما أنه يراعي أفضل المعايير والممارسات، كما أنه يختار نوع المعايير نوعية أو كمية أو عامة أو محددة مع التركيز على ما هو متوقع وفق المبادئ السليمة، وأن المراجع لا يغفل عن مناقشة معايير الرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة آخذاً في الاعتبار مسؤوليته عن اختيار معايير الرقابة خاصة عندما تكون المعايير محددة مباشرة بالقوانين من الوثائق الرسمية.

**8. مخاطر الرقابة:** يتضح من بيانات الجدول (8) نتائج التحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بعامل مخاطر الرقابة، أن المتوسط الحسابي لعامل مخاطر الرقابة كان مرتفع وأعلى من (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي للعامل (3.8620) وبانحراف معياري (0.37323) كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

#### الجدول (8) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل مخاطر الرقابة

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	(T) اختبار	مستوى الدلالة
يدير مراجعي الديوان مخاطر الرقابة بفاعلية لتجنب وضع نتائج واستنتاجات وتوصيات غير صحيحة وتقديم المعلومات غير المتوازنة.	96	4.0938	.87152	7.799	.000
تشمل الإدارة الفاعلة لمخاطر الجهات الخاضعة للرقابة، توقع المخاطر المحتملة في العمل.	96	4.2292	.53270	15.251	.000
يوضع نهج للرقابة لمعالجة مخاطر الرقابة أثناء التخطيط للرقابة واختيار الأساليب وتوثيق كيفية التعامل مع تلك المخاطر.	96	3.2500	.50262	2.924	.004
تشمل الإدارة الفاعلة لمخاطر الرقابة، النظر فيما إذا كان فريق الرقابة لديه الكفاءة الكافية والمناسبة لإجراء عملية الرقابة.	96	3.8750	.48666	9.563	.000
إجمالي عامل مخاطر الرقابة	96	3.8620	.37323	12.128	.000

المصدر مخرجات SPSS

ونستنتج مما سبق أن المراجع بالديوان يخطط لجميع مراحل عملية المراجعة حيث يدير مخاطر الرقابة بفاعلية لتجنب وضع نتائج أو استنتاجات وتوصيات غير صحيحة أو غير مكتملة وتقديم معلومات غير متوازنة، وأنه يتوقع المخاطر المحتملة أو المؤثرة في العمل وأنه يعمل على توثيق كيفية التعامل مع تلك المخاطر غير أنه يحتاج إلى زيادة الاهتمام بمخاطر الرقابة أثناء التخطيط للرقابة واختيار الأساليب وتوثيق كيفية التعامل مع تلك المخاطر.

**9.الاتصالات:** يتضح من الجدول (9) نتائج التحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بعامل الاتصالات أن المتوسط الحسابي للعامل كان أعلى من (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي (3.9922) وانحراف معياري (0.43294). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

#### الجدول (9) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الاتصالات

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يلتزم مراجعي الديوان بالتواصل بشكل فعال وسليم مع الجهة الخاضعة للرقابة أثناء عملية الرقابة	96	3.8333	.67538	6.286	.000
يحرص مراجعي الديوان على ضمان عدم الإخلال بالاستقلالية وحياد الديوان والحفاظ على علاقات مهنية جيدة مع الجهات الخاضعة للرقابة.	96	4.0729	.60253	10.942	.000
إقامة قناة اتصال جيدة مع الجهات الخاضعة للرقابة بهدف تحسين وصول المراجع للمعلومات والبيانات التي تحتاجها.	96	3.8958	.62373	7.789	.000
يحافظ مراجعي الديوان على التفاعل مع الجهات الخاضعة للرقابة من خلال تبادل النتائج والحجج ووجهات النظر	96	4.1667	.67538	11.122	.000
إجمالي عامل الاتصال	96	3.9922	.43294	13.402	.000

المصدر مخرجات SPSS

نستنتج من الجدول السابق أن المراجع بالديوان يلتزم بإنشاء قنوات اتصال فعالة مع الجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين طوال عملية الرقابة، لإدراكه بأن التواصل الفعال أمر مهم يساعد في تحسين وصول المراجع للمعلومات والبيانات التي يحتاجها، ويحرص المراجع على ضمان عدم الإخلال باستقلالية وحياد الجهاز الأعلى للرقابة والحفاظ على علاقات مهنية جيدة مع جميع أصحاب المصلحة دون أن تؤثر علاقات الاتصالات على استقلال وحياد الجهاز الأعلى للرقابة.

**10.المهارات:** تبين نتائج الجدول (10) التحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بعامل المهارات أن المتوسط الحسابي للعامل كان أعلى من (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم

بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي (4.0781) وبانحراف معياري (0.46261). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)

### الجدول (10) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل المهارات

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يكفل الديوان بأن فريق الرقابة يكون لهم الكفاءة المهنية اللازمة وبشكل جماعي.	96	4.0000	.66491	8.841	.000
تشمل الكفاءة المهنية في رقابة الأداء معرفة سليمة لمهارات الرقابة والمتعلقة بتصميم البحوث وأساليب التحقيق والتقييم والتواصل والإبداع.	96	4.2188	.63583	12.617	.000
يمتلك مراجعي الديوان الخبرة في مجال العلوم الاجتماعية والقانونية ومعرفة سليمة وكافية بالوحدات الاقتصادية الخاضعة للرقابة لإجراء رقابة الأداء.	96	4.1354	.59152	12.182	.000
يقوم مراجعي الديوان حسب الحاجة باستشارة الأفراد داخل وخارج الديوان ممن تتوافر لديهم الخبرة المتخصصة كالخبراء الخارجيين.	96	4.1458	.76749	9.522	.000
يكون عمل الخبراء الخارجيين مستقل عن الحالات والعلاقات التي من الممكن أن تضر بموضوعيتهم.	96	3.9479	.78633	6.827	.000
عند استخدام عمل الخبراء الخارجيين كأداء يحتفظ المراجع بالمسؤولية الكاملة عن أعمال الرقابة والاستنتاجات الواردة في التقرير.	96	4.0208	.72517	8.388	.000
إجمالي عامل المهارات.	96	4.0781	.46261	14.363	.000

المصدر مخرجات SPSS

مما سبق نستنتج أن لدى المراجع بالديوان المهارات الكافية للعمل بشكل جماعي وبالكفاءة المهنية اللازمة لإجراء رقابة الأداء ومن أهم المهارات المعرفة السليمة للرقابة، وتصميم البحوث، وتقنيات التحقيق أو التقييم، كما أن المراجع يتمتع بالقدرات الشخصية مثل القدرة التحليلية ومهارات الكتابة والاتصال والإبداع ويرى المراجع بأن الخبرة الخارجية مطلوبة وضرورية لإكمال العمل.

**11. الإشراف:** يتضح من بيانات الجدول (11) التحليل الإحصائي للعبارة المتعلقة بعامل الإشراف أن المتوسط الحسابي للعامل كان أعلى من (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي (3.9931) وبانحراف معياري (0.46886). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)؛ وأن المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة حول العبارات المتعلقة بالإشراف لفقرات هذا المحور كانت متفاوتة بين المطبق دائماً وغالباً وفق مقياس ليكارت الخماسي.

## الجدول (11) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الإشراف

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	(T) اختبار	مستوى الدلالة
يشرف ديوان المحاسبة على عمل مراجعي رقابة الأداء أثناء العمل الرقابي.	96	4.1771	.68048	11.189	.000
يشمل الإشراف على أعمال المراجعين، توفير التوجيه الكافي لفرق العمل الرقابي المكلف بالرقابة.	96	4.2604	.65284	12.913	.000
يقوم ديوان المحاسبة بتوفير فرق رقابية ذات كفاءة وخبرة.	96	3.5417	.73866	2.879	.003
إجمالي عامل الإشراف.	96	3.9931	.46886	12.393	.000

المصدر مخرجات SPSS

**12. الحكم والشك المهني:** يتضح من بيانات الجدول (12) التحليل الإحصائي للعبارة المتعلقة بالحكم والشك المهني أن المتوسط الحسابي للعامل كان أعلى من (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي (4.1667) وبانحراف معياري (.28311) كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

## الجدول (12) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الحكم والشك المهني

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	(T) اختبار	مستوى الدلالة
يقوم مراجعي الديوان بممارسة الشك المهني أثناء عملية المراجعة.	96	3.9688	.30619	18.200	.000
تتطلب رقابة الأداء تقديراً وتحليلاً مناسباً لأدلة الرقابة باعتبارها تميل إلى الإقناع في هذا النوع من الرقابة أكثر من كونها قاطعة.	96	3.9271	.50773	10.172	.000
يتم تطبيق جميع المعايير والمبادئ الأخلاقية والمهنية من قبل المراجع لتحديد مستوى الفهم اللازم لأعمال الرقابة.	96	4.1458	.66458	10.996	.000
يحافظ مراجعي الديوان على الموضوعية ويتقبل وجهات النظر والحجج ويتجنب الأخطاء والتحيز في الشك المهني.	96	4.1042	.57086	12.086	.000
يتم تقييم مخاطر الغش من قبل المراجع عند التخطيط للرقابة وأن يكون على تأهب لإمكانية الاحتيال على طوال عملية الرقابة.	96	4.2917	.66359	13.166	.000
يحدد مراجعي الديوان مخاطر الاحتيال المتصلة بأهداف الرقابة ويقوم بتقييمها.	96	4.2917	.56039	15.590	.000
يقوم مراجعي الديوان بتطبيق معايير مهنية عالية في أداء عمل رقابة الأداء.	96	4.2500	.66491	12.525	.000
يلتزم المراجع بمعرفة ومتابعة القوانين واللوائح والاتفاقيات والسياسات والإجراءات المعمول بها.	96	4.2604	.65284	12.913	.000
يتوافر لدى مراجعي الديوان الفهم الجيد للمبادئ والمعايير الدستورية والقانونية والمؤسسية التي تحكم عمل الجهات الخاضعة للرقابة.	96	4.2188	.65217	12.301	.000
يمنع مراجعي الديوان من الانخراط في السلوك الذي قد يشوه سمعة الديوان.	96	4.1771	.61550	12.370	.000
يكون مراجعي الديوان مستعدين للابتكار طوال عملية الرقابة.	96	4.1979	.62610	12.487	.000
إجمالي عامل الحكم والشك المهني	96	4.1667	.28311	26.533	.000

ومما سبق نستنتج أن المراجع يمارس حكماً مهنيّاً وشكوكاً وينظر في القضايا من وجهات نظر مختلفة ويبقى على موقف منفتح وموضوعي لمختلف الآراء والحجج، ويطبق المعارف والمهارات والخبرات الجماعية لعملية الرقابة، كما أنه يتقبل وجهات النظر والحجج وينظر فيها ليتجنب أخطاء الحكم والتحيز ويستخلص نتائج موضوعية على أساس النقد البناء للأدلة التي تم جمعها وفق المبادئ الأخلاقية المهنية.

**13. رقابة الجودة:** يتبين من نتائج الجدول (13) للتحليل الإحصائي الوصفي أن المتوسط الحسابي لعامل رقابة الجودة كان أعلى من (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي (3.9193) وانحراف معياري (0.42067). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)؛ وفيما يتعلق بفقرات هذا العامل فإن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة للعبارات المتعلقة بمحور رقابة الجودة كانت متفاوتة بين المطبق دائماً وغالباً وأحياناً وفق مقياس ليكارت الخماسي،

### الجدول (13) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل رقابة الجودة

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	(T) اختبار	مستوى الدلالة
يتبنى الديوان اتباع إجراءات الجودة في تقرير المراجعة	96	4.2604	.65284	12.913	.000
يقوم الديوان بتوفير الموارد الكافية للمحافظة على المال العام	96	4.1667	.65961	11.388	.000
يتبنى الديوان إجراءات نظام إدارة المخاطر على الجودة التي تنشأ من القيام بأعمال رقابة الأداء	96	3.3125	.73000	2.174	.024
يتبنى الديوان صياغة سياسات وإجراءات واضحة تعمل على زيادة كفاءة وفعالية نظام الجودة	96	3.9375	.49868	10.561	.000
إجمالي عامل رقابة الجودة	96	3.9193	.42067	12.094	.000

ولقد أكدت نتائج تحليل (T. Test) لجميع الفقرات أنها أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، ونستنتج من ذلك أن الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة يهتم بالمحافظة على الجودة التي ينبغي على المراجع الالتزام بها لضمان استيفاء جميع المتطلبات، كما أن الجهاز الأعلى للرقابة يضع سياسات وإجراءات كافية ومرنة وسهلة لإدارة وضمان الجودة وتنفيذ آليات الجودة، وفي المقابل هناك ضعف في تبني الديوان لإجراءات نظام إدارة المخاطر على الجودة والتي تنشأ من القيام بأعمال رقابة الأداء.

**14. الأهمية النسبية:** يتبين من الجدول (14) التحليل الإحصائي الوصفي للعبارات المتعلقة بعامل الأهمية النسبية أن المتوسط الحسابي لعامل الأهمية النسبية كان أعلى من (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي (4.0885) وبانحراف معياري (3.7693) كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

#### الجدول (14) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الأهمية النسبية

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	(T) اختبار	مستوى الدلالة
يتم مراعاة الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة من قبل مراجعي الديوان.	96	3.8854	.40704	11.685	.000
يقوم مراجعي الديوان بالأخذ في الاعتبار إمكانية تغير الأهمية النسبية بمرور الوقت.	96	4.2917	.52147	16.754	.000
إجمالي عامل الأهمية النسبية	96	4.0885	.37693	17.898	.000

المصدر مخرجات SPSS

ونستنتج من ذلك أن المراجع يراعى الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة بما في ذلك الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للموضوع بهدف تقديم أكبر قدر ممكن من القيمة المضافة.

**15. الوثائق أو التوثيق:** يتضح من خلال الجدول (15) التحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بعامل الوثائق أو التوثيق أن المتوسط الحسابي للعامل كان أعلى من (4.20) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق دائماً، حيث كان المتوسط الحسابي (4.2083) وبانحراف معياري (5.7073) كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05). مما سبق يمكن القول أن المراجع يعمل على توثيق عملية الرقابة بطريقة كاملة ومفصلة بما فيه الكفاية ويوفر جميع المستندات الوثائق اللازمة للعمل إلى أقصى حد ممكن ويسعى لاستكمال أي نقص بالوثائق قبل إصدار تقرير عن عملية المراجعة.

#### الجدول (15) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الوثائق أو التوثيق

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	(T) اختبار	مستوى الدلالة
يقوم مراجعي الديوان بتوثيق العملية الرقابية بطريقة كاملة ومفصلة.	96	4.1563	.71566	10.354	.000
يتم توفير وثائق كافية لتمكين المراجع من فهم طبيعة الأعمال الرقابية المنفذة.	96	4.2813	.70641	12.223	.000
يقوم مراجعي الديوان بتوفير الوثائق في الوقت المناسب وبيعها محدثة طول فترة الرقابة.	96	4.1875	.73000	10.570	.000
إجمالي عامل الوثائق والتوثيق	96	4.2083	.57073	13.877	.000

المصدر مخرجات SPSS

### التحليل الإحصائي الوصفي لعوامل الإجراءات العامة:

يعتبر تطبيق الإجراءات العامة جزء من تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الانتوساي رقم (3100)، ومن المهم معرفة اتجاه المستجوبين المستهدفون نحو تقييم مدى الالتزام بتطبيق كل عامل من العوامل المكونة لتلك الإجراءات من خلال معرفة متوسط قيمة العامل، ونظراً لأننا نستخدم مقياس ليكارت الخماسي، ويكون المنظور إيجابياً إذا كان المتوسط أعلى من (3.40) والعكس صحيح، وتبين نتائج الجدول (16) التحليل الإحصائي الوصفي للعوامل المكونة للإجراءات العامة أن المتوسط الحسابي لها كان متفاوت بين المطبق دائماً وغالبا وفق مقياس ليكارت الخماسي، فقد كان عامل معايير الرقابة وعامل الوثائق والتوثيق من وجهة نظر المشاركين في الدراسة في نطاق الالتزام بالتطبيق دائماً بمتوسط حسابي (4.2630؛ 4.2083) على التوالي، وبوزن نسبي مرتفع بلغ (85.26%؛ 84.17%)، أما باقي العوامل فقد كانت في نطاق الالتزام بالتطبيق غالبا وفق مقياس ليكارت الخماسي، حيث كان في المرتبة الأولى عامل نهج الرقابة بمتوسط حسابي (4.1875) ووزن نسبي (83.75%) ثم عامل الحكم والشك المهني في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.1667) وكان الوزن النسبي (83.33%) ثم عامل الموضوع ثالثاً بمتوسط حسابي (4.1641) وكان الوزن النسبي (83.28%) ثم عامل الأهمية النسبية في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (4.0885) وكان الوزن النسبي (81.77%) ثم جاء عامل المهارات خامساً بمتوسط حسابي (4.0781) ووزن نسبي (81.56%) وسادساً عامل أهداف الرقابة بمتوسط حسابي (4.0764) الوزن النسبي (81.53%) ثم بالمرتبة السابعة عامل الثقة والأمان بمتوسط حسابي (4.0208) الوزن النسبي (80.42%) ثم عامل الإشراف ثامناً بمتوسط حسابي (3.9931) الوزن النسبي (79.86%) ثم عامل الاتصال أو التواصل كان تاسعاً حيث كان المتوسط الحسابي (3.9922) والوزن النسبي للعامل (79.84%) ثم عامل الاستقلالية والأخلاق بالمرتبة العاشرة حيث كان بمتوسط حسابي (3.9740) ووزن نسبي للعامل (79.48%) وجاء عامل المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة في المرتبة الحادية عشر بمتوسط حسابي (3.9687) وكان الوزن النسبي (79.37%) ثم جاء عامل رقابة الجودة بالمرتبة الثانية عشر بمتوسط حسابي (3.9193) وبوزن نسبي (79.86%) وكان عامل مخاطر الرقابة في المرتبة الثالثة عشر وآخر هذه العوامل من حيث التطبيق فقد كان المتوسط الحسابي (3.8620) والوزن النسبي للعامل (77.24%). وتستنتج أن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي يلتزمون بتطبيق عوامل الإجراءات العامة لرقابة الأداء، وعلى مراجعي الديوان زيادة الاهتمام بالعوامل ذات الوزن النسبي الأقل من (84%) لما لذلك من أثر على كفاءة وفاعلية إجراءات الرقابة المالية.

## الجدول (16) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي للإجراءات العامة

العامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
الاستقلالية والأخلاق	3.9740	.32743	%79.48
المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة	3.9687	.41061	%79.37
الموضوع	4.1641	.44696	%83.28
الثقة والأمان	4.0208	.32981	%80.42
أهداف الرقابة	4.0764	.32973	%81.53
نهج الرقابة	4.1875	.41990	%84.17
معايير الرقابة	4.2630	.38280	%85.26
مخاطر الرقابة	3.8620	.37323	%77.24
الاتصال أو التواصل	3.9922	.43294	%79.84
المهارات	4.0781	.46261	%81.56
الإشراف	3.9931	.46886	%79.86
الحكم والشك المهني	4.1667	.28311	%83.33
رقابة الجودة	3.9193	.42067	%79.86
الأهمية النسبية	4.0885	.37693	%81.77
الوثائق والتوثيق	4.2083	.57073	%84.17
الإجراءات العامة	4.0947	.29040	%81.89

المصدر مخرجات SPSS

## 11. اختبار فرضية الدراسة :

لا يلتزم مراجعو ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لعملية رقابة الأداء.

ولاختبار هذه الفرضية فإنه يمكن صياغتها وفق الآتي:

فرضية العدم  $H_0$  (فرضية العدم): لا يلتزم مراجعو ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لعملية رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته.

فرضية البديل  $H_1$  (الفرضية البديلة): يلتزم مراجعو ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لعملية رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته.

بالاطلاع على بيانات الجدول (17) يتبين أن المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة حول تطبيق الإجراءات العامة كان (4.0947) ويقع هذا المتوسط في نطاق الالتزام بالتطبيق غالبا وفق مقياس ليكارت الخماسي وهو أعلى من القيمة الافتراضية للدراسة (3.4) كما بلغ الانحراف المعياري "مدى

انحراف آراء العينة عن متوسطها الحسابي" لهذا المحور (0.29040)، ولقد أكدت نتائج تحليل ( T. Test) كما هي بنفس الجدول أنها(23.441) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964)، وكذلك أكدت نتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وبناءً على ما سبق يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة "يلتزم مراجعو ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لعملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الانتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته".

#### الجدول (17) اختبار الفرضية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة الإحصائية	درجات الحرية	اختبار (t)	البيان
.29040	4.0947	.000	95	23.441	الإجراءات العامة

المصدر مخرجات SPSS

#### النتائج والتوصيات

##### أولاً: نتائج الدراسة

من خلال التحليل الإحصائي توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1. يلتزم مراجعو ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لعملية رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الانتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته وذلك بمتوسط حسابي (4.0947)، ولقد جاء في المرتبة الأولى عامل معايير الرقابة من وجهة نظر المشاركين في الدراسة في نطاق الالتزام بالتطبيق دائماً بمتوسط حسابي (4.2630)، ثم جاء في المرتبة الثانية عامل الوثائق والتوثيق أيضاً في نطاق الالتزام بالتطبيق دائماً بمتوسط حسابي (4.2083)، أما باقي عوامل الإجراءات العامة فقد كانت في نطاق الالتزام بالتطبيق غالباً وفق مقياس ليكارت الخماسي، حيث كان في المرتبة الأولى عامل نهج الرقابة بمتوسط حسابي (4.1875) ثم في المرتبة الثانية عامل الحكم والشك المهني بمتوسط حسابي (4.1667) وكان ثالثاً عامل الموضوع بمتوسط حسابي (4.1641) في حين جاء عامل الأهمية النسبية بمتوسط حسابي (4.0885) في المرتبة الرابعة، وخامساً عامل المهارات بمتوسط حسابي (4.0781) ثم عامل أهداف الرقابة سادساً بمتوسط حسابي (4.0764)، أما عامل الثقة والأمان فكان بالمرتبة السابعة بمتوسط حسابي (4.0208)، بينما عامل الإشراف كان بالمرتبة الثامنة بمتوسط حسابي (3.9931)، ثم عامل الاتصال أو التواصل كان بالمرتبة التاسعة حيث كان المتوسط

الحسابي (3.9922)، ثم عامل الاستقلالية والأخلاق في المرتبة العاشرة حيث كان المتوسط الحسابي (3.9740)، وفي المرتبة الحادية عشر عامل المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة بمتوسط حسابي (3.9687)، ثم عامل رقابة الجودة بمتوسط حسابي (3.9193) في المرتبة الثانية عشر، وكان عامل مخاطر الرقابة في آخر هذه العوامل من حيث الالتزام بالتطبيق بمتوسط حسابي (3.8620).

2. هناك ضعف في تطبيق ديوان المحاسبة في ليبيا لعنصر "تبنى ديوان المحاسبة لإجراءات نظام إدارة المخاطر على الجودة التي تنشأ من القيام بأعمال رقابة الأداء" الواقع ضمن عامل رقابة الجودة بالإجراءات العامة حيث كان المتوسط الحسابي (3.3125).

#### ثانياً: توصيات الدراسة

بناءً على نتائج الدراسة فإنه يمكن تقديم التوصيات التالية:

1. على مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا الاهتمام بتطبيق عامل رقابة الجودة بالإجراءات العامة من خلال تبني ديوان المحاسبة لإجراءات نظام إدارة المخاطر على الجودة التي تنشأ من القيام بأعمال رقابة الأداء.
2. زيادة الاهتمام بتطبيق المبادئ الواردة بـمعيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) المتعلق بتطبيق إجراءات رقابة الأداء حتى تصل إلى التطبيق الدائم لفقرات المعيار.
3. العمل على رفع قيمة وفوائد وجودة عمل ديوان المحاسبة، من خلال تطبيق معايير منظمة الأنتوساي.
4. العمل على زيادة توعية موظفي ديوان المحاسبة بأهمية تطبيق معايير منظمة الأنتوساي لما لها من أثر في تحقيق الأهداف المراد تحقيقها ورفع مستوي الأداء.

#### قائمة المراجع والمصادر

##### – أولاً: المراجع العربية

- أبو شعفة، محمد عمار (2018) تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي في مراجعة الأداء في الشركات الليبية بالتطبيق على الشركات العامة المقيدة في سوق الأوراق المالي الليبي، رسالة غير منشورة، جامعة عين شمس، مصر.
- بازامة، محمد مصطفى (2016) إمكانية تطبيق ديوان المحاسبة في ليبيا لمعايير الأنتوساي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنغازي – ليبيا

- الحسني، صادق وخرابشة، (2000) متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء، مجلة الدراسات العلوم الإدارية، المجلد السابع والعشرين، العدد السادس، الأردن.
- خلاط، صالح ميلود، وميرة، عبدالحفيظ فرج (2014) مدي إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد الثالث، كلية الاقتصاد والتجارة، الجامعة الأسمرية الإسلامية، ليبيا.
- الداور، جبر إبراهيم وفراونة، رامي أحمد (2014) تقييم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد الأول المجلد الثاني، فلسطين.
- دخان، خيرى منصور (2016) مدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا، ليبيا
- الزبيدي، طالب حميد (2018) تأثير إيفاء الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات معايير الأنتوساي 3100 على تعزيز جودة تقارير رقابة الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد التاسع جامعة بغداد، العراق.
- الزبيدي، لمياء فاضل كاظم، (2015)، تدقيق الأداء المستند للمخاطر وفق معايير الأنتوساي 3100، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني، المجلد الثالث، جامعة البصرة، العراق.
- 10- سليم، محمد صدام (2014) دور رقابة الأداء في الحد من الفساد الإداري والمالي/ دراسة تطبيقية في ديوان محافظة بغداد، مجلة العلوم الإدارية، جامعة عين شمس، العدد الثامن، المجلد الخامس، جمهورية مصر العربية.
- 11- شهد الله، محمد عبدالعزيز (2020) مدى التزام ديوان المحاسبة بتطبيق نظام رقابة الجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (40)، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية، طرابلس - ليبيا.

- 12-الشكماك، أميرة على فهمي (2019) تطوير دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الأداء في القطاع الحكومي في إطار معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الأنتوساي)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، مصر.
- 13-عبد الله، طالب حميد ويحي، صفاء أحمد (2018) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الأنتوساي 3100، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثامن، جامعة بغداد، العراق.
- 14- عذاب، اختيار عباس (2009) دور رقابة الأداء في الحد من الفساد الإداري والمالي، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد السادس، المجلد الثالث، سلطنة عمان.
- 15- القطيش، حسين فليح (2011) تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، المجلة الأردنية، العدد الثالث، المجلد الثاني، الأردن.
- 16- ميلاد، حسين إبراهيم حسين (2022) أثر تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأنتوساي) على فاعلية أداء ديوان المحاسبة الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية.
- 17- نور، إيمان محمود (2012) مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الاستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

ثانيا: المراجع الانجليزية.

- Adriana T (2007) **performance Audit In Public Sector entities Anew challenge for Astern European countries Transylvanian**, Review of Administrative Sciences 19E.
- Daujotaitė, D & Macerinskienė, I (2008), **"development of performance audit in public sector"**. international Scientific Business and Management, Vilnius, Lithuania.

## **The extent of the commitment of auditors of the Audit Bureau in Libya to applying performance control procedures in accordance with standard (3100) issued by the INTOSAI organization**

**Khawla Mahmoud Arafa , Mohamed Moftah Al-Turli**

*Accounting Department, Faculty of Economics and Commerce, Islamic Alasmarya University, Libya*

### **Abstract**

The study aimed to search for the extent of the commitment of the auditors of the Audit Bureau in Libya to the application of performance control procedures in accordance with the standard (3100) issued by INTOSAI, and to achieve the objective of the study, the descriptive analytical approach was used, where a refereed scientific questionnaire was designed and distributed to the auditors of the Libyan Audit Bureau, where (100) questionnaires were distributed, and (96) questionnaires valid for analysis were recovered.

For the purposes of statistical processing, descriptive statistics methods were used, including frequencies, arithmetic averages and standard deviation, in addition to the use of inferential statistics methods to test the main and sub-study hypotheses, where the (T) test was used for one sample, and linear, simple and multiple regression analysis.

The study reached a set of results, the most important of which are: The auditors of the Audit Bureau in Libya are committed to applying performance control procedures in accordance with the requirements of INTOSAI Standard No. (3100) when performing audit tasks for the entities subject to its audit, with an arithmetic average of (4.03).

Based on the results obtained and mentioned above, the study recommended several recommendations, the most important of which are: increasing interest in the application of the principles contained in INTOSAI Standard No. (3100), and working to raise the value, benefits and quality of the work of the State Audit Bureau, through the application of INTOSAI standards, in addition to working to increase the awareness of the employees of the State Audit Bureau of the importance of applying INTOSAI standards.

**Keywords:** performance control procedures in accordance with the standard (3100) issued by INTOSAI, the auditors of the Libyan Audit Bureau.