

تقييم فعالية إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة الليبي

في المحافظة على المال العام

- طبقا لمعايير منظمة الإنتوساي الدولية -

د. منصور محمد لربش*
د. ميلاد رجب اشميلة**

المستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فعالية الإجراءات التي يمارسها ديوان المحاسبة في ليبيا للمحافظة على المال العام من خلال دراسة إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة واتخاذ معايير منظمة الإنتوساي الدولية للرقابة الحكومية أساسا للتقييم.

واستخدم الباحثان المنهج الاستقرائي في عرض وتحليل الأدب المحاسبي والمالي المتعلق بموضوع الدراسة، كما تم استخدام المنهج الوصفي لتحليل وتفسير البيانات المتحصل عليها باستخدام استمارات الاستبيان الموزعة على عينة بلغت 135 مراجعاً من مجتمع الدراسة المتمثل في المراجعين العاملين بديوان المحاسبة بالإدارة العامة ومراجعي الديوان بفرع طرابلس. وأظهرت نتائج الدراسة بشكل عام أن إجراءات المراجعة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة في ليبيا تتفق مع معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية. كما أظهرت الدراسة قصورا في تطبيق بعض الإجراءات التي أوصت بها المنظمة والتي يتعين على ديوان المحاسبة في ليبيا ممارستها. وفي ضوء النتائج أوصت الدراسة بضرورة تطوير إجراءات المراجعة المتبعة والعمل على زيادة المواعمة مع معايير منظمة الإنتوساي، وتطوير التشريعات النافذة المتعلقة بعمل الديوان من خلال الارتقاء بها لمواكبة المعايير الدولية. كما أوصت الدراسة بتأهيل وتدريب المراجعين بديوان المحاسبة على إجراءات المراجعة التي ينبغي تطبيقها وفقاً للمعايير الصادرة عن منظمة الإنتوساي الدولية.

*- عضو هيئة التدريس بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والتجارة زليتين - جامعة المرقب.

**- عضو هيئة التدريس بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والتجارة زليتين جامعة المرقب miladd_74@yahoo.com

مقدمة ومشكلة الدراسة:

شهدت الفترة الأخيرة اهتماماً متزايداً من قبل الدول بالرقابة على الإنفاق الحكومي، وقد تمثل هذا الاهتمام في عدة جوانب منها تزايد الاهتمام بإنشاء إدارات مستقلة للرقابة الحكومية وتطور إجراءات الرقابة من أساليب المراجعة التقليدية إلى الأساليب الحديثة الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية مثل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي INTOSAI) والتي تعمل أيضاً على تطوير إجراءات وأساليب الرقابة الحكومية.

ففي الولايات المتحدة زاد الاهتمام بالرقابة الإدارية والمالية وخاصة خلال الأزمة الاقتصادية العالمية عام 1929 م، فبعد أن كانت الرقابة على الأعمال تتم من قبل السلطات الحكومية والشعبية أصبحت هناك حاجة ملحة لتطبيق الرقابة الإدارية الداخلية على ممارسات المديرين ورؤساء الأقسام، وكذلك على أداء الموظفين والعمال (عباس، 2001). أما في الدول العربية -والتي حدثت حدو غيرها من الدول في إنشاء أجهزة تراقب أعمال الجهات الحكومية بهدف حماية المال العام- فعلى سبيل المثال لا الحصر تم في الأردن إنشاء فرع لمراجعة الحسابات عام 1928م، وفي مصر تم إنشاء ديوان للمحاسبة كهيئة مستقلة تقوم بالرقابة الحكومية عام 1942م. وفي تونس تعتبر دائرة المحاسبات أعلى هيئة رقابية على الأموال العمومية، وهي مؤسسة دستورية نشأت عام 1959م، كما أنشئ ديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية عام 1971م. أما في ليبيا فقد كان إنشاء أول ديوان للمحاسبة كهيئة مستقلة لمراقبة إيرادات ومصروفات الدولة بموجب القانون رقم (21) لسنة 1955 م. وعلى الرغم من وجود وإنشاء ديوان للمحاسبة في ليبيا منذ ذلك الوقت للرقابة والمحافظة على المال العام ومراقبة الإنفاق الحكومي والذي يزداد سنة بعد

أخرى بحيث وصل في سنة 2013 م إلى ما يزيد عن 70 مليار دينار⁽¹⁾، فإن هناك قدراً واضحاً من عدم الرضا عن ممارسة الديوان لوظائفه بسبب انتشار واستشراء ظاهرة الفساد خصوصاً المالي⁽²⁾، بالإضافة إلى أن التطورات المتلاحقة في بيئة العمل الرقابي تضع ديوان المحاسبة في ليبيا أمام تحديات كبيرة تفرض عليه التطوير بما يكفل المحافظة على المال العام في وقت تتجه فيه الدولة إلى زيادة الإنفاق الحكومي على التنمية متزامناً مع فساد أصبح ظاهرة متفشية.

وحتى تتمكن ليبيا من مواكبة تطورات العملية الرقابية والمحافظة على المال العام ظهرت الحاجة لإعادة النظر في فعالية إجراءات المراجعة المالية المعمول بها بديوان المحاسبة للتأكد من مدى توافقها مع متطلبات المعايير الدولية للرقابة المالية من أجل تحسين نتائج العملية الرقابية الأمر الذي يضعنا أمام التساؤل الرئيس التالي:

- هل إجراءات المراجعة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي تتفق مع معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية؟

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مدى فعالية إجراءات المراجعة التي يمارسها مراجعو الديوان ومدى توافقها مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي الدولية للرقابة الحكومية، ومن ثم تقديم المقترحات والتوصيات التي يمكن أن تسهم في تطوير العمل

1- الدولار الأمريكي يعادل 1.27 دينار.

2- تحتل ليبيا مرتبة متدنية في مؤشر الفساد الصادر عن منظمة الشفافية العالمية حيث جاءت في المرتبة 123 من أصل 199 في سنة 2010 و 123 في 2011 و 160 في 2012 من بين 174 دولة شملها المسح؛ بينما جاءت في المرتبة 172 من أصل 175 دولة شملها المسح في عام 2013. (لمزيد من التفاصيل راجع موقع المنظمة على شبكة المعلومات).

الرقابي لديوان المحاسبة بما يلبي الاحتياجات اللازمة للمحافظة على المال العام الأمر الذي يؤدي إلى الحد من الفساد المالي.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في أنها تتناول موضوعاً على قدر كبير من الأهمية في الوقت الحاضر خصوصاً في ليبيا، فالرقابة المالية تعد أحد الركائز التي يُعتمد عليها في الاستفادة من الموارد المتاحة للدولة بما يحقق المستهدف من الخطط الموضوعية وتحد من العبث بالمال العام.

كذلك تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية تطوير إجراءات المراجعة المالية لتطوير الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في ليبيا بما يتلاءم ومعايير منظمة الإنتوساي. كما تأتي هذه الدراسة لتلبي الاهتمام المتزايد بدور ديوان المحاسبة والقوانين التي تحكم العملية الرقابية والرفع من مستوى العمل الرقابي.

فرضيات الدراسة:

تعتمد الدراسة على الفرضية الرئيسية التالية:

"لا تتطابق إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة في ليبيا مع معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية".

ولاختبار هذه الفرضية الرئيسية صيغت الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى: "لا تتفق إجراءات التخطيط لعملية المراجعة المتبعة في ديوان المحاسبة مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية"
- الفرضية الفرعية الثانية: "لا تتفق إجراءات تنفيذ عملية المراجعة المتبعة في ديوان المحاسبة مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية"
- الفرضية الفرعية الثالثة: "لا تتفق إجراءات كتابة التقارير المتبعة في ديوان المحاسبة مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية"

● الفرضية الفرعية الرابعة: "لا تتفق أساليب المتابعة المتبعة في ديوان المحاسبة مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية"
منهجية الدراسة:

اعتمد الباحثان المنهج الاستقرائي في عرض وتحليل الأدب المحاسبي والمالي المتعلق بمفهوم المراجعة والإجراءات التي يجب اتباعها وتطبيقها من خلال الكتب والدراسات المنشورة والدوريات ومعايير منظمة الإنتوساي، كما تم استخدام المنهج الوصفي لتحليل وتفسير البيانات المتحصل عليها باستخدام أداة الدراسة، لتحقيق الأهداف والوصول إلى النتائج والتوصيات بهدف تقييم فعالية إجراءات المراجعة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي للمحافظة على المال العام، وذلك على منوال أغلب الدراسات السابقة (مثل: الحياصات، 2013؛ الدبيس، 2010؛ أبوهداف، 2006؛ الباشا، 2005؛ ماضي 2004).

الدراسات السابقة:

في حدود علم الباحثين لا توجد دراسات سابقة تناولت موضوع الدراسة في البيئة المحلية خصوصاً من جانب مقارنة الإجراءات مع المعايير الصادرة عن منظمة الإنتوساي، وفيما يلي عرض مختصر للدراسات التي توفرت للباحثين في البيئة العربية:

- دراسة خشارمة (1999)، هدفت إلى تقييم أداء ديوان المحاسبة الأردني من وجهة نظر العاملين به، والأجهزة الحكومية الخاضعة لرقابته، وقد توصلت دراسته إلى وجود قصور في عمل الديوان متمثلاً في عدم اتباع أحدث الأساليب والنظم الإدارية وعدم الكفاءة في اتباع إجراءات الرقابة الضرورية للعمل الرقابي وكذلك وجود معوقات تواجه عمل الديوان منها عدم الموضوعية في تعيين العاملين بالديوان، عدم

استقرار الهيكل التنظيمي وعدم مواكبة تشريعات الديوان للمستجدات في العمل الرقابي.

- دراسة عبدالله (2003)، تطرقت إلى تقييم رقابة ديوان المحاسبة في الأردن من خلال مجموعة من المبادئ والقواعد الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي). وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية في قانون ديوان المحاسبة من حيث الاستقلالية المالية والإدارية ومنح كبار موظفي الديوان الحصانة. كما توصلت إلى ضعف نظم الرقابة الداخلية بالوزارات والدوائر الحكومية وقلة عدد المراجعين بالديوان مقارنة بحجم الأعمال المطلوبة من الجهاز.

- دراسة ماضي (2004)، تطرقت إلى تحديد مدى فعالية ومهنية أساليب الرقابة المتبعة بديوان المحاسبة في قطاع غزة والعوائق التي تعترض عملية الرقابة بقطاع غزة، وخلصت الدراسة إلى عدم فعالية الدور الرقابي للمجلس التشريعي على المؤسسات العامة، وضعف دور هيئة الرقابة العامة وخاصة في عدم مناقشة تقاريرها لدى المجلس التشريعي. كما توصلت إلى عدم القيام بعملية التخطيط السليم، وعدم استخدام أسلوب الرقابة قبل التنفيذ في الوحدات الحكومية.

- دراسة أبو هذاف (2006)، هدفت إلى تقييم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، وذلك من خلال دراسة المقومات الضرورية للعمل الرقابي والمتغيرات المؤثرة فيها، والمتمثلة في توفر الاستقلال للديوان، اعتماد معايير الرقابة الدولية، توفر التدريب واكتساب الخبرة للمفتشين العاملين بالديوان، استخدام التكنولوجيا الحديثة في أداء العمل، واستخدام أساليب الأداء الرقابي الحكومي عند التنفيذ.

وقد استخدم أهدف الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات الأولية، حيث وزع الاستبانة على عينة عشوائية من مفتشي ديوان الرقابة والمحاسبين العاملين في الدوائر المالية بالجهات الخاضعة للرقابة، واستخدم المنهج الوصفي في التحليل. وأظهرت دراسته ضعف مستوى تحقيق الديوان للمهام الرقابية التي أنشئ من أجلها، كما أثبتت دراسة أن الديوان لم يعتمد معايير الرقابة الدولية التي تعتمدها الأجهزة العليا للرقابة في دول العالم، ولم يستخدم أساليب الأداء الرقابي الحكومي في أداء الأعمال الرقابية. و قدم عدداً من التوصيات منها العمل على تحديث النصوص القانونية التي تدعم استقلال ديوان الرقابة، والعمل على اعتماد معايير الرقابة الدولية لمواكبة التقدم في أجهزة الرقابة الدولية، كما أوصت الدراسة بضرورة توفر الدورات التدريبية لتأهيل المفتشين وتجعلهم قادرين على إنجاز أعمالهم، وضرورة اعتماد كل من الرقابة الوقائية والرقابة المفاجئة التي تعمل على الحد من الوقوع في الانحرافات، ومعالجة الأخطاء أولاً بأول حفاظاً على المال العام.

- دراسة الرحاحلة (2006)، هدفت إلى دراسة دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الأموال العامة في الأردن ومدى تطابقه مع المعايير الدولية للرقابة العليا، ومدى ملاءمته للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية المحلية والدولية، وتحديد معوقات وسلبيات تطبيق القانون، ومعرفة ما مدى تطابق القانون مع معايير الرقابة العليا الدولية. وخلصت الدراسة إلى أنه بالرغم من أن قوانين الرقابة المالية ببعض الدول العربية تتفق مع المعايير الدولية للرقابة العليا إلا أن قانون ديوان المحاسبة في الأردن لا يتوافق مع هذه المعايير.

- دراسة الدبيس (2010)، هدفت إلى قياس مدى قدرة جهاز ديوان الرقابة والتفتيش الإداري في الأردن في تطوير الإجراءات والأعمال الإدارية وتحسين مستوى الأداء والإنتاجية في مؤسسات الدولة. ولقد خلصت الدراسة إلى تركيز الديوان في عمله على

مدى التزام الدوائر الحكومية بالقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها، والتحقق من تنفيذ خططها وبرامجها الإدارية، أكثر من التركيز على الأسباب التي تؤدي إلى ضعف الأداء ومستوى الإنتاج في العمل. كما استنتجت الدراسة أن ديوان الرقابة والتفتيش في الأردن يمارس الرقابة العلاجية بشكل كبير، بينما يمارس الرقابة أثناء التنفيذ بشكل متوسط. وأوضحت الدراسة أن مستوى الدور الذي يلعبه الديوان في تحسين مستوى الأداء في الدوائر الحكومية لم يكن جيداً، مما يعني وجود حاجة إلى تحديث نظام ديوان الرقابة والتفتيش القائم لتمكينه من الارتقاء بأدائه بالشكل الذي يخدم المصلحة العامة.

- دراسة الحياصات وآخرون (2013)، هدفت إلى التعرف على العوائق التي قد تواجه الرقابة على مقبوضات الإيرادات الحكومية في الأردن والحد من الحلول المقترحة لمعالجتها، من خلال بيان مدى كفاية التشريعات النازمة، وبيان آلية المتابعة القائمة، والمعلومات التفصيلية التي تمتلكها وزارة المالية على أساس يومي لطبيعة مقبوضات الإيرادات.

وإستخدام الباحثون المنهج الوصفي وأداة الاستبيان لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة. وقد أظهرت نتائج دراستهم أن المديرية والمراكز المالية الحكومية في الأردن لا تواجه عوائق تتعلق بكفاية التشريعات النازمة، بينما تواجه عوائق تتعلق بآلية المتابعة القائمة حالياً والتي لا تؤدي إلى ضمان تحويل المبالغ المودعة من قبل المديرية والمراكز المالية في الوقت المناسب.

وتأتي الدراسة الحالية لتسهم بقدر في تقييم ديوان المحاسبة الليبي من جانب مهم ألا وهو فعالية إجراءات المراجعة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي في المحافظة على المال العام مستخدمة المعايير الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنوساي) كأساس للتقييم، حيث لم يسبق -حسب علم الباحثين- دراسة هذا الجانب في البيئة المحلية.

الرقابة المالية في ليبيا:

تعد الرقابة بشكل عام أحد أهم مكونات العمليات الإدارية وهي تشكل مع وظائف الإدارة الأخرى أحد أهم وسائل النجاح والذي يعتمد على إيجاد توافق وترابط بين هذه الوظائف بحيث تقوم الرقابة بمتابعة مدى النجاح في تحقيق الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا ومدى توافر الشرعية في تنفيذها، وكذلك التأكد من سلامة الأساليب والإجراءات المتبعة لتحقيق هذه الأهداف (الدوسري، 2010). عليه فإن أهمية نظام الرقابة المالية يتمثل في حسن تنفيذ السياسات المالية الموضوعية، وبالتالي تحقيق الأهداف المتعلقة بمصادقية وعدالة القوائم المالية ودقة التقارير المالية وحماية الأصول من التلاعب وسوء الاستخدام، لذلك أصبحت الرقابة المالية مجالاً خصباً للأبحاث والدراسات بغية الكشف عن مواطن الخلل والضعف وتصحيح الانحرافات أثناء تنفيذ الخطط الموضوعية.

لقد تعددت تعريفات الرقابة المالية فعرفها عباس (2001) بأنها العملية التي تسعى إلى التأكد من أن الأهداف المحددة والسياسات المرسومة والخطط والتعليمات الموجهة تنفذ بدقة وعناية. كما عرفها (القبيلات، 1998، ص14) على أنها "تلك الرقابة التي تستهدف التأكد من حسن استعمال المال العام، بما يتفق مع أهداف التنظيم الإداري".

وبناءً على ما سبق يمكن القول بأن الرقابة المالية هي: مجموعة من الإجراءات تحكمها معايير تهدف إلى المحافظة على المال العام من سوء الاستعمال وتحد من الفساد المالي من خلال تطبيق إجراءات المراجعة المتعارف عليها. كما يمكن أيضاً استخلاص أن مفهوم الرقابة المالية صاحب التطور في مفهوم الدولة وتدخلها في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية، مما ألزم الدول بإنشاء وحدات وكيانات إدارية للرقابة المالية تهدف إلى التأكد من أن المصروفات

والإيرادات في الوحدات الحكومية تتفق وتحصل طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات النافذة، وإن الوحدات تحقق أهدافها المرسومة بكل فاعلية.

وفي ليبيا تم إنشاء أول ديوان للمحاسبة كهيئة مستقلة لمراقبة إيرادات ومصروفات الدولة بموجب القانون رقم (21) لسنة 1955 م والمعدل بالقانون رقم (22) لسنة 1962 م. وفي سنة 1975 صدر القانون رقم (79) بشأن ديوان المحاسبة واستمر العمل به حتى سنة 1988 عندما صدر القانون رقم 7 لسنة 1988م، والذي تم بموجبه دمج الأجهزة الرقابية بمختلف تخصصاتها (المالية-الإدارية-الفنية) في جهاز رقابي واحد أطلق عليه اسم الجهاز الشعبي للمتابعة. وخلال الفترة اللاحقة اتصف العمل الرقابي في ليبيا بعدم الاستقرار الإداري مما ترتب عليه عدم القدرة على ممارسة العمل الرقابي للجهاز وضعف الأداء الرقابي له. ومع بداية تخفيف العقوبات المفروضة على ليبيا من قبل المجتمع الدولي احتاجت الدولة إلى تطوير أجهزتها الرقابية حيث صدر القانون رقم 13 سنة 2003 م، وبموجبه تم إعادة فصل اختصاص الرقابة المالية والفنية عن الرقابة الإدارية. وفي سنة 2011 م أصدر المجلس الوطني الانتقالي القانون رقم 119 لسنة 2011 بشأن إنشاء ديوان المحاسبة تم فيه دمج الرقابة المالية والإدارية. وأخيراً أصدر المؤتمر الوطني العام(السلطة التشريعية العليا في ليبيا) قانونين جديدين هما القانون رقم 19 لسنة 2013 م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي، والقانون رقم 20 لسنة 2013م بشأن إنشاء هيئة الرقابة الإدارية.

الإجراءات التنفيذية لمهام الرقابة المالية:

يؤكد خلاط (2012: ص230) في دراسته أنه: "لنجاح عملية المراجعة في تحقيق أهدافها فإنه من الضروري تحديد الخطوات التي ينبغي اتباعها لتنفيذ برامج منظمة للمراجعة والتقييم، ويعتبر تخطيط أعمال المراجعة نقطة البداية، والخطوة الأساسية في ممارسة أعمال المراجعة، ثم تبدأ مرحلة التنفيذ من حيث انتهت مرحلة

التخطيط، ثم تنتهي عملية المراجعة بإعداد تقرير يشتمل على النتائج والتوصيات التي توصل إليها المراجعون مع متابعة الإجراءات التصحيحية التي تم اتخاذها لمعالجة المشاكل المكتشفة".

حيث يقصد بالإجراءات تلك الممارسات أو الخطوات التي على مراجع الحسابات القيام بها لتحقيق أهداف الرقابة الحكومية (الخصاونة 2010). أما برنامج المراجعة فهو: عبارة عن قائمة تحتوي على إجراءات المراجعة الواجب اتباعها للتحقق من البنود الواردة بالقوائم المالية لغرض الوصول إلى الأهداف الموضوعية مسبقاً (اشتيوي، 2008: ص 112). لذلك فبرنامج المراجعة هو خطة العمل التي يتبعها المراجع في مراجعة المستندات والسجلات والدفاتر وما تتضمنه من بيانات ومعلومات، والخطوات التي ستتخذ للوصول إلى الأهداف الواجب تحقيقها والوقت المحدد لإنهاء كل مرحلة من مراحل المراجعة بحيث يتم فيه تقسيم عملية المراجعة بين المراجعين وفقاً لخبراتهم وبرمجة الزيارات واللقاءات، والمساعدة على تتبع عمل المراجعين. من جانب آخر يعتمد برنامج المراجعة على مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالوحدة محل المراجعة، حيث يتحدد على ضوء درجة كفاءة هذا النظام نطاق عملية المراجعة.

وتمثل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي) منظمة مركزية للرقابة المالية على القطاع العام، حيث تقدم للأجهزة الرقابية العليا ومنذ تأسيسها سنة 1953 معايير توضح وتنظم عمل الأجهزة العليا للرقابة من أجل تحسين وتطوير العمل الرقابي، والخبرات الفنية والعلمية لأجهزة الرقابة لأعضاء المنظمة من خلال تبادل الخبرات والتجارب. كما تعتبر المعايير الصادرة عن هذه المنظمة أداة رئيسة لمساعدة الأجهزة الرقابية في ممارسة العمل الرقابي، بحيث إن تطبيق هذه المعايير يؤدي إلى تحسين العمل الرقابي وتقوية دور أجهزة الرقابة في القيام بأعمالها،

وإيجاد توافق بين أجهزة الرقابة المالية العليا من خلال اتباع نفس الأساليب لتأدية أعمالها، كما تعمل على تنمية التعاون فيما بين تلك الأجهزة، ونشر الوعي الرقابي المالي في مختلف دول العالم. وقد قدم Anerud (2004) في دراسته شرحاً وتوضيحاً لمذكرة التفاهم بين المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الإننتوساي) والاتحاد الدولي للمحاسبين والتي هدفت إلى تطوير معايير المراجعة الدولية بما يؤسس معايير وإجراءات رقابية أفضل. وتتكون معايير الرقابة الدولية طبقاً لما صدر عن منظمة الإننتوساي مما يلي:

- 1- المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية؛ وتشمل القواعد الأساسية في بناء أجهزة الرقابة الحكومية والآليات التي تحكم عملها.
- 2- المعايير العامة للرقابة الحكومية؛ وتتضمن الشروط والصفات الواجب توفرها في الجهاز الرقابي والمراجع ودرجة الاستقلالية لهذه المكونات.
- 3- المعايير الميدانية للرقابة الحكومية؛ ويهتم هذا الجزء بمعايير العمل الميداني والتي تشمل:

- التخطيط لعملية رقابة ذات جودة عالية وبصورة اقتصادية وفعّالة وذات كفاءة.
- الإشراف الجيد على المساعدين في جميع مراحل العملية الرقابية.
- تطبيق المبادئ المتعلقة بالرقابة المالية والتأكد من مطابقتها للقوانين واللوائح المتبعة.
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- إجراء المطابقة بين القوانين واللوائح المتبعة.
- تجميع الأدلة والاثباتات اللازمة لدعم نتيجة المراجعة.
- 4- معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية وهي تهتم بآلية إعداد التقارير والقواعد الشكلية والموضوعية التي تضبط كتابة التقارير.

وسيتم فيما يلي تناول المعايير الميدانية للرقابة الحكومية بشيء من التفصيل:

أولاً: التخطيط لعملية رقابة ذات جودة عالية وبصورة اقتصادية وفعّالة وذات كفاءة:

إن التخطيط الجيد والمناسب لعملية المراجعة أمرٌ هامٌ وحيويٌّ لإتمامها وإنجازها في الوقت المحدد دون تأخير، لذلك فإن أول معايير العمل الميداني من معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها نصّت على ضرورة التخطيط والإشراف المناسب من قبل المراجع على عملية المراجعة. وفي الرقابة الحكومية فإن عملية التخطيط تهدف إلى تحديد نوعية ومتطلبات وإجراءات المراجعة المزمع القيام بها لأداء المهمة. في هذه المرحلة على المراجع التخطيط لعملية الرقابة بطريقة تضمن إجراءات رقابة ذات جودة عالية بصورة اقتصادية وفعّالة وذات كفاءة وفي الوقت المناسب، ومن أهم الاعتبارات الواجب على المراجع أخذها في الاعتبار ما يلي (الإنوساي، 300 ISSAI):

- التعرف على الجهة الخاضعة للمراجعة والبيئة التي تعمل فيها خصوصاً طبيعة النظام المحاسبي لتحديد نوع الإجراء الواجب اتباعه.
- تحديد أهداف عملية الرقابة وتحديد الاختبارات اللازمة.
- التعرف على نظم الإدارة وإجراء تقييم مبدئي للتعرف على نقاط الضعف والقوة بها.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية للجهة محل المراجعة.
- يقوم المراجع خلال مرحلة التخطيط بتوثيق كل البيانات والمعلومات في أوراق عمل المراجعة، ثم تحديد الحاجة إلى عدد المراجعين والمساعدین لإتمام عملية المراجعة، وبعد عملية التخطيط يتم وضع نموذج لتصميم عملية المراجعة بحيث تشمل:
- جمع البيانات حول الجهة الخاضعة للمراجعة وتقييم المخاطر المحتملة.
- إعداد برنامج المراجعة اللازم لإتمام عملية المراجعة.
- تحديد فريق العمل اللازم لتنفيذ عملية المراجعة.
- إطلاع الجهة محل المراجعة على أهداف ومجال المراجعة.

ثانياً: الإشراف والمراجعة:

بعد إجراء عملية التخطيط يجب على ديوان المحاسبة وضع نموذج أو إطار لعملية التنفيذ، يبدأ حسب معايير الإنتوساي (ISSAI 300) بالإشراف والذي ينبغي أن يكون بصورة مناسبة على عمل المراجعين في كل مستوى ومرحلة أثناء عملية المراجعة ويتم بصرف النظر عن كفاءة المراجعين، بحيث تشمل عملية الإشراف توضيح خطة المراجعة للمراجعين، تنفيذ المراجعة وفق معايير وإجراءات ديوان المحاسبة، تجميع الأدلة والبراهين لدعم قرار المراجع، مراجعة سير العمل من قبل المراجع المسؤول عن عملية المراجعة مع ضرورة أن تكون عملية التقييم قائمة على أساس سليم ومدعوم بإثباتات رقابية مع توثيق الأخطاء وتصحيحها بطريقة صحيحة.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية قبل البدء الفعلي في إجراءات المراجعة من الأمور الهامة التي ينبغي أن يقوم بها مراجعو الديوان لإتمام عملية المراجعة، حيث إن وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفاعلية سيؤدي إلى تقليل المخاطر التي تواجهها المنشأة. عليه فإن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر الأساس الذي ينطلق منه المراجع عند إعداد لبرنامج المراجعة وتحديد الاختبارات وحجم العينات اللازمة؛ وفي هذا الشأن اهتمت معايير منظمة الإنتوساي (ISSAI 300) بضرورة قيام المراجع بتقييم الرقابة الداخلية لمعرفة مدى إمكانية الاعتماد عليها وبالتالي تحديد نطاق عملية المراجعة الواجب اتباعها من خلال معرفة اتجاهات الإدارة والأثر الكلي لعوامل القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية. كما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع في إبداء النصح والإرشاد للإدارة بعد دراسة كل أجزاء النظام ثم مقارنة النتائج المتحصل عليها مع ما هو مطبق فعلاً (اشتوي، 2008: ص 66-81).

وعادة ما يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بإحدى الطرق التالية:

- استخدام طريقة الاستبيان لتقييم إجراءات الرقابة الداخلية.

- استخدام خرائط التدفق والتي توضح وتبين الإجراءات والمعلومات ونقاط الرقابة المحاسبية والإدارية وتقسيم العمل ومخرجات النظام من سجلات وتقارير.

- الحصول على مذكرات مكتوبة عن الوصف التفصيلي لنظام الرقابة الداخلية.

كما نَبّهت منظمة الإنتوساي في المعيار رقم (ISSAI 300) بضرورة قيام المراجع بإجراء الاختبارات اللازمة لمعرفة التزام الوحدة محل المراجعة بالقوانين والتعليمات النافذة مما يعني أن المبالغ المخصصة بالميزانية تتفق وفق القانون وإن الإيرادات تحصل وفق القانون كذلك مما يحتم على المراجع بالديوان أن يكون ملمّاً بالتشريعات المعمول بها بحيث يتم إيقاف المعاملات غير القانونية وتقديم المشورة للوحدة تحت المراجعة وإجراء الزيارات المفاجئة للجهة للتأكد من سير العمل بالوحدة محل المراجعة.

ولإتمام عملية المراجعة بشكل جيد يجب على المراجع أيضاً الحصول على الأدلة الكافية واللازمة التي تساعد في تكوين رأي محايد. حيث يقصد بأدلة الإثبات مجموعة البيانات والمعلومات التي تتصف بسهولة التحقق منها وأنها تخص عمليات معينة تحت الفحص ولها تأثير على رأي المراجع حول عدالة القوائم المالية (اشتوي، 2008: ص84). ونظراً لما لها من أهمية في إتمام عملية المراجعة فإنه يجب أن تكون منظمة ومنهجية من أجل الوصول إلى استنتاجات سليمة وواقعية يبني عليها المراجع حكمه.

وتتمثل أدلة الإثبات في حصول المراجع على دليل في شكل مستندات أو إجراءات أو أي معلومات تؤثر على رأي المراجع، لذلك أكدت منظمة الإنتوساي في مؤتمرها الدولي الثاني عشر (1986) بمدينة سدني الأسترالية على أن تحقيق النوعية في الرقابة المالية يعتمد بصفة رئيسية على عدة متطلبات من أهمها توفير الأدلة الملائمة والكافية للرقابة المالية.

ثالثاً: كتابة التقارير والمتابعة لعملية الرقابة:

بعد أن يكون المراجع قد أنهى كافة إجراءات المراجعة وتحقق من أنه استوفى أهداف المراجعة وقام بفحص نظام الرقابة الداخلية وأصبح لديه تأكيد قوي حول القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها والتي أعدتها الوحدة واقترح المراجع بعض التصحيحات أو الاقتراحات وإن العميل قد أخذ بها عندئذ يمكنه إصدار تقرير يوضح فيه رأيه حول مدى تحقيق المنشأة لأهدافها والتزامها بالتشريعات النافذة وعدالة الحسابات الختامية.

وعلى الرغم من أن منظمة الإنتوساي ووفقاً للمعيار رقم (ISSAI 400) نوّهت في الفقرة 1.0.4 إلى إنه ليس من العملي أن نضع قاعدة لصياغة التقارير لكل حالة على حدة، إلا إنها ألزمت المراجع على تقديم تقرير مكتوب سهل الفهم خال من الغموض أو الالتباس وأن يكون مستقلاً وموضوعياً ونزيهاً.

ويشمل معيار الإنتوساي رقم (ISSAI 400) على 29 معياراً تتعلق بإعداد التقرير والقواعد الشكلية والموضوعية لكتابة التقارير. وتتلخص هذه المعايير فيما يلي:

- القواعد الشكلية والموضوعية لكتابة التقارير للوحدات الحكومية والتي تتمثل في: العنوان، التوقيع، التاريخ، الجهة المرسل إليها ورأي المراجع.
- رأي المراجع يجب أن يتضمن أيضاً رأي المراجع حول تنفيذ القوانين المتعلقة بالميزانية ومقارنة المنصرف مع المخصص. كما ينبغي أن يتضمن تقرير المراجع رأيه بخصوص الكفاءة والاقتصاد في استخدام الموارد.

● الدراسة الميدانية:

مجتمع وعينة الدراسة:

حُدِّد مجتمع الدراسة بالمراجعين العاملين بديوان المحاسبة بالإدارة العامة ومراجعي الديوان بفرع طرابلس والبالغ عددهم 174 مراجعاً⁽¹⁾؛ ونظراً لصعوبة استخدام طريقة الحصر الشامل لجمع البيانات لاعتبارات تتعلق بالوقت استخدم الباحثان أسلوب العينة العشوائية. وقد أمكن توزيع عدد 135 استبانة على مجتمع الدراسة، ويعتقد الباحثان أنها تمثل المجتمع بشكل جيد.

أداة جمع البيانات:

سبقت الإشارة إلى استخدام المنهج الوصفي كمنهج علمي في هذه الدراسة وبناء عليه تم اختيار أداة الاستبيان لجمع البيانات اللازمة لأغراض الدراسة، وهي وسيلة علمية مستخدمة في جمع البيانات حول الظواهر في الدراسات الاجتماعية والإنسانية وقد تم استخدامها في كثير من الدراسات التي تعرضت لموضوع الرقابة الحكومية (مثل: الحياصات، 2013؛ الدبيس، 2010؛ أبوهداف، 2006؛ ماضي 2004). هذا وقد اعتمد الباحثان في إعداد صحيفة الاستبيان على المعايير الصادرة عن منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية لمعرفة مدى توافق إجراءات الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة في ليبيا مع هذه المعايير.

وللحصول على البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة تم تقسيم استمارة الاستبيان إلى أربعة أقسام أو محاور على النحو التالي.

- المحور الأول ويضم أحد عشر إجراءً تتعلق بإجراءات التخطيط لعملية الرقابة.
- المحور الثاني ويحتوي على تسعة إجراءات تختص بتنفيذ عملية الرقابة الحكومية.

1- بناءً على إحصائيات الإدارة العامة لديوان المحاسبة.

- المحور الثالث تضمن أحد عشر إجراءً تتعلق بكتابة التقارير
 - أما المحور الرابع فاحتوى على سؤالين تختص بإجراءات المتابعة لعملية الرقابة.
 واستخدم كما سيأتي مقياس ليكرت الخماسي Likert Scale لتقدير درجة إجابة
 المستجوبين على أسئلة الاستبيان.

الأساليب المستخدمة في تحليل البيانات:

1- اختبار كرونباخ ألفا (α) للصدق والثبات: يعتبر اختبار كرونباخ ألفا من
 الاختبارات الإحصائية المهمة لتحليل بيانات الاستبيان، فقبل إجراء أي تحليل لبيانات
 الاستبيان تم استخدام اختبار ألفا (α) لاختبار مدى مصداقية إجابات أفراد العينة على
 أسئلة الاستبيان. وتكون قيمة معامل كرونباخ ألفا ما بين (0 ، 1) ويبين هذا الاختبار
 مدى الارتباط بين إجابات مفردات العينة، فعندما تكون قيمة المعامل صفراً يدل ذلك
 على عدم وجود ارتباط على الإطلاق ما بين إجابات مفردات العينة. أما إذا كانت
 قيمة معامل كرونباخ ألفا واحداً صحيحاً فهذا يدل على أن هناك ارتباطاً تاماً بين
 إجابات مفردات العينة. وتعتبر درجة 0.6 أصغر قيمة مقبولة لمعامل كرونباخ ألفا
 (α).

2- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي للمتوسط الحسابي:
 ويستخدم هذا الأمر بشكل أساسي في التحليل الوصفي للبيانات المتحصل عليها.

3- اختبار t للعينة الواحدة (One Sample t Test): وذلك لاختبار فرضيات العدم
 حول المتوسط الحسابي لفرضيات الدراسة.

جمع البيانات:

لقد بلغت الاستثمارات الموزعة 135 استثمارة استبيان، وكان عدد الاستثمارات
 المرجعة والمستخدمه في هذه الدراسة 87 استبانة أي بنسبة 64% تقريبا.

تحليل البيانات:

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي Likert Scale Five-point لتقدير درجة إجابة المستجوبين حول أسئلة الاستبيان، حيث كانت الدرجات من 1 إلى 5 ابتداءً من غير موافق بشدة إلى موافق بشدة. وأعطى وزن لكل إجابة، بحيث إن موافق بشدة = 5، موافق = 4، محايد = 3، غير موافق = 2، غير موافق بشدة = 1. ويهدف قياس اتجاهات وآراء المستجوبين، تم توزيع الإجابات إلى خمس مستويات متساوية وتم تحديد طول الخلايا في مقياس ليكرت الخماسي، من خلال حساب المدى بين درجات المقياس (5-1 = 4) ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (4 ÷ 5 = 0.8) وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس واحد صحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح طول الخلايا كما هو موضح بالجدول رقم (1) التالي.

جدول رقم (1): المحك المعتمد في الدراسة (إجابات الأسئلة ودلالاتها)

الوزن النسبي %	متوسط (درجة الموافقة)	طول الخلية	القيم (القياس)	الإجابة على الأسئلة
36.0 - 20.0	متوسط معبر على درجة غير موافق بشدة	1.8 - 1	1	غير موافق بشدة
52.0 - 36.0	متوسط معبر على درجة غير موافق	2.6 - 1.8	2	غير موافق
68.0 - 52.0	متوسط معبر على درجة لا أعرف	3.4 - 2.6	3	لا أعرف
84.0 - 68.0	متوسط معبر على درجة موافق	4.2 - 3.4	4	موافق
100 - 84.0	متوسط معبر على درجة موافق بشدة	5 - 4.2	5	موافق بشدة

وبالتالي يكون متوسط هذه الإجابات يساوي 3. فإذا كان متوسط الإجابة 3 فهو يشير إلى إن الإجابة حول الإجراء بالحياد. وإذا كان متوسط الإجابة أكبر من 3 فهو يشير إلى إن الإجابة حول الإجراء بالموافقة. أما إذا كان متوسط الإجابة أقل من 3 فهذا يشير إلى إن الإجابة حول الإجراء بعدم الموافقة. وبالتالي سوف يتم اختيار ما إذا كان متوسط درجة الإجابة تختلف عن 3 أم لا. وبعد الانتهاء من ترميز

الإجابات وإدخال البيانات باستخدام حزمة البرمجيات الجاهزة SPSS (Statistical Package for Social Science) تم استخدام هذه الحزمة في تحليل البيانات كما يلي:
أولاً: صدق الاستبيان:

يقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلتها وضع لقياسه، وقد قام الباحثان بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال عرض الاستبانة في صورتها الأولية على ثلاثة محكمين من أساتذة المحاسبة، واستخدام معامل بيرسون للارتباط بين كل إجراء والدرجة الكلية للمحور.

● ثبات الاستبيان:

يقصد بثبات الاستبانة الاستقرار في نتائجها وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة تطبيقها على نفس أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة. ويمكن التحقق من ثبات الاستبانة بإجراء إحدى الطريقتين (التجزئة النصفية أو معامل كرونباخ ألفا). وفي هذه الدراسة تحقق الباحثان من ثبات الاستبانة من خلال طريقة معامل كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha Coefficient فكانت النتائج كما هي مبينة بالجدول رقم (2) التالي:

جدول رقم (2): نتائج اختبار كرونباخ ألفا

م	معامل الثبات	قيمة معامل ألفا
1	التخطيط لعملية الرقابة	0.781
2	تنفيذ عملية الرقابة	0.673
3	كتابة التقارير الرقابية	0.702
4	متابعة عملية الرقابة	0.650
	الدرجة الكلية للمحاور مجتمعة	0.876

يتضح من النتائج المبينة في جدول رقم (2) أن قيمة معامل كرونباخ ألفا كان أكبر من 0.6 لجميع محاور الدراسة، وكذلك بالنسبة للدرجة الكلية حيث بلغ هذا

الأخير 0.876 وهذا يؤكد صدق وثبات الاستبانة وصلاحياتها للتحليل والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات الموضوعة.

ثانياً: فرضيات الدراسة:

سبقت الإشارة إلى إنه للإجابة على السؤال الرئيس لهذه الدراسة والمتمثل في هل إجراءات المراجعة التي يقوم بها ديوان المحاسبة تتفق مع معايير الإنتوساي للرقابة الحكومية؟ صيغت الفرضية الرئيسية التالية:

"لا تتطابق إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة في ليبيا مع معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية".

كما صيغت أربع فرضيات فرعية كما يلي:

1- الفرضية الفرعية الأولى: صيغت الفرضية الفرعية الأولى على النحو التالي: "لا تتفق إجراءات التخطيط لعملية المراجعة المتبعة في ديوان المحاسبة مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية".

لمعرفة إن كانت إجراءات التخطيط التي يقوم بها ديوان المحاسبة تتفق ومعايير منظمة الإنتوساي الدولية من وجهة نظر مراجعي الديوان، قام الباحثان بحساب الوسط الحسابي، والانحراف المعياري والوزن النسبي لتساؤلات المحور الخاص بإجراءات التخطيط لعملية الرقابة فكانت النتائج كما هي في الجدول رقم (3) التالي:

جدول رقم (3)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لعبارات محور التخطيط لعملية الرقابة

المحور	الإجراء	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	الإجابة
مدى قيام بوزان المحاسبة الليبي بإجراءات التخطيط لعملية الرقابة؟	يتم تحديد أهداف المراجعة بشكل واضح.	4.05	0.820	80.92	2	موافق
	يتم تحديد نطاق (مجال) المراجعة بشكل واضح.	4.01	0.800	80.23	3	موافق
	يتم إطلاع الجهة محل المراجعة بنطاق عملية المراجعة.	2.74	1.196	54.71	11	لا أعرف
	يتم التعرف على طبيعة عمل الجهة محل المراجعة والهيكل التنظيمي لها.	4.16	0.761	83.13	1	موافق
	يتم تحديد نوعية المراجعة اللازمة حسب الجهة محل المراجعة.	3.79	0.978	75.86	5	موافق
	يتم تحديد إجراءات المراجعة التي سوف تتبع بدقة.	3.49	1.170	69.89	8	موافق
	يتم تحديد العدد اللازم من المراجعين لتنفيذ عملية المراجعة.	3.60	1.196	71.95	7	موافق
	يتم إعداد جدول زمني لإنجاز عملية المراجعة.	3.74	1.039	74.71	6	موافق
	يتم التخطيط لعمليات المراجعة المفاجئة.	3.31	1.124	66.21	10	لا أعرف
	يتم التخطيط لتنفيذ عملية المراجعة بشكل لا يعيق سير العمل في المؤسسات.	3.86	0.930	77.24	4	موافق
	يتم تعديل وتطوير الخطط الموضوعية من قبل إدارة الديوان كلما دعت الضرورة لذلك.	3.43	1.148	68.51	9	موافق

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول رقم (3) حصول معظم العبارات على متوسط حسابي أعلى من 3 وإلى وزن نسبي محصور بين (68%-84%) الأمر الذي يشير إلى أن المستجوبين يوافقون على تلك العبارات وإن كان بدرجات متفاوتة. فمثلا الإجراء "يتم التعرف على طبيعة عمل الجهة محل المراجعة والهيكل التنظيمي لها" جاء أولاً من حيث درجة الموافقة عليه بمتوسط حسابي بلغ 4.16

ووزن نسبي 83.13% محصور بين (68%-84%)، وهذا يؤكد موافقة المستجوبين على أنه يتم التعرف على طبيعة عمل الجهة محل المراجعة والهيكل التنظيمي لها. وهذا يؤكد أن لدى مراجعي الديوان معلومات عن الجهة قبل الشروع في تنفيذ عملية المراجعة. وتأسيساً على ذلك يمكن القول بأن ديوان المحاسبة يقوم بتزويد المراجعين قبل عملية المراجعة بمعلومات عن الجهة محل المراجعة من أجل إتمام عملية المراجعة بشكل جيد أو قد يُعزى إلى عدم تدوير مراجعي الديوان بين الجهات محل المراجعة.

أما في المرتبة الثانية فجاءت العبارة "يتم تحديد أهداف المراجعة بشكل واضح" حيث تحصل على متوسط حسابي قدره 4.05 ووزن نسبي 80.92% محصور بين (68%-84%)، مما يعني أن المستجوبين يوافقون على أنه يتم تحديد أهداف المراجعة بشكل واضح من قبل الديوان. وفي المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة جاء الإجراء "يتم تحديد نطاق (مجال) المراجعة بشكل واضح" بمتوسط حسابي 4.01 ووزن نسبي 80.23% وهو محصور بين (68%-84%).

أما الإجراء "يتم التخطيط لتنفيذ عملية المراجعة بشكل لا يعيق سير العمل في المؤسسات" فقد جاء في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة بمتوسط حسابي 3.86 ووزن نسبي بلغ 77.24% وهو محصور بين (68%-84%)، مما يدل على موافقة المستجوبين على أنه يتم التخطيط لتنفيذ عملية المراجعة بشكل لا يعيق سير العمل في المؤسسات مما يعني وجود تنسيق بين مراجعي الديوان والجهات العامة من حيث مواعيد الزيارة الروتينية للمراجعين. وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت له دراسة أبو هذاف (2006) من أن مراجعي ديوان المحاسبة في قطاع غزة يقومون بالمراجعة للوحدة محل المراجعة بشكل لا يعيق عمل تلك الوحدات، ومع دراسة خشارمة (1999) من حيث عدم إعاقة عمل المؤسسة تحت المراجعة في الأردن من

قبل مراجعي الديوان. وهذا يدل على أن إجراءات الديوان لا تتسم بالضعف أثناء عملية التفقيش مما ينعكس بالإيجاب على تطور الدور الرقابي له على المؤسسات العامة. وبمراجعة المتوسطات الحسابية في الدراسات المذكورة يلاحظ أن ديوان المحاسبة الليبي هو الأفضل في مراعاة هذا الجانب.

وجاء الإجراء "يتم تحديد نوعية المراجعة اللازمة حسب الجهة محل المراجعة" في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة. حيث تحصل على متوسط حسابي 3.79 ووزن نسبي 75.86% محصور بين (68%-84%)، مما يوضح قيام ديوان المحاسبة بتحديد نوع المراجعة المطلوبة وفقا لما يلائم المنشأة محل المراجعة. وهذا يشير إلى ممارسة ديوان المحاسبة في ليبيا لعدة أنواع من الرقابة، وهي نتيجة تتفق مع دراسة أبوهداف (2006) التي توصلت إلى أن ديوان المحاسبة في قطاع غزة يمارس أكثر من نوع من أنواع الرقابة المالية.

وعلى عكس ذلك كانت النتيجة الخاصة بالعبارتين "يتم التخطيط لعمليات المراجعة المفاجئة" و "يتم إطلاع الجهة محل المراجعة بنطاق عملية المراجعة" فقد كان المتوسط الحسابي لكل منهما على التوالي 3.31 و 2.73 ووزنهما النسبي على التوالي أيضاً 66.21% و 54.71%، وكلاهما محصور بين (52%-68%) وهذا المحك يشير إلى متوسط معبر على درجة لا أعرف أو محايد، وهو ما قد يؤكد عدم اعتماد ديوان المحاسبة في ليبيا أسلوب المراجعة المفاجئة وعدم إطلاع الجهة محل المراجعة بمجال عملية المراجعة. وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة أبوهداف (2006) التي بينت أن 22.9% فقط من المبحوثين يرون أن الديوان يقوم بأداء الرقابة المفاجئة على الوحدات الإدارية، مما يشير إلى أن الرقابة التي يؤديها مفتشي الديوان تقتصر على المهام الدورية الروتينية فقط.

مما تقدم يتضح اتفاق المستجوبين على ممارسة أغلب الإجراءات بالمحور ودرجات متفاوتة، الأمر الذي يدل على أن المراجعين يرون أن ديوان المحاسبة الليبي يطبق إجراءات التخطيط لعملية الرقابة وفقا لمعايير الإنتوساي. ولزيادة تأكيد النتائج التي تم الحصول عليها في هذا المحور تم اختبار فرض العدم (H_0): "لا تتفق إجراءات التخطيط لعملية المراجعة المتبعة في ديوان المحاسبة في ليبيا مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية"، مقابل الفرض البديل (H_1): "تتفق إجراءات التخطيط لعملية المراجعة المتبعة في ديوان المحاسبة في ليبيا مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية".

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (t) حول المتوسط الافتراضي

($\mu = 3$) فكانت النتائج وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (4) نتائج اختبار (t) للفرضية الفرعية الأولى

هل يقوم ديوان المحاسبة الليبي بإجراء التخطيط لعملية الرقابة وفقا لمعايير الإنتوساي؟					
المتوسط	الوزن النسبي	الفرضية	قيمة (t) المحسوبة	مستوى المعنوية المشاهد	القرار
3.65	73	$H_0 : \mu = 3$ VS $H_1 : \mu \neq 3$	10.571	0.000	رفض فرض العدم

من خلال بيانات الجدول رقم (4) يلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهد (P-Value = 0.000) للمتوسط العام للمحور كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد $\alpha = 0.05$ مما يدل على رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل: "تتفق إجراءات التخطيط لعملية المراجعة المتبعة في ديوان المحاسبة في ليبيا ومتطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية"، ويلاحظ أن المتوسط الحسابي للمحور قد بلغ 3.65 والوزن النسبي بلغ 73% وهو محصور بين (68%-84%)

ويعبر عن أن المراجعين محل الدراسة يرون بأن إجراءات التخطيط لعملية المراجعة المتبعة في ديوان المحاسبة الليبي تتفق مع متطلبات معايير الإنتوساي الدولية للرقابة الحكومية.

إن هذه النتيجة حتى وإن كانت في صالح اتفاق إجراءات التخطيط مع المعايير الدولية في الرقابة المالية إلا إن النتائج تُفسر أيضاً على ضرورة قيام ديوان المحاسبة بزيادة التكيف والمواءمة مع معايير التخطيط الدولية خصوصاً من جانب تعديل خطط المراجعة واتباع أسلوب المراجعة المفاجئة.

2- الفرضية الفرعية الثانية: تم صياغة هذه الفرضية على النحو التالي:

"لا تتفق إجراءات تنفيذ عملية المراجعة المتبعة في ديوان المحاسبة مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية".

لمعرفة إن كانت إجراءات تنفيذ عملية الرقابة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة تتم وفقاً لمتطلبات معايير الإنتوسايمن وجهة نظر المستجوبين أم لا، قام الباحثان بحساب الوسط الحسابي، والانحراف المعياري والوزن النسبي لتساؤلات المحور الخاص بإجراء التنفيذ لعملية الرقابة فكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول رقم (5):

المتوسط الحساب، والانحراف المعياري والوزن النسبي لعبارات محور تنفيذ عملية الرقابة

المحور	الإجراء	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	الإجابة
مدى قيام ديوان المحاسبة الليبي بإجراء التنفيذ لعملية الرقابة	يتم جمع البيانات والمعلومات عن الجهة محل المراجعة.	3.79	0.978	75.86	6	موافق
	يتم التأكد من سلامة تطبيق التشريعات المعمول بها بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة.	4.14	0.734	82.76	5	موافق
	يتم إجراء تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق بالجهة محل المراجعة.	4.28	0.817	85.52	1	موافق بشدة
	يتم إجراء وتنفيذ مجموعة من الاختبارات التي يري المراجع أنها ضرورية وملائمة لطبيعة عمل الجهة.	3.36	1.171	67.13	9	لا أعرف
	يتم تجميع الأدلة والإثباتات الكافية والملائمة للمساعدة في إيداء الرأي الفني المحايد حول البيانات المالية.	4.12	0.799	82.29	4	موافق
	للمراجع الحق في الاتصال المباشر بالموظفين ذوي العلاقة بالعمليات التي تتم مراجعتها.	4.25	0.633	85.06	2	موافق
	يتم توثيق العمل الرقابي خلال عملية التنفيذ.	4.21	0.667	84.14	3	موافق
	يتم مراجعة العمل المؤتق من قبل الرئيس المباشر للمراجع قبل كتابة التقرير النهائي.	3.69	1.015	73.79	7	موافق
	يتم الإشراف بصورة مناسبة على عمل المراجعين أثناء عملية المراجعة.	3.53	0.963	70.57	8	موافق

يتضح من النتائج المعروضة في الجدول رقم (5) أن ثمان عبارات من أصل تسعة في هذا المحور قد تحصلت على وزن نسبي ومتوسط حسابي يفيد موافقة المستجوبين في هذه الدراسة عليها. وقد جاءت هذه الموافقة بدرجات متفاوتة فكان الإجراء "يتم إجراء تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق بالجهة محل المراجعة" في

المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.28 ووزن نسبي محصور بين (84%-100%) وهو يعبر على إن المستجوبين يوافقون بشدة على تقييم نظام الرقابة الداخلية للجهة محل المراجعة قبل البدء الفعلي في عملية المراجعة. هذه النتيجة تتفق مع معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها حيث نصّت معايير العمل الميداني على ضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق بالجهة محل المراجعة من أجل تحديد درجة الاعتماد عليه وتحديد الاختبارات اللازمة لعملية المراجعة. كما توضح النتيجة اهتمام الديوان بنظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد حجم العينات المطلوبة.

وجاء الإجراء "للمراجع الحق في الاتصال المباشر بالموظفين ذوي العلاقة بالعمليات التي تتم مراجعتها" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.25 ووزن نسبي محصور بين (84%-100%) وهو يعبر على أن المستجوبين يوافقون بشدة على إن مراجعي ديوان المحاسبة يستخدمون جميع الوسائل الممكنة للحصول على الأدلة والاثباتات في عملية المراجعة. وفي المرتبة الثالثة جاء الإجراء "يتم توثيق العمل الرقابي خلال عملية التنفيذ" بمتوسط حسابي 4.20 ووزن نسبي محصور بين (84%-100%) وهذا يؤكد شدة موافقة المستجوبين. وهو ما يؤكد التزام مراجعي الديوان بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها خصوصاً من جانب أدلة الإثبات. كما يمكن أن تفسر بقيام كبار المراجعين بالديوان بمتابعة أداء المراجعين أثناء العمل الميداني.

الإجراء "يتم تجميع الأدلة والإثباتات الكافية والملائمة للمساعدة في إبداء الرأي الفني المحايد حول البيانات المالية" قد جاء في المرتبة الرابعة، وذلك لأنه تحصل متوسط حسابي 4.11 وعلى وزن نسبي 82.29% وهو محصور بين (68%-84%). وهذه النتيجة تتفق وتؤكد النتيجة السابقة والخاصة بتوثيق العمل الميداني.

كما تحصل الإجراءات "يتم تنفيذ مجموعة من الاختبارات التي يري المراجع أنها ضرورية وملائمة لطبيعة عمل الجهة محل المراجعة" على أقل وزن نسبي من بين الإجراءات الواردة في المحور. فعلى غير ما سبق تحصل هذا الإجراء على متوسط حسابي 3.35 ووزن نسبي 67.13% محصور بين (52%-68%) وهذا يشير إلى ضعف استخدام أو اتباع هذا الإجراء على الرغم من أنه ضمن الإجراءات الواردة بالمعايير الدولية للرقابة المالية.

ومما سبق يمكن استخلاص أن المستجوبين أجابوا بالموافقة على معظم العبارات الواردة بالمحور الثاني، الأمر الذي يدل على أنهم يرون أن إجراءات تنفيذ عملية المراجعة المتبعة في ديوان المحاسبة الليبي تتفق ومتطلبات معايير الإنتوساي الدولية. ولزيادة تأكيد هذه النتيجة تم اختبار فرض العدم (H_0): "لا تتفق إجراءات تنفيذ عملية المراجعة المتبعة في ديوان المحاسبة مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية"، مقابل الفرض البديل (H_1): "تتفق إجراءات تنفيذ عملية المراجعة المتبعة في ديوان المحاسبة مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية".

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (t) حول المتوسط الافتراضي ($\mu = 3$) فكانت النتائج وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (7): نتائج اختبار (t) للفرضية الفرعية الثانية

هل يقوم ديوان المحاسبة الليبي بإجراءات التنفيذ لعملية الرقابة؟					
القرار	P-Value	t-calculated	الفرضية	الوزن النسبي	المتوسط
رفض فرض العدم	0.000	18.76	$H_0 : \mu = 3$ VS $H_1 : \mu \neq 3$	78.6	3.93

من خلال بيانات الجدول رقم (7) يلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهد

(P-Value = 0.000) للمتوسط العام للمحور كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد $\alpha = 0.05$ مما يدل على رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأن "تتفق إجراءات تنفيذ عملية المراجعة المتبعة في ديوان المحاسبة مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية". ويلاحظ أن المتوسط الحسابي للمحور قد بلغ 3.93 والوزن النسبي بلغ 78.6% وهو محصور بين (68%-84%) وهو يعبر بشكل عام عن أن المراجعين محل الدراسة يرون أن إجراءات تنفيذ عملية المراجعة المتبعة في ديوان المحاسبة الليبي تتفقمع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية.

3- الفرضية الفرعية الثالثة: صيغت الفرضية الفرعية الثالثة كما يلي:

"لا تتفق إجراءات كتابة التقارير المتبعة في ديوان المحاسبة مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية". ولاختبار صحة هذه الفرضية قام الباحثان بحساب الوسط الحسابي، والانحراف المعياري والوزن النسبي لتساؤلات المحور الخاص بإجراء كتابة التقارير لعملية الرقابة فكانت النتائج على النحو التالي:

جدول رقم (8)

المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري والوزن النسبي لعبارات محور كتابة التقارير الرقابية
(الفرضية الفرعية الثانية)

المحور	الإجراء	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	الإيجابية
مدى قيام ديوان المحاسبة الليبي بإجراء كتابة التقارير عن الإنشائي الدولية. عملية الرقابة وفقا لمطالبات معايير	يتم إعداد تقرير عن الجهة محل المراجعة يوضح نتيجة عملية المراجعة.	4.44	0.623	88.74	2	موافق بشدة
	يتم الإفصاح في التقرير عن الأهداف المتوقع تحقيقها من المراجعة.	3.14	1.102	62.76	9	لا أعرف
	يتم الإفصاح في التقرير عن الأهداف التي لم يتم إنجازها مع ذكر الأسباب التي حالت دون ذلك.	3.07	1.159	61.38	10	لا أعرف
	يحدد التقرير الفترة الزمنية التي شملها الفحص والتحليل.	3.99	0.842	79.77	5	موافق
	يحدد التقرير الإدارات التي شملها الفحص والتحليل.	3.40	1.017	68.05	8	موافق
	يعرض التقرير المخالفات التي تم اكتشافها مع الأدلة والإثباتات.	4.45	0.500	88.97	1	موافق بشدة
	يعرض التقرير الجوانب الإيجابية لأداء الجهة محل المراجعة.	2.56	1.198	51.26	11	غير موافق
	يعرض التقرير الجوانب السلبية لأداء الجهة محل المراجعة.	4.23	0.788	84.59	3	موافق بشدة
	يحتوي التقرير على توصيات المراجع التي تتعلق بموضوع المراجعة بشكل واضح ومحدد.	4.16	0.761	83.22	4	موافق
	يتم تقديم التقرير إلى الجهات المختصة في الوقت المناسب.	3.55	1.108	71.03	7	موافق
	يتم تقديم المشورة في المجالات المحاسبية للجهات الخاضعة لرقابة الديوان كلما طلب منه ذلك.	3.87	0.790	77.47	6	موافق

يلاحظ من بيانات الجدول رقم (8) أن ثماني عبارات من العبارات الواردة في المحور أي بنسبة 72.7% من إجمالي العبارات تحصلت على درجة موافق بشدة أو موافق في حين تحصل إجراءات في المحور على درجة لا أعرف بينما تحصل

إجراء واحد على درجة غير موافق، وفيما يلي استعراض لأهم النتائج الواردة بالجدول:

جاءت العبارة "يعرض التقرير المخالفات التي تم اكتشافها من عملية المراجعة" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.45 ووزن نسبي محصور بين (84%-100%) وهو يعبر على إن المستجوبين يوافقون بشدة على أن التقارير الرقابية تعرض المخالفات التي تم اكتشافها من عملية المراجعة. وتؤكد هذه النتيجة قيام الديوان بمهامه التقليدية كإكتشاف المخالفات ثم إيداء رأي فني محايد. وفي المرتبة الثانية جاء الإجراء "يتم إعداد تقرير عن الجهة محل المراجعة يوضح نتيجة عملية المراجعة" بمتوسط حسابي 4.44 ووزن نسبي محصور بين (84%-100%) وهو ما يدل على إن نتيجة المراجعة هي تقرير فني محايد يوضح نتيجة عملية المراجعة ويوضح مدى التزام الوحدة محل المراجعة بالتشريعات النافذة. وتحصل الإجراء "يعرض التقرير الجوانب السلبية لأداء الجهة محل المراجعة" على متوسط حسابي 4.23 ووزن نسبي محصور بين (84%-100%) وهو يعبر على كون المستجوبين يوافقون بشدة على هذه العبارة، ويجعل العبارة تحتل الثالثة من حيث درجة الموافقة.

وفي المقابل فقد جاء "الإفصاح عن الأهداف المتوقع تحقيقها من المراجعة" و"الإفصاح عن الأهداف التي لم يتم إنجازها مع ذكر أسباب عدم تحقيقها" في المرتبة التاسعة والعاشر بمتوسطي 3.14 و3.07 على التوالي، وبوزن نسبي محصوراً بين (52%-68%) على التوالي، وهو ما يعني أن هناك توجهاً سلبياً بخصوص الإفصاح عن هذه الأهداف ووجود قصور في هذا الجانب. وفي المرتبة الأخيرة أي الحادية عشرة جاء الإجراء "يعرض التقرير الجوانب الإيجابية لأداء الجهة محل المراجعة"، بعد حصوله على متوسط حسابي 2.56 ووزن نسبي محصور بين (36%-52%)،

الأمر الذي يشير إلى إن تقارير المراجعة الصادرة عن ديوان المحاسبة تظهر فقط الجوانب السلبية للوحدة محل المراجعة.

ومما سبق يمكن استنتاج أن المستجوبين أجابوا بالموافقة على أغلب العبارات المتعلقة بكتابة التقارير الأمر الذي يدل على إن محتويات التقارير الصادرة عن ديوان المحاسبة الليبي بشكل عام تتفق وترقى إلى متطلبات المعايير الدولية للرقابة الحكومية.

ولزيادة تأكيد النتائج التي تم الحصول عليها أعلاه في كل المحور تم اختبار فرض العدم (H_0): "لا تتفق إجراءات كتابة التقارير المتبعة في ديوان المحاسبة مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية" مقابل الفرض البديل (H_1): "تتفق إجراءات كتابة التقارير المتبعة في ديوان المحاسبة و متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية". ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (t) حول المتوسط الافتراضي ($\mu = 3$) فكانت النتائج كما هي معروضة بالجدول التالي:

الجدول رقم (9): نتائج اختبار (t) للفرضية الفرعية الثالثة

هل يقوم ديوان المحاسبة الليبي بكتابة التقارير الرقابية وفقا لمتطلبات معايير الإنتوساي الدولية؟					
القرار	مستوى المعنوية المشاهد	قيمة (t) المحسوبة	الفرضية	الوزن النسبي	المتوسط
رفض فرض العدم	0.000	14.75	$H_0 : \mu = 3$ VS $H_1 : \mu \neq 3$	73.6	3.69

من خلال بيانات الجدول السابق يلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهد (P-Value = 0.000) للمتوسط العام للمحور كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد $\alpha = 0.05$ مما يدل على رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأن "تتفق إجراءات كتابة التقارير المتبعة في ديوان المحاسبة مع متطلبات معايير منظمة

الإنتوساي للرقابة الحكومية"، ويعبر المتوسط الحسابي للمحور الذي بلغ 3.69 وكذلك الوزن النسبي (73.6%) المحصور بين (68%-84%) عن أن المراجعين محل الدراسة يرون أن إجراءات كتابة التقارير المتبعة في ديوان المحاسبة تتفق ومتطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية.

4- الفرضية الفرعية الرابعة: لقد صيغت الفرضية الفرعية الرابعة على النحو التالي:

"لا تتفق أساليب المتابعة المتبعة في ديوان المحاسبة مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية"، ولمعرفة إن كان ديوان المحاسبة يقوم بممارسة إجراءات المتابعة لعملية الرقابة وبشكل يتفهم متطلبات المعايير الدولية للرقابة الحكومية أم لا، قام الباحثان بحساب الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي لعبارات المحور فكانت النتائج كمايلي:

الجدول رقم (10)

المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري والوزن النسبي لمحور متابعة تقارير العملية الرقابية
(الفرضية الفرعية الرابعة)

المحور	الإجراء	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	الإجابة
مدى قيام ديوان المحاسبة بمتابعة التقارير المتبعة لعملية الرقابة؟ بإجراءات المحاسبة الليبي	يتم التأكد من قيام الجهات بالرد على ملاحظات الديوان خلال فترة زمنية قصيرة.	3.66	1.228	73.10	2	موافق
	يتم متابعة النتائج مع الجهة محل المراجعة لمعرفة الإجراءات المتخذة لمعالجة التوصيات المقترحة.	3.82	.934	76.32	1	موافق

يتضح من نتائج الجدول رقم (10) أن الإجراء الأول حسب درجة الموافقة هو "متابعة النتائج مع الجهة لمعرفة الإجراءات المتخذة لمعالجة التوصيات المقترحة" حيث كان المتوسط الحسابي له 3.82 والوزن النسبي محصور بين (68% و 84%). وهذا يؤكد على أن ديوان المحاسبة يقوم ليس فقط بالمراجعة الروتينية وإنما يقوم أيضا وبشكل مستمر بمتابعة الإجراءات المتخذة من قبل الوحدات الخاضعة للمراجعة. بينما كان الإجراء "يتم التأكد من قيام الجهات بالرد على ملاحظات الديوان خلال فترة زمنية قصيرة" في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة بمتوسط حسابي 3.66 وبوزن نسبي محصور بين (68% و 84%).

ومما سبق يمكن استخلاص أن المراجعين محل الدراسة أجابوا بالموافقة على العبارتين الواردتين بمحور المتابعة. الأمر الذي يدل على أن المراجعين محل الدراسة يرون أن إجراءات المراجعة المتعلقة بالمتابعة التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي تتفق ومتطلبات المعايير الدولية للرقابة على المال العام.

ولزيادة تأكيد النتائج التي تم الحصول عليها أعلاه في كل المحاور تم اختبار فرض العدم (H_0): "لا تتفق أساليب المتابعة المتبعة في ديوان المحاسبة مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية" مقابل الفرض البديل (H_1): "تتفق أساليب المتابعة المتبعة في ديوان المحاسبة مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية"، ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (t) حول المتوسط الافتراضي ($\mu = 3$) فكانت النتائج كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (11): نتائج اختبار (t) للفرضية الفرعية الرابعة

هل يقوم ديوان المحاسبة الليبي بإجراء متابعة تقارير العملية الرقابة وفقاً لمعايير الإنتوساي؟					
المتوسط	الاحتراف المعياري	الفرضية	قيمة (t) المحسوبة	مستوى المعنوية المشاهد	القرار
3.74	74.8	$H_0 : \mu = 3$ VS $H_1 : \mu \neq 3$	7.99	0.000	رفض فرض العدم

من بيانات الجدول رقم (11) يمكن ملاحظة أن مستوى المعنوية المشاهد (P-Value = 0.000) للمتوسط العام للمحور كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد $\alpha = 0.05$ مما يدل على رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأن "لا تتفق أساليب المتابعة المتبعة في ديوان المحاسبة مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية"، كما يلاحظ من الجدول رقم (11) أن المتوسط الحسابي لعبارات المحور بشكل عام بلغ 3.74 والوزن النسبي بلغ 74.8% وهو محصور بين (68%-84%) وهو يعبر عن أن المراجعين محل الدراسة يرون أن أساليب المتابعة المتبعة في ديوان المحاسبة تتفق مع متطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية.

الفرضية الرئيسية للدراسة:

سبقت الإشارة إلى أن الفرضية الرئيسية للدراسة صيغت على النحو التالي: "لا تتطابق إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة في ليبيا مع معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية"، ومن خلال نتائج الفرضيات الفرعية يمكن استنتاج أن ديوان المحاسبة الليبي يطبق إجراءات للمراجعة المالية تتفق مع معايير الإنتوساي الدولية. ولزيادة تأكيد هذه النتيجة تم اختبار فرض العدم (H_0): "لا تتطابق إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة في ليبيا مع معايير منظمة الإنتوساي للرقابة

الحكومية" مقابل فرض البديل (H_1): "تتطابق إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة في ليبيا مع معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية"، ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (t) حول المتوسط الافتراضي ($\mu = 3$) فكانت النتائج وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (12): نتائج اختبار (t) للفرضية الرئيسية

هل تتطابق إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة في ليبيا مع معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية؟					
المتوسط	الوزن النسبي	الفرضية	قيمة t المحسوبة	مستوى المعنوية المشاهد	القرار
3.75	75	$H_0 : \mu = 3$ VS $H_1 : \mu \neq 3$	14.451	0.000	رفض فرض العدم

يلاحظ من بيانات الجدول رقم (12) أن مستوى المعنوية المشاهد (P-Value = 0.000) للمتوسط العام للمحاور مجتمعة كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد $\alpha = 0.05$ الأمر الذي يقود إلى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأن "تتطابق إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة في ليبيا مع معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية"، وقد تم إيجاد المتوسط الحسابي العام لعبارات جميع المحاور فكان 3.75 والوزن النسبي الذي بلغ 75% وهو محصور بين (68%-84%) ويعبر عن أن المراجعين محل الدراسة يرون أن إجراءات المراجعة المالية التي يطبقها ديوان المحاسبة الليبي تتطابق مع معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية.

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

أظهرت الدراسة بشكل عام أن إجراءات المراجعة المالية التي يتبعها ديوان المحاسبة في ليبيا تتطابق بشكل عام ومعايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية، وعلى الرغم من ذلك بينت الدراسة أن بعض الإجراءات التي أوصت المنظمة باتباعها لا تطبق من قبل ديوان المحاسبة الليبي. وفيما يلي تفصيل للنتائج المتحصل عليها:

أولاً: تتفق إجراءات عملية التخطيط المتبعة بديوان المحاسبة في ليبيا مع الإجراءات التي أوصت بها منظمة الإنتوساي للرقابة المالية من حيث:

أ- التعرف على طبيعة عمل الجهة محل المراجعة والهيكل التنظيمي لها.

ب- تحديد أهداف المراجعة بشكل واضح.

ج- تحديد نطاق (مجال) المراجعة بشكل واضح.

د- التخطيط لتنفيذ عملية المراجعة بشكل لا يعيق سير العمل في المؤسسات.

هـ- تحديد نوعية المراجعة اللازمة حسب الجهة محل المراجعة.

و- إعداد جدول زمني لإنجاز عملية المراجعة.

ز- تحديد العدد اللازم من المراجعين لتنفيذ عملية المراجعة.

ح- تحديد إجراءات المراجعة التي سوف تتبع بدقة.

ط- تعديل وتطوير الخطط الموضوعية من قبل إدارة الديوان كلما دعت الضرورة لذلك.

وقد أظهرت الدراسة عدم تطبيق ديوان المحاسبة للإجراءات التالية رغم

توصية المنظمة باتباعها:

أ- إطلاع الجهة محل المراجعة بنطاق عملية المراجعة.

ب- التخطيط لعمليات المراجعة المفاجئة.

ثانياً: تتفق إجراءات عملية المراجعة المتبعة بديوان المحاسبة في ليبيا مع الإجراءات التي أوصت بها منظمة الإنتوسايفي الجوانب التالية:

أ- إجراء تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق بالجهة محل المراجعة.
ب- للمراجع الحق في الاتصال المباشر بالموظفين ذوي العلاقة بالعمليات التي تتم مراجعتها.

ج- توثيق العمل الرقابي خلال عملية التنفيذ

د- تجميع الأدلة والإثباتات الكافية والملائمة للمساعدة في إبداء الرأي الفني المحايد حول البيانات المالية.

هـ- التأكد من سلامة تطبيق التشريعات المعمول بها بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة.

و- جمع البيانات والمعلومات عن الجهة محل المراجعة.

ز- مراجعة العمل الموثق من قبل الرئيس المباشر للمراجع قبل كتابة التقرير النهائي.

ح- الإشراف بصورة مناسبة على عمل المراجعين أثناء عملية المراجعة.

بينما أظهرت الدراسة عدم تطبيق ديوان المحاسبة الليبي للإجراء التالي عند

القيام بعملية المراجعة رغم توصية منظمة الإنتوساي باتباعها:

- إجراء وتنفيذ مجموعة من الاختبارات التي يرى المراجع أنها ضرورية وملائمة لطبيعة عمل الجهة.

ثالثاً: وجود اتفاق بين أساليب كتابة التقارير المتبعة في ديوان المحاسبة الليبي ومتطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية من حيث:

أ- عرض التقرير للمخالفات التي تم اكتشافها مع الأدلة والإثباتات.

ب- إعداد تقرير عن الجهة محل المراجعة يوضح نتيجة عملية المراجعة.

ج- عرض التقرير للجوانب السلبية لأداء الجهة محل المراجعة.

د- احتواء التقرير على توصيات المراجع التي تتعلق بموضوع المراجعة بشكل واضح ومحدد.

هـ- تحديد التقرير للفترة الزمنية التي شملها الفحص والتحليل.

ز- تقديم المشورة في المجالات المحاسبية للجهات الخاضعة لرقابة الديوان كلما طلب منه ذلك.

ح- تقديم التقرير إلى الجهات المختصة في الوقت المناسب.

ط- تحديد الإدارات التي شملها الفحص والتحليل.

وأظهرت الدراسة قصوراً فيما يتعلق بكتابة التقارير من ناحية:

أ- عرض الجوانب الإيجابية لأداء الجهة محل المراجعة.

ب- الإفصاح عن الأهداف التي لم يتم إنجازها مع ذكر الأسباب التي حالت دون ذلك.

ج- الإفصاح عن الأهداف المتوقع تحقيقها من المراجعة.

رابعاً: وجود اتفاق بين عملية المتابعة المتبعة لديوان المحاسبة في ليبيا ومتطلبات معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية.

ثانياً التوصيات:

في ظل النتائج السابقة يوصي الباحثان بالآتي:

1- ضرورة أن يُولي ديوان المحاسبة اهتماماً بموضوع الرقابة المالية من خلال تطوير إجراءات المراجعة المتبعة والعمل على المواءمة مع معايير منظمة الإنتوساي للرقابة المالية خصوصاً في الإجراءات التي لا تتم بديوان المحاسبة الليبي أو التي يوجد بها قصور في التطبيق.

2- زيادة الاهتمام بالتقارير الدورية المتعلقة بالأداء المالي خاصة مع تزايد حالات الفساد الإداري والمالي التي تشهدها العديد من الوحدات الاقتصادية العامة.

- 3- زيادة الاهتمام بتطوير التشريعات النافذة المتعلقة بعمل الديوان من خلال الارتقاء بها لمواكبة المعايير الدولية المتعلقة بالرقابة على المال العام.
- 4- العمل على زيادة تأهيل وتدريب المراجعين بديوان المحاسبة على إجراءات المراجعة التي ينبغي تطبيقها وفقا للمعايير الصادرة عن منظمة الإنتوساي.

المراجع

- 1- أبو هذاف، ماجد محمد سليم (2006) تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة الجامعة الإسلامية - غزة كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل.
- 2- اشتوي، إدريس عبدالسلام (2008)، "المراجعة معايير وإجراءات"، منشورات جامعة قاريونس، ليبيا، (2008) الطبعة الخامسة.
- 3- الباشا، عوني راغب (2005)، سبل تفعيل دور الرقابة لضبط الأداء المالي الخاص بالمدفوعات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية رسالة ماجستير غير منشورة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- 4- الحياصات، حمدان محمد وسلامة، رأفت سلامه وكلبونه، أحمد يوسف (2013): "العوائق التي قد تواجه الرقابة على مقبوضات الإيرادات الحكومية في الأردن والحلول المقترحة لمعالجتها: دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1.
- 5- خشارمه، حسين (1999)، تقييم أداء ديوان المحاسبة الأردني - دراسة ميدانية مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني، فلسطين.
- 6- خصاونة، ريم (2010)، "تقييم إجراءات الرقابة الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية" دراسة ميدانية "ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية)، المجلد 24، العدد 9، 2691-2728.
- 7- خلاط، صالح ميلود (2012)، دراسة تحليلية لمخاطر المراجعة واستراتيجية المراجع لمواجهتها، المجلة الجامعة - العدد الرابع عشر، تصدر عن جامعة الزاوية في ليبيا.

- 8- الدبيس، فضل (2010) ، تقويم دور ديوان الرقابة والتفتيش الإداري في تحسين الأداء في الدوائر الحكومية في الأردن -دراسة مقارنة- رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- 9- الدوسري، مبارك محمد (2010)، تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت رسالة ماجستير غير منشورة قسم المحاسبة جامعة الشرق الاوسط.
- 10- الرحاطة، محمد (2006)، دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة علي الأموال العامة في المملكة الأردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال المجلد الثاني العدد الثاني عمان الأردن.
- 11- عباس، علي (2001)، الرقابة الإدارية على المال والأعمال، الطبعة الأولى، مكتبة الرائد العلمية، عمان، الأردن.
- 12- عبدالله، نضال (2003)، رقابة ديوان المحاسبة في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا(الانتوساي) رسالة ماجستير غير منشورة جامعة آل البيت، الأردن.
- 13- القبيلات، حمدي سليمان (1998)، الرقابة الإدارية والمالية"، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 14- ماضي، كامل أحمد، (2004)، مدى فعالية أساليب الرقابة في المؤسسات العامة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة (قسم إدارة الأعمال، الجامع الإسلامية، غزة، فلسطين.
- 15- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية، (1988)، بيان سدني بشأن رقابة الأداء والرقابة المالية على المشروعات العامة ونوعية الرقابة المالية، ترجمة-طارق الساطي، مجلة الرقابة المالية، تونس، السنة السابعة، العدد الأول.

- 16- المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنٹوساي) ISSAI ، www.Issai.org.
- 17- القانون رقم (3) لسنة 2007م بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، الصادر عن مؤتمر الشعب العام سابقاً، طرابلس، ليبيا.
- 18- القانون رقم (19) لسنة 2013م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي الصادر عن المؤتمر الوطني العام، طرابلس، ليبيا.
- 19- القانون رقم (20) لسنة 2013م بإنشاء هيئة الرقابة الإدارية الصادر عن المؤتمر الوطني العام، طرابلس، ليبيا.
- 20- Anerud, K., (2004), Developing International Auditing Standards Cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants, International Journal of Government Auditing.