الأكاديمية الليبية

مدرسة العلوم الإدارية والمالية

قسم المحاسبة

مدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة "الانتوساي"

رسالة مقدمة إستكمالاً لمتطلبات درجة الاجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة

إعداد الطالب:

خيري منصور دخان

بكالوريوس محاسبة، جامعة طرابلس، 1997م

إشراف الدكتور:

عبد المجيد الطيب شعبان

استاذ مشارك – قسم المحاسبة – جامعة الزاوية

ربيع 2016م

Libyan Academy
School of Administrative of
Financial Sciences
Department // Accountancy

الأكاديمية الليبية
مدرسة العلوم الإدارية والمالية
قسم // المحاسبة

قرار لجنة المناقشة النهائي للطالب
خيري منصور دخان - رقم القيد (12429)
للحصول على درجة الإجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة

قامت اللجنة المشكلة بقرار وكيل الأكاديمية للشؤون العلمية- المكلف رقم(175) الصـــادر بتـــاريخ 2016/05/23 ف بمناقشة الرسالة المقدمة من الطالب/ خيري منصوردخان

لنيل درجة الإجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة وعنوانها:

((مدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا للمعايير الرقابة للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة "الأنتوساي"))

وبعد مناقشة الرسالة علنياً على تمام الساعة (2) يوم الإربعاء الموافق 2016/07/24م بقاعة المناقشات بالأكاديمية وتقـويم المسـتوى العلمي للرسالة والمـنهج الـذي اتبعه الطالب في إعدادها قررت اللجنة ما يلي:

قبول الرسالة ومنح الطالب/ خيري منصور دخان درجة الإجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة.

أعضاء لجنة المناقشة		التوقيع	التاريخ
1. الدكتور : عبدالمجيد الطيب شعبان	مشرفاً		2016/8/13
2. الدكتور : عبدالغني أحمد الفطيسي	ممتحناً		2016/8/15
3. الدكتور: صالح ميلود خلاط	ممتحناً		2016/8/14

يعتمد

د. أحمد الطاهر عبدالرحيم
عميد مدرسة العلوم الإدارية و المالية

التوقيع: _____

التاريخ: 2016/9/28

د. حسين عبداللطيف الشريف
وكيل الشؤون العلمية بالأكاديمية

_____

_____

بسم الله الرحمن الرحيم

فَتَبَسَّمَ ضَاحِكًا مِّن قَوْلِهَا وَقَالَ رَبِّ أَوْزِعْنِيٓ أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ
ٱلَّتِيٓ أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَٰلِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَٰلِحًا تَرْضَىٰهُ وَأَدْخِلْنِي
بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ ٱلصَّٰلِحِينَ ﴿١٩﴾

صدق الله العظيم

سورة النمل الآية 19

إهداء

إلى والديّ رحمهما الله وغفرا لهما.....

إلى أخواتي وإخوتي.....

إلى زوجتي وابنيّ عبد الملك وعبد القدوس.....

وإلى كل من علمني.....

مودةً ورحمةً ودعاءً وعرفاناً

الباحث

الشكر والتقدير

الحمد والشكر لله حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه يليق بجلاله وقدرته وعظيم سلطانه أن وفقني وايدني بحوله وعونه في اتمام هذا البحث.

كما اشكر جزيل الشكر الاستاذ الفاضل الدكتور عبد المجيد الطيب شعبان على ما قدمه لي من توجيه ونصح وإرشاد ساهم في إخراج هذا البحث بالصورة الحالية.

واتقدم بجزيل الشكر الى الاستاذين الفاضلين الدكتور: صالح ميلود خلاط والدكتور: عبدالغني أحمد الفطيسي على تكرمهم بقبول مناقشة هذا البحث وإثرائه وتقويمه الملاحظات القيمة التي تدعمه بشكل جيد.

كما اعبر عن شكري لأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بالأكاديمية الليبية والاخوة العاملين بمكتبة الاكاديمية على ما قدموه لي من عون مساعدة.

واخيراً اشكر كل من ساهم في انجاز هذا البحث ولو بالشيء اليسير من معلومة أو إرشاد أو نصيحة من أجل إخراجه بالشكل المطلوب.

والحمد لله من قبل ومن بعد

الباحث

قائمة المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة
الآية القرآنية	أ
الاهداء	ب
الشكر والتقدير	ج
قائمة المحتويات	د
قائمة الجداول	ز
قائمة الاشكال	ح
ملخص البحث	ط
الفصل الأول: الإطار العام للبحث	
1-1. المقدمة.	2
1-2. الدراسات السابقة.	4
1-3. مشكلة البحث.	11
1-4. أهمية البحث.	12
1-5. أهداف البحث.	13
1-6. فروض البحث.	14
1-7. منهج البحث.	14
1-8. مجتمع البحث.	15
1-9. وسيلة جمع البيانات	16
1-10. حدود البحث	16
1-11. تقسيمات البحث.	16

الفصل الثاني: مدخل عام للرقابة	
2-1.تمهيد.	19
2-2. مفهوم الرقابة.	19
2-3. مبررات الرقابة.	22
2-4. أهداف الرقابة.	23
2-4-1. الأهداف التقليدية للرقابة.	23
2-4-2.الأهداف المتطورة للرقابة.	24
2-5. أهمية الرقابة.	24
2-6.أنواع الرقابة.	25
2-6-1.الرقابة حسب الجهة التي تمارسها.	25
2-6-2.الرقابة بحسب توقيت حدوثها.	27
2-6-3.الرقابة بحسب طبيعتها (مجالها).	30
2-7.عناصر الرقابة.	34
2-8.مراحل الرقابة.	35
2-9.خلاصة الفصل.	36
الفصل الثالث: المعايير الرقابية الدواية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)	
3-1.تمهيد.	39
3-1.مفهوم المعايير الرقابية الدولية.	39
3-3.أهمية المعايير الرقابية الدولية.	40
3-4.أهداف المعايير الرقابية الدولية.	41
3-5.مكونات المعايير الرقابية الدولية.	41
3-5-1.المعايير العامة.	42

3-5-2.المعايير الميدانية.	52
3-5-3.معايير صياغة التقارير.	64
3-6.خلاصة الفصل.	70
الفصل الرابع: مدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)	
4-1.تمهيد	74
4-2.الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراسة.	74
4-2-1.فروض البحث.	74
4-2-2.مجتمع البحث وعينته.	75
4-2-3.نوعية البيانات اللازمة للدراسة الميدانية ووسائل الحصول عليها.	76
4-2-4.الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل البيانات واختبار فروض البحث.	80
4-2-5.خصائص المشاركين في البحث.	82
4-3. تحليل البيانات واختبار فروض البحث.	86
4-4. الاستنتاجات والتوصيات.	99
4-4-1.الاستنتاجات.	99
4-4-2.التوصيات.	100
قائمة المراجع	102
ملاحق البحث	
ملحق رقم (1) قائمة الاستبانة.	109
ملحق رقم(2) نتائج التحليلات الإحصائية لبيانات الدراسة الميدانية.	115
ملحق رقم (3) قانون رقم (19) لسنة 2013 م في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة	125

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(4-1)	أوزان الاستجابات حسب مقياس ليكرت الخماسي.	78
(4-2)	تحديد الاتجاهات وفق مقياس ليكرت الخماسي حسب المتوسط المرجح.	78
(4-3)	نتائج اختبار معامل الثبات (ألفا كرو نباخ) لأقسام الدراسة والأداة ككل.	80
(4-4)	توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي.	83
(4-5)	توزيع المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة.	84
(4-6)	توزيع المشاركين في الدراسة حسب التخصص العلمي.	85
(4-7)	نتائج اختبار (t) المزدوج ومقاييس النزعة المركزية والتشتت والأهمية الترتيبية للفقرات التي تظهر مدى تطبيق الديوان للمعايير العامة في الرقابة الحكومية.	87
(4-8)	نتائج اختبار (t) المزدوج ومقاييس النزعة المركزية والتشتت والأهمية الترتيبية للفقرات التي تظهر مدى تطبيق الديوان لمعايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية.	91
(4-9)	نتائج اختبار (t) المزدوج ومقاييس النزعة المركزية والتشتت والأهمية الترتيبية للفقرات التي تظهر مدى تطبيق الديوان لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية.	94
(4-10)	ملخص درجة تطبيق معايير الرقابية الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي).	97

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(4–1)	توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي.	83
(4–2)	توزيع المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة.	85
(4–3)	توزيع المشاركين في الدراسة حسب التخصص العلمي.	86

ملخص البحث

تناول هذا البحث مدى تطبيق ديوان المحاســـبة في ليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاســـبة (الانتوســـاي) والمتمثلة في المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير صياغة التقارير.

ولتحقيق هدف البحث تم أجراء دراســة ميدانية في البيئة الليبية وذلك باســتطلاع آراء مجتمع البحث والمتمثل في مراجعي ديوان المحاســـبة من خلال عينة إحصـــائية تمثل المجتمع عددها (75) حول مدى تطبيق ديوان المحاسـبة في ليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

وقد اعتمد الباحث على الاسلوب الوصفي لتحليل إجابات المشاركين في الدراسة، وعلى قائمة الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات، ولقد تم تبويب وتحليل البيانات باستخدام الحاسوب عن طريق اســتخدام برنامج الحزم الإحصــائية والاجتماعية (SPSS)، وتطلب تحليل هذه البيانات اســتخدام عدة أساليب إحصائية مثل التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (T) المزدوج.

وقد توصـــل البحث إلى إن ديوان المحاســـبة في ليبيا يطبق وبدرجة جيدة للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاســـبة (الانتوســـاي)، مع عدم وجود تفاوت كبير في تطبيق المعايير الرقابية الفرعية (العامة، الميدانية، صياغة التقارير).

ومن أهم توصـــيات البحث هو إجراء دراســـات على مدى ملائمة المعايير الرقابية الدولية للبيئة الليبية أو إصـــدار معايير خاصـــة به، وإجراء دراســـات وبحوث للتعرف على مدى تطبيق المعايير الرقابية الفرعية في ديوان المحاسبة الليبي.

Abstract

The study of the applicability of the INTOSAI standards in the Libyan Aduit Bureau has been attained, Represented in the General Standards, Field work standards and report drafting standards.

In order to fulfill the main goal of this research, A field study has been carried out on the Libyan environment using a prepared questioner for a (75) statistical samples from the research media seeking the opinion of the Aduit Bureau Referee.

The researcher's methodology was based on the description analysis method of the data collected from the questioner. The SPSS program was used to analyze and synthesize the data collected by a number of statistical parameters as repetition, percentage, standard deviation, mean value and t-test.

As a result it was found that INTOSAI standards are applicable in the Libyan aduit bureau with a scale level of good. Also, it was observed that there was no significant variation regarding the application of Sub Auditing Standards (general, field, report drafting).

The endorsed recommendation from the researcher is to post a study to seek the compatibility of the international aduit standards on the Libyan environment, Or to conduct special standards for Libyan environment. In addition to the above, to perform a study on the applicability of the sub aduit standards on the Libyan aduit bureau.

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

1.1.المقدمة.

تســـعى كل الأجهزة العليا للرقابة المالية في العالم إلى تحقيق اكبر قدر من الكفاءة والفاعلية في أداء مهامها الرقابية ، وتعرف الرقابة المالية على أنها مجموعة من الإجراءات التي توضـــع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للخطط المقررة وتحديد الانحرافات إن وجدت ودارســـة أســبابها لعلاج نقاط الضــعف التي تســببت فيها وتشــجيع نقاط القوة التي أدت إلى الانحرافات الموجبة فيها (الرماحي،2009، ص103)، ومن أهم العوامل التي تســـاعد على تحقيق ذلك هو وجود معايير رقابية واضحة تحدد مستوى الأداء و يمكن تطبيقها والاسترشاد بها لتحقيق الأهداف المنشودة .

وتعرف معايير "مقاييس " الرقابة المالية بأنها مقاييس تســـتخدمها الرقابة المالية للحكم على مدى صـحة وسـلامة ومشـروعية إدارة الأموال العامة (www.arabosai.org)، حيث تعد معايير الرقابة الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، إحدى تلك المعايير التي تســـهم في الرفع من كفاءة وفاعلية تلك الأجهزة أثناء قيامها بعملها الرقابي وتعزز الثقة في نتائج أعمالها.

والانـــتـــوســـــاي (International Organization of Supreme Audit Institutions) (INTOSAI) هي المنظمة المهنية للأجهزة العليا للرقابة في البلدان المنتمية إلى الأمم المتحدة أو إلى وكالاتها المتخصـصـة، وتضـم "الانتوسـاي " والتي تم تأسـيسـها عام 1953م عندما اجتمع 34 جهازاً رقابياً في أول مؤتمر للمنظمة في كوبا، ويبلغ عدد أعضـــاءها حالياً 189 عضواً كاملاً و 4 أعضاء مشاركين ، وقد أصدرت المنظمة في عام 1977م **إعلان ليما** للتوجيهات الخاصـة بالمبادئ الرقابية ، إلى جانب **إعلان المكسـيك** حول اسـتقلالية الأجهزة الرقابية في عام 2007م ، ومجموعة من معايير وتوجيهات دولية بخصـــوص عمليات الرقابة المالية، (الانتوسـاي، الخطة الاسـتراتيجية ،2011،ص2) ، وتتكون المعايير الرقابية للانتوسـاي من أربعة أجزاء هي:

1. المبادئ الأساسية للمعايير الرقابية:

وهي افتراضـات أسـاسـية ومتطلبات ومبادئ منطقية تسـاعد كلها على تطوير المعايير الرقابية وتسـاعد المراجعين في تكوين آرائهم وصـياغة تقاريرهم خاصـة في الحالات التي لا توجد بها معايير محددة (ISSAI 100،2001، ص2).

2. المعايير العامة:

وهي معايير تصـف المؤهلات التي ينبغي أن تتوفر لدى المراجع أو المؤسـسـة الرقابية حتى يتسـنى لهما تنفيذ المهام المتعلقة بالمعايير الميدانية والمعايير الخاصـة بصـياغة التقارير بطريقة كفؤه وفعالة (ISSAI 200 ،2001، ص1).

3. المعايير الميدانية:

وتهدف هذه المعايير إلى تحديد المقاييس أو الإطار الشـامل للخطوات والأفعال المتوازنة والمنظمة والهادفة التي ينبغي أن يتبعها المراجع (ISSAI 300 ،2001، ص1).

4. معايير صياغة التقارير:

وتهدف هذه المعايير الى مسـاعدة المراجع على الحكم الحذر عند تكوين رأي أو إعداد تقرير وليس أن يحل محله، ويتضـمن تعبير صـياغة التقارير رأي المراجع وغيره من الملاحظات المتعلقة بمجموعة من البيانات المالية نتيجة للرقابة النظامية (المالية) وكذلك تقرير المراجع عند الانتهاء من رقابة الأداء (ISSA 400،2001، ص1).

وباعتبار ديوان المحاسبة في ليبيا أحد الأدوات الفعالة لتحسين مستوي الاداء المالي في مؤسسات الدولة، وذلك من خلال قيامه بعملية الرقابة المالية العليا على تلك المؤسسات ونتيجة لأهمية مخرجات تلك العملية الرقابية، فإن هذا البحث يحاول معرفة مدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا لهذه المعايير (العامة، الميدانية، صياغة التقارير).

2.1.الدراسات السابقة.

إن من أهم الدراسات وذات الصلة بالموضوع التي استطاع أن يطلع عليها الباحث هي:

1. دراسـة (خلاط، ميرة ،2014) بعنوان مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الاداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الانتوساي رقم (3100) من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا.

هدفت هذه الدراسـة الى التعرف على مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الاداء من قبل مراجعي ديوان المحاسـبة الليبي وفقا لمتطلبات المعيار رقم (3100) المتعلق برابة الاداء والصادر عن منظمة الانتوساي.

وقد توصلت الدراسة الى ان هناك إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الاداء من قبل مراجعي ديوان المحاسـبة الليبي وفقا لمتطلبات معيار منظمة الانتوسـاي رقم (3100) عند قيامهم بمهام

المراجعة للجهات الخاضعة لرقابتهم، حيث تبين انه يمكن لمراجعي ديوان المحاسبة الليبي ووفقا لمتطلبات معيار منظمة الانتوساي رقم (3100) تحديد اهداف رقابة الاداء وكذلك تطبيق إجراءات التخطيط والتنفيذ لعملية رقابة الاداء كما يمكنهم تطبيق إجراءات إعداد التقرير عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابتهم.

2. دراسة (الفاخري ،2013) بعنوان تقييم الاداء الرقابي وتأثير المقومات الاساسية للعمل الرقابي على أداء العمل الرقابي لديوان المحاسبة في ليبيا.

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى تقويم أداء ديوان المحاسبة في ليبيا من خلال ثلاثة اهداف فرعية هي:

1- دراسة وتقويم الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في ممارسة اعماله.

2- التعرف على مقومات الأداء الرقابي، ومدى توافرها في ديوان المحاسبة في ليبيا.

3- دراسة تأثير مقومات الأداء الرقابي على تنفيذ العمل الرقابي في ديوان المحاسبة في ليبيا.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1- تدني مستوى تحقيق ديوان المحاسبة للمهام التي أنشئ من أجلها، وضعف مستوى الاستقلال الاداري والوظيفي، كما لا يتمتع الديوان بالاستقلال المالي في إقرار وتنفيذ ميزانيته.

2- لا يتم تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يعتمد عليها موظفي الديوان أثناء تأدية اعمالهم الرقابية بناء على المعايير التي تضعها منظمات الرقابة الدولية، كما لا يوجد فهم واضح لتلك المعايير عند الموظفين.

3- لا يستند ديوان المحاسبة على المعايير الرقابية في تنفيذ سياسته العامة، سواء في تعيين موظفي الديوان أو في تقويم أهداف الأعمال الرقابية أو قياس جودة مخرجاتها، مع عدم حصول موظفي الديوان على الدورات التدريبية اللازمة.

4- عدم استخدام موظفي الديوان الوسائل التكنولوجية الحديثة في تدعيم أدلة الاثبات التي يحصلون عليها، كما لا يهتم الديوان بتوفير الوسائل التكنولوجية الحديثة لموظفي الديوان.

5- اعتماد موظفي الديوان على اسلوب الرقابة الدورية والروتينية في تنفيذ أعمالهم والاقتصار على الرقابة اللاحقة.

3. دراســـة (الزمانان،2010) بعنوان تحليل الوضـــع الحالي للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن تطبيق المعايير المهنية والرقابية.

إن من أهم الاهداف التي سعت هذه الدراسة الى تحقيقها هي معرفة ما إذا كان أعضاء المجموعة يعتمدون على مصـــدر واحد أو عدة مصـــادر من المعايير المهنية والرقابية، وأهم مصادر المعايير المهنية والرقابية وأسباب ونطاق تطبيقها.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها:

1- أن أغلبية أعضاء المجموعة تعتمد على مصادر متنوعة وليس مصدر واحد عند التطبيق.

2- تعتبر منظمة الانتوســاي ثم يليها الاتحاد الدولي للمحاســبة من أهم مصــادر المنظمات المهنية والدولية التي تعتمد عليها المجموعة في تطبيق المعايير المهنية والرقابية.

3- يرجع تطبيق أغلبية أعضاء المجموعة للمعايير المهنية والرقابية لأسباب اختيارية.

4- وجود اختلاف في نطاق تطبيق المعايير الرقابية والمهنية بين الدول الأعضـــاء، حيث النسبة الاكبر من الدول تطبق المعايير على نطاق ضيق وفي حالات محدودة.

4. دراســـة (الدعيس،2005) بعنوان مدى تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي " بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق المعايير الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن، وكذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقها وذلك لتذليل الصعوبات ووضع الحلول الكفيلة بالتغلب عليها ومعالجتها.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

أ- إن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن بصورة عامة يطبق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) بدرجة مرتفعة، وان هناك تفاوتاً في تطبيق المعايير الرقابية الفرعية (العامة، الميدانية، التقارير).

ب- إن الجهاز يطبق المعايير العامة بدرجة متوســـطة وبدرجة متفاوتة في تطبيق المتطلبات الفرعية "الاستقلالية، والاختصاص، والكفاءة، والعناية المهنية، وعامة أخرى.

ج- إن الجهاز يطبق المعايير الميدانية بصورة عامة وبدرجة مرتفعة، وأن هناك تفاوت في تطبيق المتطلبات الفرعية "التخطيط والإشـــراف، المراجعة، المراجعة الداخلية، المطابقة مع القوانين، إثباتات الرقابة، تحليل البيانات، ويطبق معايير إعداد التقارير بدرجة مرتفعة.

د- وجود عدد من المعوقات التي تحول دون تطبيق المعايير الرقابية بالجهاز في اليمن تمثلت في غياب النص التشـــريعي الذي يلزم تطبيق المعايير الرقابية، وعدم وجود ترجمة فورية للتطورات والتغيرات في المعايير، وعدم متابعة المراجعين للتطورات في مجال المعايير الرقابية.

5. دراسة (بنور،2004) بعنوان إمكانية تطبيق رقابة الأداء من قبل الأجهزة العليا للرقابة.

سعت هذه الدراسة إلى توضيح المفاهيم والمسائل المتعلقة برقابة الأداء لإيجاد قاعدة عامة تكون منطلقاً لتبني رقابة أداء فعالة تحقق الهدف المنشـــود منها في جهاز الرقابة المالية والفنية بليبيا وقد هدفت الدراسة إلى:

أ- توضيح مفهوم الرقابة على الأداء.

ب- بيان أهداف رقابة الأداء.

ج- إيضاح العناصر الرئيسة للرقابة على الأداء.

د- مستلزمات رقابة الأداء الواجب توافرها.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن أمكانية تطبيق رقابة الأداء مهمة ليست بالصعبة أو المستحيلة متى توفرت الظروف المناسبة.

6. دراســة (عبد الصــبور،2003) بعنوان مشــاكل تطبيق معايير الرقابة الدولية في الأجهزة الرقابية، عرض لتجربة الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية.

ناقشـــت هذه الدراســـة المشـــاكل والعقبات التي تحول دون تطبيق هذه المعايير وتقديم المقترحات الكفيلة بعلاجها، كما تعرض تجربة الجهاز المركزي للمحاســـبات في تطبيق هذه المعايير.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الأجهزة الرقابية تواجه بعض المشاكل والصعوبات في استخدام معايير الرقابة الدولية تتعلق بـ:

أ- المعايير: من حيث الإفصاح والتفصيل واختلاف البيئة الاقتصادية، مع قصورها عن تناول جانب الرقابة المالية على نطاق الأعمال.

ب- الأجهزة الرقابية: من حيث عدم تحقيق الاستقلال التام للأجهزة والمراجعين، وضعف إلمام المراجعين بمعايير الرقابة الدولية.

ج- البيئة الخارجية والجهات الخاضعة: مثل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية وضعف اهتمام السلطات بأعمال أجهزة الرقابة وتقارير المراجعة، وعدم فاعلية مبدا المساءلة على الموظفين العموميين عن إدارة المال العام.

7. **دراسة (العياط،2002) بعنوان مدى استخدام جهاز الرقابة الشعبية لمؤشرات تقويم الأداء في تقويم أداء الشركات العامة الصناعية.**

وهدفت هذه الدراسة إلى الآتي:

أ- مناقشة المفاهيم الأساسية لتقويم الأداء، والتمييز بين قياس وتقويم الأداء، وكذلك بيان الأسس الفكرية لمؤشرات تقويم الأداء المشمولة بالدراسة وأهميتها.

ب- تحديد مدى معرفة القائمين على جهاز الرقابة الشعبية وإلمامهم بمؤشرات تقويم الأداء، وكذلك التعرف على ما إذا كان جهاز الرقابة الشعبية يستخدم مؤشرات تقويم الأداء من عدمه وحصر مؤشرات تقويم الأداء المستخدمة من قبل الجهاز.

وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

أ- ضعف الإلمام الجيد عند مراجعي جهاز الرقابة الشعبية بالمفاهيم الأساسية لتقويم الأداء، مع عدم قيام الجهاز بإقامة الدورات التدريبية في مجال تقويم الأداء.

ب- عدم قيام جهاز الرقابة الشعبية بوضع برامج واضحة ومحددة لتقويم الأداء.

ج- عدم قيام الجهاز بإعداد تقارير خاصة لتقويم أداء الشركات.

د- يستخدم الجهاز مؤشر الميزانيات التقديرية في تقويم الأداء، ونسبة كبيرة من الشركات لا تقوم بإعداد الميزانيات التقديرية.

هـ- عدم وجود برامج واضحة ومحددة من قبل الجهاز من شأنها استخدام مجموعة من المؤشرات في تقويم الأداء.

8. **دراسة (عبد الله، 1998) بعنوان رقابة ديوان المحاسبة في الأردن في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي).**

وهدفت هذه الدراسة إلى ما يلي:

أ- تقويم واقع أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة الاردني استناداً للمبادئ الأساسية للرقابة المالية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا.

ب- محاولة تشخيص معوقات العمل التي يعاني منها ديوان المحاسبة في عملية الرقابة وتحليل أسباب تلك المعوقات.

تقديم الاقتراحات والتوصيات التي تتناسب وتطوير الأداء في ديوان المحاسبة سواء ما يتعلق منها بأسس ومبادئ العمل الرقابي أو ما يتعلق بالطرق والأساليب العلمية المتبعة.

وقد أظهرت هذه الدراسة وجود انحرافات سلبية بين ما نادت به المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) وبين رقابة ديوان المحاسبة، كما توصلت إلى أن ديوان المحاسبة الأردني يعاني من مجموعة من المعوقات والصعوبات التي تحد من رقابته على المال العام، ومن أهمها:

أ- ضعف الاستقلال المالي والإداري.

ب- عدم وضوح حصانة رئيس ديوان المحاسبة.

ج- عدم شمول رقابة الديوان للمال العام أينما وجد.

د- ضعف أجهزة الرقابة الداخلية في الوزارات والدوائر الحكومية الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة الأردني.

هـ- عدم وجود نص في قانون ديوان المحاسبة يخوله القيام برقابة الأداء.

9. دراسة (الحداد ،1996) بعنوان: تقارير المراجعة الصادرة عن اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية وأهميتها في اتخاذ قرارات الائتمان بالمصارف التجارية.

وهدفت الدراسة إلى:

أ- إبراز الجوانب الفنية المتعلقة بقواعد ومعايير إعداد تقارير المراجعة المتعارف عليها من الناحيتين الموضوعية والتكلفة.

ب- عرض الأسس التي تستند إليها اللجنة في إعدادها لتقارير المراجعة، وإظهار ما قد يكتنفها من بعض جوانب القصور.

ج- الوقوف على مدى اعتماد المصارف التجارية على تقارير المراجعة الصادرة عن اللجنة في ترشيد قرارات منح الائتمان المصرفي.

وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

أ- وجود بعض أوجه القصور والضعف بهذه التقارير بوجه عام والمتمثلة في الآتي:

- عدم الدقة والوضوح في استخدام بعض المصطلحات في تقرير المراجعة كمصطلح الحسابات الختامية، مصطلح الخبير.
- التأخر في إعداد وإصدار تقارير المراجعة.
- وجود نقص ببعض المعلومات التي يجب أن تحتويها هذه التقارير.
- استخدام عبارات متعددة للتعبير عن مدى إظهار القوائم المالية للمركز المالي لجهة ما كعبارة (عادلة، واضحة، صحيحة) دون وجود اتفاق أو إجماع بين المهنيين والباحثين في هذا المجال على استخدام عبارة معينة من تلك العبارات.

ب- لا يوجد اهتمام بتقارير المراجعة عند انجاز قرار منح التسهيلات الائتمانية للشركات والمنشآت العامة.

ومما سبق يتبين لنا أن الدراسات السابقة والتي أجريت في البيئة العربية قد اهتمت بتقويم الاداء الرقابي للأجهزة الرقابية، وبتحليل وضع الأجهزة العليا للرقابة من حيث تطبيق المعايير المهنية والرقابية ومصادرها، وتحديد المشاكل والمعوقات التي تحول دون تطبيق المعايير الدولية للرقابة والصادرة عن الانتوساي، ومدى تطبيق المعايير الرقابية الصادرة عن الانتوساي في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن.

اما الدراسات في البيئة الليبية فقد اهتمت بتقويم الاداء الرقابي لديوان المحاسبة الليبي، كما ركزت على دراسة امكانية تطبيق رقابة الاداء بصفة عامة، ووفقا لمتطلبات المعيار (3100) الصادر عن منظمة الانتوساي.

عليه يمكن القول إن الدراسات التي أجريت في البيئة الليبية وذات الصلة بالموضوع محل البحث لم تتطرق إلى مدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا للمعايير الرقابية الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، كما ان هذه الدراسة تختلف عن الدراسات في البيئة العربية من حيث بيئة البحث.

3.1.مشكلة البحث.

منذ إنشاء ديوان المحاسبة في ليبيا، بمقتضى القانون رقم (13) لسنة 1955م والتعديلات التي أجريت عليه نتيجة زيادة المهام الملقاة على عاتقه وباعتباره احد الأدوات الفعالة لتحسين مستوى الأداء المالي في مؤسسات الدولة، وذلك من خلال قيامه بعملية الرقابة المالية

العليا على تلك المؤسسات، وتعرف الرقابة المالية على أنها مجموعة من الإجراءات التي توضع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للخطط المقررة وتحديد الانحرافات إن وجدت ودارسة أسبابها لعلاج نقاط الضعف التي تسببت فيها وتشجيع نقاط القوة التي أدت إلى الانحرافات الموجبة فيها (الرماحي،2009، ص103).

ولكي يتم الحصول على نظام فعال للرقابة المالية لابد من وجود معايير فعالة وجيدة لأنها تشكل الركيزة التي يستند عليها نظام الرقابة المالية بأكمله (صادق ،1998، ص100).

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

ومن خلال دراسة (صمبه،2009) لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها في ظل التشريعات الليبية أستنتج أن هناك قصور في هذه التشريعات لعدم تناولها تلك المعايير بالقدر الكافي، وخصوصاً في عدم الالتزام بمعايير العمل الميداني، والتي تعتبر عصب عملية المراجعة على اعتبار أن هذه المعايير هي الأساس عند إعداد المراجع لأوراق عمله، إذ تعتبر حلقة الوصل بين السجلات والواقع العملي.

وانطلاقا من حرص ديوان المحاسبة الليبي على تطوير العمل الرقابي الذي يقوم به، ومن أجل تحقق أهدافه التي أنشئ من أجلها، قام رئيس الديوان بأبرام اتفاقية مع الامين العام لمنظمة الاربوساي والامين العام لمبادرة تنمية الانتوساي في 26 يونيو 2014م بمدينة الدار البيضاء بالمملكة المغربية بشأن برنامج تطبيق معايير الانتوساي، حيث تعتبر معايير الانتوساي

الحد الادنى الذي يجب أن يطبق من قبل مراجعي أجهزة الرقابة العليا الاعضـاء بالمنظمة، ومن هنا يمكننا صياغة مشكلة البحث في التساؤل التالي:

هل يطبق ديوان المحاسبة في ليبيا المعايير الدولية (العامة، العمل الميداني، صياغة التقارير) الصادرة من المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)؟

4.1.أهمية البحث.

يستمد هذا البحث أهميتها من الاتي:

1- الأهمية العلمية حيث توفر هذه الدراسة مرجع للمهتمين والطلبة الدراسين في مجال المحاسبة من خلال وضعها كمرجع في المكتبة العلمية يمكن الرجوع اليها والاستفادة منها في الدراسات المسـتقبلية لغرض المقارنة، مع قلة الدراسـات المتعلقة بالمعايير الدولية للرقابة الحكومية في أجهزة الرقابة العليا في البيئة الليبية.

2- الاهمية بالنسـبة لمجتمع البحث تكمن في اهمية وجود معايير تضـبط عملية الرقابة على مؤسـسـات الدولة مما يرفع من كفاءة العملية الرقابية التي يقوم بها ديوان المحاسـبة من اجل الاسـتفادة من موارد الدولة بالشـكل الامثل، من خلال منع الهدر في المال العام، وتحقيق الشفافية، والمساءلة عن التجاوزات.

3- الاهمية بالنسبة للباحث من خلال:

أ- يساعد الباحث في تنمية قدراته فيما يتعلق بإعداد البحوث والدراسات العلمية.

ب- صـقل مهارات الباحث فيما يتعلق بأصـول البحث العلمي من خلال كتابة البحث بجميع مراحله.

ج- انجاز البحث يمكن الباحث من الحصـول على درجة الاجازة العالية الماجسـتير في المحاسبة.

5.1.أهداف البحث.

يهدف هذا البحث إلى التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاسـبة في ليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي).

ويتفرع منه الأهداف الفرعية التالية:

1- التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاسـبة في ليبيا للمعايير العامة في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

2- التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاســـبة في ليبيا لمعايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

3- التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاســـبة في ليبيا لمعايير صـــياغة التقارير في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

4- دراســة المعايير الرقابية (العامة، العمل الميداني، صـياغة التقارير) للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

5- تقديم الاقتراحات والتوصـيات فيما يتعلق بتطبيق المعايير الرقابية للانتوســاي مما يؤدي الى تطوير أداء ديوان المحاسبة.

6.1.فروض البحث

تتمثل فروض البحث في الفرضية الرئيسية التالية:

يطبق ديوان المحاسبة في ليبيا المعايير الرقابية الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة "الانتوساي ".

ولاختبار صحة هذا الفرض تم صياغة الفروض الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

يطبق ديوان المحاســـبة في ليبيا المعايير العامة في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

الفرضية الفرعية الثانية:

يطبق ديوان المحاســـبة في ليبيا معايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

الفرضية الفرعية الثالثة:

يطبق ديوان المحاســـبة في ليبيا معايير صـــياغة التقارير في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

7.1.منهج البحث.

ينتمي هذا البحث إلى الدراسـة الوصـفية التي تسـتهدف اكتشـاف ظاهرة أو مجموعة من الظواهر وتسـليط الضـوء عليها ، واعتمد البحث في جانبه النظري على الكتب والدوريات وكذلك على الدوريات الصـــادرة عن المنظمات العالمية والعربية في مجال الرقابة مع التركيز على

المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، ونتهج البحث منهج المسح حيث يتم جمع البيانات اللازمة ثم تحليلها واختبارها وفقا لهذا المنهج باستخدام حزمة البرامج الإحصائية والاجتماعية (SPSS) بهدف تحقيق أهداف البحث، وتطلب تحليل هذه البيانات استخدام عدة أساليب إحصائية مثل التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري واختبار (t).

8.1.مجتمع البحث.

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين التابعين لديوان المحاسبة الليبي بجميع فروعه والبالغ عددهم (536) حسب إدارة الموارد البشرية بديوان المحاسبة الليبي، ونظراً إلى تجانس مجتمع الدراسة وكبر حجمه وانتشاره مما يتعذر معه استخدام أسلوب الحصر الشامل و بسبب اعتبارات الوقت والجهد والتكلفة، فقد لجأ الباحث في هذه الدراسة إلى استخدام أسلوب العينات، كما تشير أدبيات البحث العلمي إلى أن معظم بيوت الخبرة ومراكز البحوث تستخدم عينة في حدود 10% إلى 12% من حجم المجتمع الأصلي الذي سيتم سحب العينة منه (الهانسي، 1982، ص41)، وحيث أظهرت خلاصة البحوث والتجارب أن حجم العينة في حدود 10% إلى 15% من حجم المجتمع الأصلي يكون ملائما في معظم الدراسات والبحوث (أبوراضي، 1998، ص28)، وعند استخدام العينة العشوائية البسيطة ينصح في البحوث الاجتماعية أن يكون حجم العينة محصور بين 10%-25% (عبد السلام، 2009، ص25)، وبناء عليه فقد تم تحديد حجم العينة بنسبة (14%) أي (75) مراجع من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، وبما ان حجم عينة الدراسة اكثر من (30) فيمكن اعتماد نظرية الحد المركزية القائلة باقتراب العينة من التوزيع الطبيعي بغض النظر عن التوزيع الأصلي للمجتمع (البلداوي، 1997، ص 272)، وبذلك تكون عينة الدراسة قد تم اختيارها لضمان تمثيل مجتمع الدراسة تمثيلا صادقا .

9.1.وسيلة جمع البيانات.

تم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات، كما تم تحليل ما ورد فيها من بيانات عن طريق الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة المشكلة وأهداف البحث وفروضه باستخدام حزمة البرامج الإحصائية والاجتماعية (SPSS) للوصول إلى النتائج وتقديم التوصيات اللازمة.

9.1.حدود البحث.

اقتصر نطاق مجتمع البحث من الناحية المكانية على مراجعي ديوان المحاسبة بالمنطقة الغربية والإدارة العامة ذلك لاعتبارات الوقت والجهد والتكلفة أما من الناحية الزمنية فتمت في الفترة الممتدة من 10/1 /2015 إلى 11/30 /.2015

10.1.تقسيمات البحث.

بناءً على طبيعة مشكلة البحث وأهدافه فإنه تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول كالآتي:

الفصل الأول: الإطار العام للبحث.

يهدف هذا الفصل إلى عرض فكرة عامة عن البحث ويشتمل على المقدمة والدراسات السابقة ومشكلة البحث وأهمية البحث وأهداف البحث وفروض البحث ومنهجية البحث ونطاق البحث وحدوده وتقسيمات البحث.

الفصل الثاني: مدخل عام للرقابة.

يهدف هذا الفصل إلى عرض ودراسة مفهوم الرقابة ومبرراتها وأهدافها وأهميتها وأنواع الرقابة وعناصرها وكذلك عرض أهداف وأنواع الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي كما ورد في القانون رقم (19) لسنة 2013م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة.

الفصل الثالث: المعايير الرقابية الدولية الصادرة عن الانتوساي.

ويهدف هذا الفصل إلى عرض دراسة مفهوم المعايير الدولية للرقابة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) وأهميتها وأهدافها ومكوناتها.

الفصل الرابع: مدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا للمعايير الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

ويهدف هذا الفصل إلى معرفة مدى تطبيق مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) واختبار الفروض التي وضعت لتحقيق أهداف البحث واستخلاص النتائج.

الفصل الثانـي

مدخل عام للرقابـة

1.2.تمهيد.

تعتبر رقابة القطاع العام أمر لا غنى عنه للإدارة العامة إذ أن إدارة الموارد العامة مسالة ثقة، فالمسئولية عن إدارة الموارد العامة بما يتماشى مع الغايات المقصودة يعهد بها إلى هيئة أو شخص يعمل بالنيابة عن العامة ،وتعزز رقابة القطاع العام ثقة المستخدمين المستهدفين من خلال توفير معلومات وتقويمات مستقلة وموضوعية بخصوص الانحرافات عن المعايير المقبولة أو مبادئ الحوكمة، وتساعد رقابة القطاع العام على إيجاد الظروف الملائمة وتعزيز التوقعات بان تؤدي الهيئات الحكومية والموظفين الحكوميين وظائفهم بفعالية وكفاءة وأخلاقيات مهنية وفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها (المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام ،2013).

ويقصد بالرقابة المالية مجموعة من الوسائل والإجراءات التي تمكن من صحة التنفيذ الفعلي ومطابقة للقوانين والأنظمة، وقياس مدى كفاءة وفعالية الوسائل المعتمدة لإنجاز الأعمال للحفاظ على المال العام وتحقيق الاستخدام الأمثل كلما أمكن ذلك، (الحجاوي، 2004، ص233).

يهدف هذا الفصل إلى عرض ودراسة مفهوم الرقابة ومبرراتها وأهدافها وأهميتها وأنواع الرقابة وعناصرها وكذلك عرض أهداف ديوان المحاسبة الليبي وأنواع الرقابة التي يمارسها كما ورد في القانون رقم (19) لسنة 2013م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة.

2.2.مفهوم الرقابة.

الرقابة بمدلولها اللفظي يقصد بها التأكد من صحة التنفيذ أو التأكد من دقة تنفيذ أعمال معينة وفقاً لقواعد التشريع الذي يحكم الأعمال (الجحاوي،2004، ص233).

ويقصد بالرقابة بصفة عامة التحقق من أن الوحدة التنظيمية الخاضعة للرقابة تقوم بتنفيذ الأنشطة المسئولة عنها طبقا لما هو مقرر في الخطة الموضوعة وفي حدود الموارد المالية المخصصة لها وطبقا لمستوى الأداء المطلوب وفي نطاق التعليمات والقواعد الموضوعة وذلك بقصد اكتشاف النواحي السلبية في الأداء لتلافيها والجوانب الايجابية لتدعيمها بالإضافة إلى التأكد من ضمان تحقيق الأهداف الموضوعة (عبد المجيد، 2009، ص237).

وتعرف الرقابة بأنها مجموعة من الوسائل والإجراءات التي تمكن من التأكد من صحة التنفيذ الفعلي ومطابقته للقوانين والأنظمة، وقياس مدى كفاءة وفعالية الوسائل المعتمدة لإنجاز

الأعمال وللحفاظ على المال العام وتحقيق الاستخدام الأمثل كلما أمكن ذلك (الجحاوي،2004، ص233).

كما تعرف على أنها مجموعة من الإجراءات التي توضع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للخطط المقررة وتحديد الانحرافات إن وجدت ودارسة أسبابها لعلاج نقاط الضعف التي تسببت فيها وتشجيع نقاط القوة التي أدت إلى الانحرافات الموجبة فيها (الرماحي،2009، ص103).

ويرى **عثمان** أن الرقابة هي عبارة عن مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الجهة المخولة قانونا بهدف التحقق من مدى تحقيق الأهداف التي تم وضعها مسبقا ومدى سلامة وشرعية الأعمال التي تم القيام بها لتحقيق هذه الأهداف ومن ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الانحرافات (عثمان ،2002، ص17).

وعرف **الدعيس** الرقابة بأنها عبارة عن مجموعة من الإجراءات والوسائل والأساليب التي تقوم بها الجهة المخولة قانونا للتأكد من أن العمل يسير بشكل سليم وفق الأهداف المحددة مسبقا وأن الأهداف تم تحقيقها وفق ما هو مخططا لها بكفاءة وفعالية واقتصاد، ومدى سلامة ومشروعية الأعمال التي تم القيام بها لتحقيق الأهداف وتوضيح نقاط الضعف والانحرافات، ومن ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات وأن تقوم بها جهة خارجية عليا يضمن لها القانون استقلالها (الدعيس،2005، ص24).

كما عرفها **العنزي** بأنها عبارة عن مجموعة من عمليات الفحص والمراجعة لمجموعة من البيانات والمعلومات المالية ، يقوم بها شخص مؤهل تأهيلا علميا ومهنيا مخول من الجهة المخول لها قانونا القيام بعملية الرقابة المالية بهدف التحقق من صحة وسلامة البيانات المالية ، ومدى تحقق الأهداف الموضوعة مسبقا ، والتحقق من قانونية وسلامة التنفيذ عن فترة زمنية محددة ، توجه الإدارة إلى مواقع الخلل والانحرافات والحلول المقترحة لمعالجتها ، وذلك وفقا للمعايير الموضوعة والمقبولة عموما وإيصال نتائج هذه العملية إلى مستخدمي التقارير المالية لمعرفة مدى الاعتماد عليها (العنزي ،2006،ص35).

وعرفت الرقابة بأنها تقويم مستقل ناتج عن رأي تأكيدي معقول حول ما إذا كانت الظروف المالية لهيئة خاضعة للرقابة ونتائجها واستعمالها للموارد، مقدمة تقديما عادلا وفقا لإطار إعداد التقارير (ISSAI1003، ص54).

كما عرفها **فروانه** بأنها مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى التأكد من سلامة التصرفات المالية والمحافظة على المال العام والتأكد من أن الأداء العام يتفق مع أحكام الأنظمة والقوانين واللوائح والتعليمات الصادرة وتحديد الانحرافات إن وجدت وتقديم التوصيات اللازمة لعلاجها (فروانه،2011، ص70).

وقد عرفها **الفاخري** بأنها هي مجموعة من القواعد والإجراءات التي يقوم بها جهاز مستقل لقياس وتقويم أداء الجهة الخاضعة للرقابة، وإبداء رأي فني محايد عن تلك الجهة، بناءً على معايير وإجراءات قانونية محددة سلفا، لتحقيق الهدف المراد منها بأقل وقت وجهد وتكلفة وبجودة عالية، والكشف عن إي انحرافات قد توجد، ودراسة أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح السلبي منها وتدعيم الايجابي (الفاخري،2013، ص8).

وقام مكتب المحاسبة العام بالولايات المتحدة الأمريكية بتحديد مفهوم الرقابة ونطاقها في الوحدات الإدارية الحكومية كما يلي (هلالي،2002، ص326):

1- فحص العمليات المالية ومدى الالتزام بالقوانين والتشريعات ومراجعتها لبيان الاتي:

أ- إذا كانت القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي الحكومي.

ب- إذا كانت نتائج العمليات المالية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها.

ج- مدى التزام الوحدة الحكومية بالقوانين والأنظمة المالية الصادرة.

2- فحص كفاءة واقتصاديات العمليات ومراجعتها لبيان:

أ- مدى قيام الوحدة الحكومية باستخدام الموارد البشرية والمادية وإداراتها بكفاءة وبطريقة اقتصادية.

ب- التعرف على أسباب التصرفات غير الاقتصادية أو التي تدل على عدم الكفاءة.

ج- مدى التزام الوحدة بالتشريعات التي تتعلق بالكفاءة الاقتصادية.

د- فحص ومراجعة نتائج البرامج لبيان:

- مدى تحقيق النتائج أو المنافع التي سبق تحديدها من قبل السلطة التشريعية.
- التأكد مما إذا كانت الوحدة الإدارية قد قامت بأحد البدائل التي تحقق النتائج المرجوة بأقل تكلفة.

ومن خلال التعريفات السابقة يمكننا تعريف الرقابة بانها مجموعة من الوسائل والإجراءات والأساليب التي تقوم بها جهة مخولة قانونا بواسطة اشخاص مؤهلين تأهيلا علميا

ومهنيا مناسبا لتقويم الجهة الخاضعة لرقابتها، بهدف التحقق من صحة الأعمال والتصرفات المالية وفقا للقانون والمعايير المتعارف عليها وبداء الراي فيها، وتقويم مدى كفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة لها في تحقيق أهدافها وتحديد الانحرافات وتحليلها وتقديم التوصيات المناسبة بشأنها وإصدار التقارير عنها.

3.2.مبررات الرقابة.

للرقابة مبررات عديدة أدت إلى تطوير قواعد ومعايير وإجراءات تنفيذ هذه الرقابة بشكل يلبي الاحتياجات من إجراء هذه الرقابة ومن أهم هذه المبررات ما يلي (الجحاوي ،2004):

أولا –المبرر المالي:

بهدف منع الإسراف والتبذير وسوء الاستعمال الأموال العامة والحفاظ عليها من الاختلاس والسرقة، لذلك يتوجب مراقبة الذين يتولون عقد صفقات النفقات وإجراءاتها والذين يتولون تحصيل وتوريد الإيرادات العامة بالإضافة إلى الذين يديرون الأموال العامة.

ثانيا –المبرر السياسي:

بهدف التأكد من التزام السلطة التنفيذية بالمخصصات المعتمدة في الموازنة العامة للدولة والمقررة من قبل السلطة التشريعية، والتأكد من تحصيل السلطة التنفيذية للإيرادات العامة وفقا للتشريعات المعتمدة في الدولة، وكذلك يتوجب مراقبة الذين يتولون تنفيذ الموازنة العامة للدولة بكافة جوانبها.

4.2.أهداف الرقابة.

ينص إعلان ليما على أن الرقابة ليست هدفا في حد ذاتها وإنما هي جزء ضروري من نظام رقابي هدفه كشف الانحرافات عن المعايير المقبولة، ومخالفات مبادئ الشرعية والكفاءة والفعالية والتوفير في إدارة الأموال وذلك في مرحلة مبكرة كافية مما يجعل من الممكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الحالات الفردية، وجعل الأفراد محل المسئولية يقبلون بالمسئولية الملقاة على كواهلهم، والحصول على تعويض، أو اتخاذ خطوات تحول دون ارتكاب مثل هذه المخالفات أو على الأقل جعل ارتكابها أكثر صعوبة في المستقبل (ISSAI 1000،2010).

وتهدف رقابة القطاع العام إلى تزويد الهيئات التشريعية والإشرافية والمسئولين عن الحوكمة والجمهور بمعلومات وتقويمات مستقلة وموضوعية بخصوص إدارة السياسات أو البرامج

أو العمليات الحكومية وأدائها وبالتالي فهي تسـهم في الحوكمة الرشـيدة (المعيار 100، المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام ،2013، ص7).

ونتيجة لتطور أهداف الرقابة حيث لم يعد هدف الرقابة ينحصـر في اكتشـاف الأخطاء والغش والاختلاس، يمكننا تقسيم أهداف الرقابة إلى مجموعتين رئيستين هما (الجحاوي،2004):

1.4.2.الأهداف التقليدية للرقابة.

وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

1. اكتشاف الأخطاء الموجودة في المعاملات المالية والبيانات المحاسبة المثبتة في السجلات.
2. تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.
3. منع الإسراف والتبذير وسوء استعمال الأموال العامة.
4. المحافظة على الأموال العامة من السرقة والاختلاس.
5. حماية الموجودات العامة وضمان حسن استخدامها.

2.4.2.الأهداف المتطورة للرقابة.

وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

1. مراقبة الخطط المالية ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما تم تحقيقه من الأهداف ودراسـة الأسباب التي حالت دون تحقيق الأهداف التي لم يتم تحقيقها.
2. تقويم نتائج أعمال الوحدات الإدارية من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له وحصر الانحرافات وأسباب وقوعها وإمكانية معالجتها.
3. تحقيق الكفاءة والفعالية في انجاز النشاطات للوحدات الإدارية.
4. المساهمة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

وفي ليبيا حدد القانون رقم (19) لسـنة 2013م في شـأن إعادة تنظيم ديوان المحاسـبة أهداف الرقابة التي يمارسها الديوان حيث نصت المادة (2) على:

1. "تحقيق رقابة فعالة على المال العام والتحقق من مدى سـلامة التصـرفات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية طبقا للتشريعات النافذة".
2. "بيان أوجه النقص أو القصور في القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها".
3. "الكشـف عن المخالفات المالية في الجهات الخاضـعة لرقابة الديوان والتحقق من اسـتخدام الموارد بطريقة اقتصادية وبكفاءة وفاعلية".

5.2.أهمية الرقابة.

تظهر أهمية الرقابة من خلال الحالتين التاليتين (العتيبي،2005، ص201):

أولا –الفجوة بين القول والفعل (بين ما تم الاتفاق عليه وبين البدء في التنفيذ):

إن هناك دائماً فجوة زمنية بين الوقت الذي تم فيه تحديد الأهداف والخطط والتنظيم والتوجيه والوقت الذي يتم فيه تنفيذ ذلك، ومن خلال هذه الفجوة الزمنية قد تحدث ظروف ومستجدات غير متوقعة قد تؤدي بما سبق ذكره إلى الانحراف عن الانجاز المطلوب، وهنا تبرز الرقابة كعامل منبه إلى هذا الانحراف.

ثانيا–التباين بين أهداف التنظيم وبين أهداف العاملين فيه:

تختلف عادة أهداف التنظيم عن أهداف الأفراد العاملين في التنظيم، فأهداف الأفراد الشخصية قد تتعارض مع ما تسعى المنظمة إلى تحقيقه وبالتالي فان الرقابة الجيدة تسعى إلي كشف واستبعاد كون عمل الأفراد موجها لمصالحهم الخاصة بل نحو تحقيق أهداف التنظيم ومن هنا تساعد الرقابة في إظهار مدى خطورة هذا التباين للإدارة العليا في المنظمة.

6.2.أنواع الرقابة.

يمكننا تقسيم الرقابة وفقا لعديد من التصنيفات نذكر منها:

1.6.2.الرقابة حسب الجهة التي تمارسها.

وتقسم الرقابة بناء على الجهة التي تمارسها إلى:

1. الرقابة الداخلية:

يقصد بها أنواع الرقابة التي تمارسها كل منظمة بنفسها على أوجه نشاطاتها التي تؤديها (ياغي، 2013، ص114).

وعرفها معهد المراجعين الداخليين المراجعة الداخلية على انها نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي يهدف إلى زيادة عائد (إضافة قيمة) وتحسين عمليات المنظمة. انها تساعد المنظمة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقويم وتحسين فعالية إجراءات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة (معهد المراجعين الداخليين،1999).

أي أنها كل الخطط والإجراءات المختلفة التي يتبعها التنظيم لحماية موارده وللتحقق من دقة ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية ولزيادة كفاءة الأداء في الوحدة الحكومية ولتشجيع

موظفيها على الالتزام بالتشـــريعات والتعليمات واللوائح المالية والإدارية (الرماحي ،2009، ص105).

وتهدف الرقابة الداخلية إلى تحقيق الأهداف التالية (هلالي ،2002، ص310):

أ- حماية أصـــول وموجودات الوحدة أو الدائرة الحكومية من أي تلاعب أو اختلاس أو ســـوء استخدام.

ب- التأكد من الدقة المحاســـبية المســـجلة بالدفاتر والســـجلات لإمكانية الاعتماد عليها في التخطيط ورسم السياسات.

ج- الكشـــف عن أية اتجاهات للتغيير المفاجئ لســـير العمل، ومن ثم التحقق من عدم مخالفة التعليمات واللوائح المالية وكشف الانحرافات بقصد تحديد المسئول عنها.

د- رفع وزيادة الكفاءة الإنتاجية للوحدات الحكومية، فضلا عن تشجيع الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة لذلك.

2. الرقابة الخارجية:

وتتمثل في تلك الرقابة التي تتولاها أجهزة رقابة خارجية غير خاضـــعة للســـلطة التنفيذية (محمد، طلبة، 2000، ص223)، فقد عرفت لجنة الأدلة و المصـــطلحات التابعة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاســـبة الرقابة الخارجية بأنها الرقابة التي تقوم بها أجهزة أو هيئات رقابية مســـتقلة عن الجهات الخاضـــعة للرقابة ، ولها أهدافها التي تســـعى لتحقيقها ، ويتصـــف عمل هذه الهيئات أو الأجهزة بأنه يرتبط بالمال العام ويحدده القانون(المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، 1996، ص23) نقلا عن (شرف، 2005، ص19).

ويمكن تحديد أهداف الرقابة الخارجية بمجموعتين أســـاســـيتين هما التقليدية والحديثة أو المتطورة (محمود، كلبونة، زريعات،2011):

1- الأهداف التقليدية: وهي نوعان رئيسة وفرعية:

أ- أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها.
- ابداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

ب- أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً ومستقبلاً.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة.

2- الأهداف الحديثة والمتطورة:

أ- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات واسبابها وطرق معالجتها.

ب- تقويم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

ج- تحقيق اقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الاسراف في جميع نواحي النشاط.

د- تحقيق اقصى قدر من الرفاهية لإفراد المجتمع.

ومن الأجهزة التي تمارس الرقابة الخارجية في ليبيا ديوان المحاسبة والذي أنشئ بمقتضى القانون رقم (13) لسنة 1955م والتعديلات التي أجريت عليه نتيجة زيادة المهام الملقاة على عاتقه حتى صدور القانون رقم (19) لسنة 2013م في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة.

2.6.2.الرقابة بحسب توقيت حدوثها.

وتنقسم إلى ثلاثة أنواع هي:

1. الرقابة المسبقة:

وهي تعني ضرورة الموافقة على القرارات المتعلقة بالتصرف في الأموال، وهي رقابة مانعة أي تمنع حدوث الأخطاء والمخالفات، فهي بذلك تحول دون تبديد الموارد العامة وتحقق وفراً في الإنفاق العام (محمد، طلبة ،2000).

ويواجه هذا النوع من الرقابة العديد من الانتقادات أهمها:

أ- تأخير الأعمال بسبب الوقت الذي تتطلبه الرقابة المسبقة للصرف.

ب- تحكم القائمون بالرقابة في الجهات والمصالح مما يزيد من نفوذهم في هذه الجهات.

ج- في كثير من الأحيان تكون هذه الرقابة شكليه وليست موضوعية.

وعلى الرغم من هذه الانتقادات إلا أن لها العديد من المزايا أهمها:

أ- سـريعة الأثر، حيث تقع فوراً قبل وقوع الحدث المالي، ويعتبر هذا من أهم مميزاتها في إنجاح عملية الرقابة.

ب- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش وتمنع حدوثهما.

ج- تساعد على الدقة في تطبيق وتنفيذ القوانين واللوائح والتعليمات المالية.

د- تخفف المسـئولية الملقاة على عاتق الإداريين التنفيذيين وذلك لتحققهم من المشـروعية وسلامة التصرف قبل البدء في التنفيذ.

وتهدف الرقابة المسـبقة إلى إبداء الرأي بشـأن (دليل التدقيق العام الكويت ،2005، ص184):

أ- توفر الاعتمادات المالية اللازمة للموضوع محل التدقيق.

ب- مراعاة كافة الإجراءات الواجب اسـتيفاؤها قبل الارتباط أو التعاقد وفقا للأحكام والقواعد المالية المقررة في هذا الشأن.

وفي ليبيا نصت المادة (24) من القانون رقم (19) لسنة 2013م في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسـبة على "أن تخضـع لرقابة الديوان المسـبقة على التعاقد والصـرف عقود التوريد والمقاولات والالتزام وغيرها من العقود التي تكون الحكومة ومصـالحها والهيئات والمؤسـسـات الخاضـعة لرقابة الديوان طرفا فيها ويكون من شـانها أن ترتب حقوقا أو التزامات مالية تزيد قيمة كل منها عن خمسة ملايين دينار".

2. الرقابة المرافقة:

وهي الرقابة التي تتم مصـاحبه للتنفيذ ومزامنة له ، بحيث تؤدي إلى اكتشـاف الخطاء والانحراف خلال فترة قصـيرة من حدوثه ، وتسـهم بذلك في تداركه ومعالجته وعدم اسـتمراره أو تكراره (قواعد الرقابة للدول الخليج العربي ،2009،ص16)، ويتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار والشمول حيث تبدء مع تنفيذ الأعمال ويساير ويتابع خطوات التنفيذ ،وبالتالي القدرة على اكتشـاف الأخطاء والانحرافات و أوجه القصـور والإهمال فور حدوثه ،كما يحدد ويكشـف نقاط الضـعف في نظام الرقابة أو مدى الالتزام بهذا النظام من جانب القائمين على التنفيذ، مما يساعد على إيجاد الحلول المناسبة أولا بأول واتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحه (محمد، طلبه، 2000).

وفي ليبيا نص القانون رقم (19) لسنة 2013م في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة في المادة (20) على أنه "لرئيس الديوان إذا ما ثبت له أن هناك تصـرفات ألحقت ضـرراً بالمال أن يوقف التصـرف في حسـابات الجهات التي لحقها الضـرر لدى المصـارف، ويجوز له وضـعها تحت الفحص والمراجعة المصـاحبة إلى حين زوال الأسـباب ورفع الضـرر"، كما نصـت المادة (23) من القانون نفسه على "تولي الديوان متابعة مراحل تنفيذ المشروعات المتعاقد عليها للتثبت من إجراءات وسلامة التنفيذ".

3. الرقابة اللاحقة:

تتمثل هذه الرقابة في فحص ومراجعة العمليات المالية التي تمت بالفعل للكشـف عما يكون قد وقع من مخالفات وانحرافات مالية، ويتسم هذا النوع من الرقابة بالشمول حيث انه يشمل فحص الحسـابات في مجموعها ويتاح لها الإلمام بالعمليات المالية كاملة وإجراء المقارنات بين الحسـابات والأنظمة ذات الطابع المشـترك، وعقد المقارنات بين السـنوات المختلفة للتعرف على الاتجاهات سلبياً وايجابياً وتحليل أسباب ذلك (محمد، طلبه، 2000).

ومع هذا فإنه يعاب على الرقابة اللاحقة بأنها لا تكشف الأخطاء إلا بعد وقوعها فهي لا تحول دون تبديد الموارد أو سـوء اسـتخدامها، كذلك طول الفترة الزمنية التي يتم فيها التنفيذ مما يصعب تحديد المسئولية في العديد مما تكشفه الرقابة اللاحقة من تلاعب ومخالفات.

وعلى الرغم من هذه العيوب إلا أنه هناك العديد من المزايا منها:

أ- لا تتسبب في تأخير الأعمال.

ب- يتضح أمامها جميع الوقائع المالية مما يساعد على صحة الملاحظات فهي رقابة كاشفة ومصححة للأخطاء.

ج- يضـعها موظفي السـلطة التنفيذية في اعتبارهم فيراعون الدقة طالما هناك مراجعة لاحقة على أعمالهم.

د- إمكان مراقبة تحديد الأهداف وتنفيذ ما تم من أعمال.

وتعد الرقابة اللاحقة هي الرقابة الأسـاسـية التي يمارسـها ديوان المحاسـبة بليبيا حيث نصت المادة (2) من القانون رقم (19) لسنة2013م في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة على "أنه يهدف الديوان إلى التحقق من سـلامة التصـرفات المالية والقيود المحاسـبية والتقارير المالية طبقا للتشريعات"، كما نصت المادة (22) من القانون نفسه على أن "يختص الديوان بالتحقق من

استمرارية السياسات النقدية والمالية المعتمدة"، كما نصت المادة (25) من القانون نفسه على "حق الديوان في ممارسة اختصاصاته في الرقابة اللاحقة" ، كما نصت أيضا المادة (26) على أن "يختص الديوان بالتحقق من صحة الوثائق والمستندات المتعلقة بصرف إي مبلغ ناتج عن إي عقد عقب الصرف مباشرة".

3.6.2.الرقابة بحسب طبيعتها (مجالها).

وتقسم الرقابة بحسب طبيعتها إلى (قواعد الرقابة لدول الخليج العربي، 2009):

1. الرقابة النظامية:

ويشمل هذا النوع من الرقابة على:

أ- رقابة المشروعية (الالتزام): ويهتم هذا النوع من الرقابة التي يمارسها الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بالتأكد من مطابقة جميع العمليات المالية للقانون بمعناه العام بداءً من الدستور أو النظام الأساسي للدولة وحتى التعميمات الإدارية، وتشمل رقابة المشروعية جميع العمليات والتصرفات المالية والإدارية التي تقوم بها الجهة الخاضعة للرقابة.

وفي ليبيا نص القانون رقم (19) لسنة2013م في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة في المادة (2) "يهدف الديوان إلى بيان أوجه النقص أو القصور في القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها والكشف عن المخالفات المالية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان"، كما نصت المادة (22) من القانون نفسه على أن "يختص الديوان بالتأكد من تطبيق القوانين والقرارات واللوائح المالية ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة أو المراجعة للتحقق من تطبيقها وكفايتها للأغراض التي شرعت من أجلها والتحري عن أسباب القصور والتراخي أو الانحراف في تطبيقها واقتراح الوسائل الكفيلة لتداركها وتلافيها ، والتأكيد على تطبيق القانون".

ب- الرقابة المالية: تهدف هذه الرقابة إلى إبداء الرأي في التقارير المالية وفقاً لقواعد والمعايير المحاسبية المتعارف عليها ووفقاً للتعليمات المالية الصادرة بكل دولة، والتحقق من سلامة الإجراءات المالية في الجهة الخاضعة للرقابة، وتشمل الرقابة المالية التحقق من سلامة توجيه العمليات المحاسبية التي تقوم بها الجهة الخاضعة للرقابة.

وفي ليبيا نصت المادة (2) من القانون رقم (19) لسنة2013م في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة أن من أهداف الديوان "التحقق من سلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية طبقا للتشريعات النافذة"، كما نصت المادة (10) من القانون نفسه على أن

"يمارس الديوان مباشرة اختصاصاته في عملية فحص ومراجعة الحسابات والقوائم المالية للجهات الخاضعة لرقابته وفقا للمعايير والقواعد المحاسبية المرعية"، كما قضت المادة (22) من نفس القانون بأن "يختص الديوان بالتحقق من استمرارية واستقرار السياسات النقدية والمالية المعتمدة وتعزيز مفهوم الحوكمة الجيدة، والتأكيد على نزاهة الإدارة".

2. رقابة الأداء:

تعتبر رقابة الأداء نوعا متطور من أنواع الرقابة يمارسه الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة ، ويسعى من خلال تلك الممارسة إلى المساهمة في تحسين الأداء في الجهات الخاضعة للرقابة ، وتمثل رقابة الأداء دراسة وتقويما تشخص به السياسات والنظم وإدارة العمليات في الجهات الخاضعة للرقابة ويقارن من خلاله الانجاز بالمخطط ، والنتائج بالقواعد والممارسة بالسياسة والأهداف ، بغية كشف الانحرافات وبيان أسبابها و التأكد من إدارة الموارد الاقتصادية بكفاءة وتحديد أسباب التبذير والإسراف وسوء الاستعمال أو الاستغلال ، و وضع الاقتراحات التي تعالج أوجه الانحراف والإسراف ، وذلك في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق كفاءة واقتصاد وفعالية اكبر ، وهي تشمل نوعين رئيسيين من الرقابة هما :

أ- رقابة الكفاءة الاقتصادية والإدارية: وتهدف إلى تقويم استعمال الموارد الاقتصادية المتوفرة والتأكد من كفاءة إدارتها اقتصاديا وإداريا وتحديد أسباب التبذير والإسراف أو سوء الاستعمال أو الاستغلال ووضع الاقتراحات التي تمكن الجهات الخاضعة للرقابة من زيادة كفاءة عملياتها.

ب- رقابة الفعالية: وتهدف إلى تحديد مدى التقارب أو الانحراف بين انجازات الوحدة الخاضعة للرقابة والأهداف المتوخاة منها، وبالتالي تبليغ الجهات الرسمية في الوقت المناسب بالانحرافات وأسبابها في حال ثبوتها، ويدخل في إطار هذه الرقابة تحليل الأساليب والطرق والبدائل التي يمكن بواسطتها تحقيق الأهداف.

وفي ليبيا نص القانون رقم (19) لسنة 2013م في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة في مادته الثانية على أن يهدف الديوان إلى "تقويم أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وبكفاءة وفاعلية"، وقد خصص الفصل الثاني من القانون نفسه لفحص وتقويم الأداء.

3. رقابة تقنية المعلومات:

مع تطور تقنية الحاســـب الآلي وتزايد اعتماد الجهات الحكومية على أنظمة المعلومات التي تســتخدم أجهزة الحاســب الآلي لأداء عملياتها التشــغيلية وتقديم خدماتها ومعالجة البيانات الهامة وحفظها وإصـدار التقارير بشـأنها، كما اتسـع أيضـا مجال اختراق أنظمة تقنية المعلومات والاتصـــالات وازدادت التهديدات التي يتعين مواجهاتها بفعالية وكفاءة، وبالنتيجة تعتبر ســـرية بيانات الحاسـب الآلي وموضـعيتها وجاهزيتها ودرجة الاعتماد عليها من المخاوف الرئيسـية التي ينبغي مراعاتها أثناء عملية الرقابة.

فرقابة تقنية المعلومات هي عملية تجميع وتقويم الأدلة لتحديد ما إذا كان نظام الحاســب الآلي مصـــمم لحفظ البيانات كاملة ولحماية الأصـــول بما يســـمح بتحقيق أهداف الجهة بفعالية واستخدام الموارد وبكفاءة ، والهدف من رقابة تقنية المعلومات هو فحص وتقويم أنظمة المعلومات التي تســـتخدم الحاســـب الآلي لدى الجهة للتحقق من أن تلك الأنظمة تقوم باســـتخراج مختلف التقارير المطلوبة كاملة وفي الوقت المحدد وبدقة وإنها تقارير يمكن الاعتماد عليها وأيضـا حماية سرية تلك البيانات وتكاملها وجاهزيتها واعتماديتها والتزامها بالمتطلبات القانونية والتنظيمية .

ونص القانون رقم (19) لسـنة 2013 م في شـأن إعادة تنظيم ديوان المحاسـبة بليبيا في المادة (2) على أن يهدف الديوان إلى "التحقق من مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية اليدوية والالكترونية".

4. الرقابة البيئية:

تبرز هذه الرقابة دور الأجهزة العليا للرقابة والمحاســـبة في مراجعة وتقويم الإجراءات والبرامج والسـياسـات الحكومية والأنشـطة الاقتصـادية لضـمان وجود أنظمة وإجراءات واضـحة للمحافظة على البيئة ومنع أو الحد من الإضرار بها، ولا تختلف الرقابة البيئية بشكل جوهري عن الرقابة العادية التي تمارســـها أجهزة الرقابة، وتهدف هذه الرقابة إلى التحقق من التقيد بالقوانين والمعايير البيئية المناسـبة على الصـعيد المحلي والدولي، والتحقق من الإفصـاح عن الأنشـطة المتعلقة بالبيئة وأثارها المالية.

ولم يرد أي نص صـريح بشـأن الرقابة البيئية رغم أهميتها في القانون رقم (19) لسـنة 2013م في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة واقتصر ذكرها في اللائحة التنفيذية له حيث نصت المادة (17) على (في سبيل تحقيق الرقابة على الأداء من خلال تقييم الكفاءة والفعالية والاقتصاد

لمؤسسات الدولة الخاضعة للرقابة يتولى الديوان التحقق من حسن استغلال الموارد الطبيعية والثروة النفطية بشكل خاص مع مراعاة الاستدامة والمحافظة على البيئة).

7.2.عناصر الرقابة.

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

1- المُراجع: يؤدي رئيس الجهاز للرقابة المالية والمحاسبة والأشخاص المفوضين بمهمة إجراء الرقابة دور المراجع في رقابة القطاع العام، وتقع المسئولية العامة على عمليات رقابة القطاع العام وفقا للمحدد بولاية الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

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

3- المستخدمون المستهدفون: وهم الأفراد أو المؤسسات أو فئاتها التي يعد المراجع تقرير الرقابة لها، وقد يكون المستخدمون المستهدفون هم الهيئات التشريعية أو الإشراقية أو المسئولون عن الحوكمة أو عامة الناس.

4- موضوع الرقابة: يشير موضوع الرقابة إلى المعلومات أو الظرف أو النشاط الذي يتم قياسه أو تقويمه باستخدام معايير معينة، وقد يأخذ أشكالا عدة وتكون له خصائص مختلفة تبعا لهدف الرقابة، ويكون موضوع الرقابة المناسب قابلا للتحديد والتقويم أو القياس المتجانس باستخدام المعايير بحيث يمكن إخضاعه لإجراءات لجمع أدلة رقابة كافية ومناسبة لدعم رأي الرقابة أو استنتاجاتها.

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

المســـتخدمين المســـتهدفين على تلك المعايير لتمكنهم من فهم كيفية تقويم موضـــوع الرقابة وقياسه.

6- معلومات موضــوع الرقابة: تشــير معلومات موضــوع الرقابة إلى نتيجة تقويم الموضــوع أو قياســه باســتخدام المعايير، ويمكن أن تتخذ أشــكالا عدة وتكون لها خصــائص مختلفة تبعا لهدف الرقابة ونطاقها.

8.2.مراحل الرقابة.

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

1- تحديد المعايير (المقاييس) الرقابية: المعايير هي المقاييس التي يمكن بها قياس النتائج (الأداء) الفعلية لما ينبغي أن يتم انجازه من عمل، أي الهدف الفعلي الذي يجب تحقيقه والوصول إليه، وهذه المعايير (المقاييس) يمكن أن تكون ملموسة أو غير ملموسة، دقيقة أو غير دقيقة، واضحة أو غير واضحة، عادية أو استراتيجية.

2- تقويم الأداء (النتائج) الفعلي بالمقاييس الرقابية الموضوعة مقدما أو المرسومة مسبقا: حيث يتم في هذه المرحلة قياس الأداء الفعلي بالمعايير الموضـــوعة ســـلفا لتحديد الفروقات أو الاختلافات بينها سواء كانت اختلافات ايجابية أو سلبية وذلك من اجل الوقوف على أسباب هذه الانحرافات ومحاولة معالجتها أو إجراء التعديلات.

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

9.2.خلاصة الفصل.

من خلال عرضـنا لمحتويات الفصـل السـابق يمكننا أن نعرف الرقابة بانها مجموعة من الوسائل والإجراءات والأساليب التي تقوم بها جهة مخولة قانونا بواسطة اشخاص مؤهلين تأهيلا علميا ومهنيا مناســـبا لتقويم الجهة الخاضـــعة لرقابتها، بهدف التحقق من صـــحة الأعمال والتصـــرفات المالية وفقا للقانون والمعايير المتعارف عليها وبداء الراي فيها، وتقويم مدى كفاءة وفعالية اســـتخدام الموارد المتاحة لها في تحقيق أهدافها وتحديد الانحرافات وتحليلها وتقديم

التوصيات المناسبة بشأنها وإصدار التقارير عنها ، وأن من أهم مبررات الرقابة المبرر المالي و المبرر السياسي، وأن الرقابة ليست هدفا في حد ذاتها وإنما هي جزء ضروري من نظام رقابي هدفه كشف الانحرافات عن المعايير المقبولة ، ومخالفات مبادئ الشرعية والكفاءة والفعالية والتوفير في إدارة الأموال وذلك في مرحلة مبكرة كافية مما يجعل من الممكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الحالات الفردية ، وجعل الأفراد محل المسئولية يقبلون بالمسئولية الملقاة على كواهلهم ، والحصول على تعويض ، أو اتخاذ خطوات تحول دون ارتكاب مثل هذه المخالفات – أو على الأقل جعل ارتكابها أكثر صعوبة في المستقبل.

أن للرقابة أنواع عدة وفقا لمجموعة من التصنيفات فبحسب الجهة التي تمارسها تنقسم إلى الرقابة الداخلية وأخرى الرقابة الخارجية، أما بحسب توقيت حدوثها فتنقسم إلى رقابة مانعة ورقابة مزامنة ورقابة لاحقة أما بحسب طبيعتها (مجالها) فتنقسم إلى رقابة نظامية ورقابة أداء ورقابة تقنية المعلومات ورقابة بيئية.

أن جميع عمليات رقابة القطاع العام تتكون من العناصر ذاتها وهي المراجع والطرف المسئول والمستخدمين المستهدفين (أطراف الرقابة الثلاثة) ومعايير تقويم الموضوع ومعلومات الموضوع الناتج عن ذلك.

أن دورة العملية الرقابية تبدأ بالأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها خلال فترة زمنية وتنتهي بتحقيق هذه الأهداف، وتجدر الإشارة إلى أن الأهداف لا تقع ضمن عملية الرقابة بل تقع ضمن عملية التخطيط الاستراتيجي، وتتكون مراحل عملية الرقابة من ثلاثة مراحل هي: مرحلة تحديد المعايير (المقاييس) الرقابية، وتقويم الأداء (النتائج) الفعلي بالمقاييس الرقابية الموضوعة مقدما أو المرسومة مسبقا، ومرحلة تصحيح الانحرافات أو إجراء التعديلات.

وفي نهاية الفصل وبعد عرض ودراسة مفهوم الرقابة ومبرراتها وأهدافها وأهميتها وأنواع الرقابة وعناصرها وكذلك عرض ما ورد في القانون رقم (19) لسنة 2013م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة، فينبغي دراسة مفهوم المعايير الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) من خلال التعريف بالانتوساي ومفهوم معاييرها وأهميتها وأهدافها ومكوناتها، والذي خُصص لها الفصل التالي.

الفصل الثالث

المعايير الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا الرقابة والمحاسبة (الانتوساي)

1.3.تمهيد.

تمثل معايير الرقابة الحكومية المقاييس التي يسترشد بها لتقويم نوعية وكفاءة أعمال الرقابة، كما أنها تعتبر الأساس أو الإطار الذي يحدد نوعية وتفاصيل إجراءات الرقابة أو الخطوات التفصيلية التي يقوم بها المراجع (معايير المراجعة الحكومية بالسعودية ،2008، ص7).

ونظر لما تلعبه المعايير الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) من دور بارز ومهم للرفع من كفاءة وفاعلية الأعمال الرقابية التي تقوم بها تلك الأجهزة وحيث أنها ضرورية لمصداقية وجودة الرقابة وتقوم بتعزيز استقلالية وفعالية الرقابة التي يجريها تلك الأجهزة، لذلك يهدف هذا الفصل إلى عرض دراسة مفهوم المعايير الدولية للرقابة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) وأهميتها وأهدافها ومكوناتها.

2.3.مفهوم المعايير الرقابية الدولية.

تعرف المعايير الرقابية المهنية بأنها بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية أو مهنية، يتضمن إرشادات تتعلق بما يجب أداؤه من ممارسات ومهام رقابية، وفقا لآلية معتمده تلقى القبول والتأييد العام من قبل الخبراء والمختصين في العمل الرقابي (الزمانان ،2010، ص5).

ولقد أوضحت (الانتوساي) مفهوم المعايير الرقابية بأنها المعايير التي تمثل المقاييس التي يتم على أساسها تقويم جودة نتائج العملية الرقابية، وهي توفر حد أدنى من الإرشاد للمراجع يساعده في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها في العملية الرقابية (ISSAI 100،2001، ص1).

والانتوساي (International Organization of Supreme Audit Institutions) (INTOSAI) هي المنظمة المهنية للأجهزة العليا للرقابة في البلدان المنتمية إلى الأمم المتحدة أو إلى وكالاتها المتخصصة، وتضم "الانتوساي " والتي تم تأسيسها عام 1953م عندما اجتمع 34 جهازاً رقابياً في أول مؤتمر للمنظمة في كوبا، ويبلغ عدد أعضاءها حالياً 189 عضواً كاملاً و 4 أعضاء مشاركين ، وقد أصدرت المنظمة في عام 1977م **إعلان ليما** للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية ، إلى جانب **إعلان المكسيك** حول استقلالية الأجهزة الرقابية في عام 2007م

، ومجموعة من معايير وتوجيهات دولية بخصوص عمليات الرقابة المالية ،(الانتوساي، الخطة الاستراتيجية ،2011).

وتهدف الانتوساي إلى التشجيع على تبادل الآراء والخبرات بين أعضائها وتمكنيهم من مساعدة حكوماتهم على تحسين الأداء وتعزيز الشفافية وتأمين المساءلة والحفاظ على المصداقية ومحاربة الفساد وتعزيز ثقة الجميع، والعمل على استخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية لمصلحة شعوب دولهم (الغريب، 2005، ص14).

والمعايير الرقابية هي عبارات عريضة لمسؤوليات المراجعين وهي توفر إطار عام للتأكد من أن المراجعين لديهم الكفاءة والنزاهة والموضوعية والاستقلال في التخطيط والتنفيذ والتقرير عن أعمالهم، وإن معايير الرقابة الحكومية توفر إطار للمراجعين أن عملهم يؤدي إلى تحسين الإدارة الحكومية واتخاذ القرارات والمراقبة والمسؤولية (GAO ،1988، p7)، نقلا عن (الدعيس، 2005، ص50).

كما تمثل معايير الرقابة الحكومية المقاييس التي يسترشد بها لتقويم نوعية وكفاءة أعمال الرقابة، كما أنها تعتبر الأساس أو الإطار الذي يحدد نوعية وتفاصيل إجراءات الرقابة أو الخطوات التفصيلية التي يقوم بها المراجع (معايير المراجعة الحكومية بالسعودية ،2008، ص7).

3.3.أهمية المعايير الرقابية الدولية.

تلعب المعايير الرقابية الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) دور بارز ومهم للرفع من كفاءة وفاعلية الأعمال التي تقوم بها تلك الأجهزة ، إذ تعتبر مصدرا لإثراء العمل الرقابي ووضع الأسس العامة لإرساء إجراءات ومهمات المراجعة ، وتوفر الحد الأدنى من التوجيه للمراجع بما يساعده على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يطبقها، وتحدد المعايير الرقابية الشروط التي يقتضي توافرها في المراجع والجهاز الرقابي لممارسة العمل الرقابي بكفاءة وفعالية ، كما توفر الأساس الموضوعي لتقويم موظفي جهاز الرقابة المالية ، وتساعد المعايير الرقابية على تحسين جودة المراجعة بما يحقق زيادة الثقة والاطمئنان لدى الجهات والأفراد الذين يستفيدون أو يستخدمون البيانات التي تمت مراجعتها ، وأخيراً فإن المعايير تشير إلى ما يجب أن تكون عليه العلاقة بين الأجهزة العليا للرقابة والجهات

الأخرى ذات العلاقة كالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية وجهات الخبرة وغيرها (عبد الصبور ،2003) .

4.3.أهداف المعايير الرقابية الدولية.

تهدف رقابة القطاع العام إلى تزويد الهيئات التشريعية والإشرافية والمسئولين عن الحوكمة والجمهور بمعلومات وتقويمات مستقلة وموضوعية بخصوص إدارة السياسات أو البرامج أو العمليات الحكومية وأدائها وبالتالي فهي تسهم في الحوكمة الرشيدة (المعيار 100، المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام ،2013، ص7)، أما المعايير الرقابية الدولية فهي تهدف إلى (المعيار 200 المبادئ الأساسية للرقابة المالية، ص5):

1- إن المعايير والإرشادات المهنية ضرورية لمصداقية وجودة ومهنية رقابة القطاع العام.

2- تعزيز استقلالية وفعالية الرقابة التي تجريها الأجهزة العليا للرقابة.

3- دعم الأجهزة الرقابية لوضع نهجهم المهني الخاص بهم وفقا لتفويضهم وقوانينهم وأنظمتهم الوطنية.

5.3.مكونات المعايير الرقابية الدولية.

تتكون المعايير الرقابية الدولية من ثلاثة أجزاء هي:

1. المعايير العامة: وهي معايير تصف المؤهلات التي ينبغي أن تتوفر لدى المراجع أو المؤسسة الرقابية حتى يتسنى لهما تنفيذ المهام المتعلقة بالمعايير الميدانية والمعايير الخاصة بصياغة التقارير بطريقة كفؤه وفعالة (ISSAI200 ،2001، ص1).
2. المعايير الميدانية: وتهدف هذه المعايير إلى تحديد المقاييس أو الإطار الشامل للخطوات والأفعال المتوازنة والمنظمة والهادفة التي ينبغي أن يتبعها المراجع (ISSAI300 ،2001، ص1).
3. معايير صياغة التقارير: إن الهدف من هذه المعايير هو أن تساعد على الحكم الحذر للمراجع، عند تكوين رأي أو إعداد تقرير وليس أن يحل محله، ويتضمن تعبير صياغة التقارير رأي المراجع وغيره من الملاحظات المتعلقة بمجموعة من البيانات المالية نتيجة للرقابة النظامية (المالية) وكذلك تقرير المراجع عند الانتهاء من رقابة الأداء (ISSAI400 ،2001، ص1).

1.5.3.المعايير العامة.

تحتوي المعايير العامة على:

أولا–معايير متعلقة بتبني جهاز الرقابة لسياسات وإجراءات من أجل (ISSAI 200، 2001):

1. تعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة:

يجب أن يتمتع موظفو الجهاز بالمؤهلات الجامعية المناسبة، وأن يكونوا مزودين بالخبرة والتدريب الملائمين، كما ينبغي على الجهاز وضع حد أدنى من المتطلبات لتعيين المراجعين، وأن يراجع هذه المتطلبات بشكل منتظم.

2. **تأهيل وتدريب موظفي الجهاز** بما يمكنهم من أداء مهامهم بصورة فعالة، وتحديد الأساس الذي يعتمد عليه في ترقية المراجعين وغيرهم من الموظفين من خلال:

أ- توفير التطوير المهني المتواصل للمراجعين داخل الجهاز وتشجيعهم على المشاركة في الدورات الخارجية.

ب- أن يحتفظ الجهاز ببيان مفصل لمهارات موظفيه ليساعد على التخطيط للعمليات الرقابية، وكذلك يحدد الاحتياجات المتعلقة بالتطوير المهني.

ج- على الجهاز وضع معايير متعلقة بترقية المراجعين والعاملين به بما في ذلك المتطلبات التربوية، ومراجعة هذه المعايير بشكل منتظم.

د- ينبغي أن يتمتع موظفو الجهاز بالفهم الجيد للمحيط الحكومي بما في ذلك دور الهيئة التشريعية والترتيبات القانونية والمؤسسية التي تخضع لها عمليات الفرع التنفيذي ومواثيق المنشآت العامة، وأن يكون المراجعين على دراية كافية بالمعايير والسياسات والإجراءات والممارسات الرقابية الخاصة بالجهاز.

هـ- تتطلب رقابة الأنظمة المالية ووثائق المحاسبة والبيانات المالية تدريبا في مجال المحاسبة والتخصصات ذات العلاقة، ومعرفة التشريعات السارية والأوامر التنفيذية التي تؤثر على مسألة الهيئة الخاضعة للرقابة، وقد يتطلب تنفيذ عمليات رقابة الأداء بالإضافة لما سبق تدريبا في مجالات أخرى مثل الإدارة والعلوم الاقتصادية والاجتماعية.

و- على الجهاز تشجيع موظفيه ليصبحوا أعضاء في هيئات مهنية ذات صلة بعملهم وأن يسهموا في أنشطة تلك الهيئات.

3. **إعداد الأدلة والتعليمات المكتوبة والمتعلقة بتنفيذ العمليات الرقابية** حيث نص هذا المعيار على أن الاتصال بموظفي الجهاز الأعلى للرقابة بواسطة تعميمات تحتوي على أدلة والحفاظ على دليل محدّث يوضح سياسات الجهاز ومعاييره وممارساته أمران مهمان للحفاظ على جودة العمليات الرقابية.

4. **تدعيم المهارات والخبرات المتوافرة داخل الجهاز وتحديد المهارات غير المتوافرة**، أن يوزع المهارات الخاصة بالمهمات الرقابية توزيعا جيداً ويوفر العدد الكافي من الأشخاص لتنفيذ العملية الرقابية، وأن يتوفر لديه التخطيط والإشراف المناسبين لتحقيق أهدافه على المستوى المطلوب من العناية اللازمة والاهتمام وذلك من خلال:

أ- تقدير الموارد الضرورية للقيام بكل عملية رقابية حتى يتسنى تعيين الموظفين ذوي المهارات المناسبة للقيام بالعمل ومراقبة مصادر الموظفين الذين يخصصون للعملية الرقابية.

ب- أن السياسات والإجراءات التي تحكم تعيين الموظفين في مهمات رقابية ينبغي أن تهدف إلى توزيع الموظفين الذين تتوفر لديهم المهارات الرقابية التي تتطلبها طبيعة المهمة الرقابية حتى تتوفر المهارات والخبرات اللازمة لدى الفريق المشارك جماعيا في تنفيذ عملية رقابية معينة.

ج- ترك المجال مفتوحا للجهاز ليحصل على مهارات متخصصة من مصادر خارجية إذا كان ذلك ضروريا لتنفيذ عملية رقابية بنجاح وحتى تكون النتائج والاستنتاجات والتوصيات الرقابية دقيقة وسليمة، كما يبقى الحكم موكولا للجهاز إلى أي مدى تستجيب الخبرات الداخلية لمتطلباته استجابة جيدة مقارنة باستخدام الخبرات الخارجية.

د- ضمان أن العمليات الرقابية يتم التخطيط لها والإشراف عليها من طرف مراجعين ذوي كفاءة ودراية بمعايير الجهاز وبمنهاجياته وملمين باختصاصات البيئة الرقابية وخصوصياتها.

هـ- عندما تشمل مهمة الجهاز رقابة البيانات المالية التي تغطي كامل الفرع التنفيذي في الحكومة فإن الفرق المعنية لتنفيذ العملية الرقابية ينبغي أن تكون مجهزة للقيام بعملية

تقويم مسبقة لنظم المحاسبة الخاصة بالوزارات وبتقويم ترتيبات التنسيق وآليات المراقبة الخاصة بالوكالة المركزية، ومعرفة نظم المحاسبة والمراقبة الحكومية ذات الصلة، وخبرة كافية بتقنيات الرقابة التي يطبقها الجهاز في هذا النوع من الرقابة.

و- في حالة عدم جاهزية الجهاز للقيام بكل الرقابات المعنية خلال فترة زمنية معقولة فعلى الجهاز وضع مقاييس لتحديد مدى الأنشطة الرقابية والتي توفر أقصى حد ممكن من الضمان بخصوص قيام كل هيئة خاضعة للرقابة بالالتزامات المتعلقة بالمسألة العمومية، وذلك في غضون الفترة أو الدورة الرقابية.

ز- على الجهاز عند تحديد توزيع موارده على الأنشطة الرقابية أن يعطي الأولوية لكل مهمة رقابية يحدد القانون إطارها الزمني، وأن يولي عناية خاصة للتخطيط الاستراتيجي حتى يتسنى تحديد ترتيب أولويات ملائمة لتنفيذ العمليات الرقابية التي يقدّرها الجهاز.

ح- إن تحديد أولويات تتوافق مع الحفاظ على جودة الأداء خلال المهمة الرقابية يشمل ممارسة الجهاز الحكم في ضوء المعلومات المتاحة، كما إن الاحتفاظ بملف للبيانات المتعلقة بنية الهيئة الخاضعة للرقابة ووظائفها وعملياتها يساعد الجهاز على تحديد المجالات الهامة والحساسة والمجالات التي تحتمل إضفاء تحسينات على الإدارة.

ط- قبل البدء في العملية الرقابية يجب إصدار ترخيص أو إذناً من قبل موظف مختص بذلك، بحيث يتضمن وبشكل واضح أهداف العملية الرقابية ونطاقها ومركز اهتمامها، والموارد المزمع تطبيقها فيها من حيث المهارات والكميات والترتيبات الخاصة بمراجعة التقدم الحاصل عند نقاط مناسبة وتاريخ الانتهاء من العمل الميداني وتقديم تقرير عن العملية الرقابية.

5. **مراجعة كفاءة المعايير وفعاليتها وكذلك الإجراءات الداخلية للجهاز** وذلك من خلال:

أ- العناية ببرامج الجودة الرامية إلى تحسين تنفيذ العملية الرقابية ونتائجها، مما يجعل توفير موارد ملائمة لهذا الغرض أمرا ضروريا، على أن يضاهي استعمال هذه الموارد الفوائد المزمع تحقيقها.

ب- وضع نظم وإجراءات تهدف إلى:

- التأكد من أن العمليات الرامية إلى ضمان الجودة الكاملة قد تم تطبيقها بصورة مرضيّة.

- تأمين جودة التقرير الرقابي.
- ضمان التحسينات وتفادي تكرار النقائص.

ج- وضـــع ترتيبات خاصـــة يقوم من خلالها موظفون ذو مؤهلات مناســـبة من الجهاز ولا يشـــــاركون في العمليات الرقابية بمراجعة دقيقة لعينة من عمليات الرقابة من حيث التخطيط لها وتنفيذها وإعداد التقارير بشأنها.

د- تحديد وظيفة ذات طابع واسـع للرقابة الداخلية الخاصـة بالجهاز بهدف مسـاعدته على تحقيق إدارة فعالة لعملياته وتدعيم جودة أدائه.

ثانيا -معايير ذات أهمية أخلاقية:

وتتمثل في:

1. أن يكون المراجع والجهاز الأعلى للرقابة مستقلين:

أن الحاجة إلى الاســـتقلالية والموضـــوعية في العمل الرقابي أمر حيوي، ذلك إن وجود درجة كافية من الاسـتقلالية عن الفرعين التشـريعي والتنفيذي للحكومة يعتبر أمرا ضـروريا لأداء العمل الرقابي ولمصداقية نتائجه.

وقد بين إعلان المكسـيك عناصـر الاسـتقلالية بوضـوح تام وما المقصـود من اسـتقلالية الجهاز الرقابي، من خلال تحديد عناصر أو الأسس والمرتكزات التي تستند إليها هذه الاستقلالية، مع مراعاة أن الجهاز الرقابي معني بموائمة وصـياغة عناصـر اسـتقلاليته مع بيئته الوطنية على النحو التالي (الشيباني ،2012):

أ- الاســـتقلالية الخاصـــة للجهاز الرقابي بمركزه القانوني: من خلال إدراج اســـتقلاليته في الدســـتور والقانون لضـــمان المركز القانوني المناســـب والفعال له في الإطار التشـــريعي للدولة المعنية.

ب- الاســـتقلالية في الموارد: ويعني أن تتمتع الأجهزة الرقابية بتوفير الموارد المالية والمادية والبشـــرية اللازمة والمناســـبة مع توفير الحرية الكاملة للجهاز الرقابي المعني بإدارة تلك الموارد دون تدخل أو تحكم من السلطات التنفيذية الخاضعة لرقابته.

ج- الاســـتقلالية الخاصـــة برؤســـاء الأجهزة الرقابية: ويشـــمل ذلك ما ينبغي أن تتضـــمنه التشريعات من تحديد لشروط تعيين رؤساء الأجهزة الرقابية لفترة محددة وكافية لولايتهم، وعلى ألا يتم إقالتهم أو إعفائهم من مهامهم إلا وفقا لإجراءات تحددها التشـــريعات ولا

تتحكم فيها السلطات الحكومية التنفيذية، وأن يمكن رؤساء وأعضاء الأجهزة الرقابية من أداء اعمالهم وتنفيذ مهامهم وواجباتهم القانونية دون خوف من العقاب والملاحقة بعد انتهاء فترة ولاية عملهم وضمان كل مستحقاتهم القانونية.

د- الاستقلالية الخاصة للأجهزة الرقابية في أداء عملهم الرقابي: ويشمل ذلك الحرية الكاملة للأجهزة الرقابية في اختيار مواضيع مجالات أعمالها الرقابية والأساليب والإجراءات والخطوات المهنية التي تراها مناسبة لتنفيذها، ويدخل في ذلك استقلالية الجهاز الرقابي في تنظيم وإدارة شئونه الداخلية دون توجيه أو تدخل من السلطات التشريعية أو التنفيذية.

هـ- الاستقلالية في الوصول للمعلومات والاطلاع عليها: وهذا يعني أنه يحق للجهاز الرقابي وأعضائه الفنيين الحصول على كافة الوثائق والمعلومات اللازمة والمناسبة لأداء مهامهم على النحو المطلوب وذلك بصورة مباشرة وغير مقيدة.

و- الاستقلالية في بيان نتائج أعمالها الرقابية: من خلال توفر الصلاحيات والضمانات المناسبة التي تمكن الأجهزة الرقابية من الرفع بتقاريرها الرقابية بالآلية التي تراها مناسبة وبصورة دورية أو سنوية أو حسب معطيات المصلحة العامة وتحقيق الأهداف الرقابية المرسومة.

ز- الاستقلالية في تحديد محتوى التقارير الرقابية وتوقيت نشرها وتوزيعها: حيث ينبغي أن تتمتع الأجهزة الرقابية بحرية تحديد محتوى تقاريرها الرقابية وتحديد توقيت نشرها وتوزيعها بعد طرحها رسميا على السلطات المعنية، وعلى ضوء القوانين المنظمة لذلك خدمة للمصالح العليا للبلد المعني.

ح- الاستقلالية المتصلة بآليات المتابعة الفعالة: بمعنى أن تتوفر للجهاز الرقابي الحرية الكاملة لوضع الأنظمة الداخلية والآليات المناسبة لمتابعة مدى تطبيق الجهات المشمولة برقابته للتوصيات والملاحظات الرقابية والتأكد من قيامها باتخاذ الإجراءات والمعالجات التصويبية المناسبة.

وقد أرست المعايير العامة للمنظمة الدولية للأجهزة الرقابة العليا قواعد تفصليه تنظم علاقة الجهاز الرقابي بالهيئة التشريعية والسلطة التنفيذية وكذلك الهيئات الخاضعة للرقابة من خلال الاتي (ISSAI 2OO، 2001):

أ- القواعد التي تنظم علاقة الجهاز بالهيئة التشريعية:

وتتمثل في مجموعة من القواعد التالية:

1. تعد الهيئة التشريعية من أهم الجهات المستعملة لخدمات الجهاز الذي يستمد مهمته من الدستور أو من الهيئة التشريعية، ومن الممكن أن نتوقع من الجهاز أن يعمل بشكل وثيق مع الهيئة التشريعية واللجان المنبثقة عنها، وعن تقديم المساعدة الفنية لها.
2. ينبغي إحاطة الهيئة التشريعية بالنتائج المهمة لعمليات الرقابة على تنفيذ موازنة الدولة وأي نزاعات واختلافات مع الإدارات الخاضعة للرقابة مع الحفاظ على استقلاليته من التأثير السياسي، وألا يستجيب أو يعطي الانطباع بأنه يستجيب إلى رغبات سياسية معينة.
3. من المناسب أن تحدد الهيئة التشريعية متطلبات دنيا لصياغة التقارير، بما في ذلك المسائل التي يتم إخضاعها إلى رأي رقابي، ووقت معقول يتم خلاله إعداد التقارير على ألا تؤثر على الترتيبات المتعلقة بإعداد التقارير من حيث المحتوى أو التوقيت وعلى الجهاز ألا يخضع لتوجيهات الهيئة التشريعية في برمجة وتخطيط وأداء العمليات الرقابية، وأن تكون لديه الحرية في وضع الأولويات لأعماله بما يتفق مع مهمته.
4. من الضروري أن توفر الهيئة التشريعية للجهاز الموارد الكافية والتي يكون الجهاز مسئولاً عنها حتى يتسنى له أن يمارس مهمته بشكل فعال.

ب- القواعد التي تنظم علاقة الجهاز بالسلطة التنفيذية:

وتتمثل في مجموعة من القواعد التالية:

1. الحرص على تفادي المساهمة في الوظائف التنفيذية التي تعمل ضد استقلاليته وموضوعيته في أداء مهمته، وتكون علاقته بالسلطة التنفيذية علاقة مراجع خارجي تساعد تقاريره في لفت انتباه الإدارة إلى النقائص.
2. يجب ألا يكون للسلطة التنفيذية سلطة توجيهية فيما يتعلق بأداء الجهاز لمهمته، بحيث لا يرغم على تنفيذ عملية رقابية أو تعديلها أو التخلي عن القيام بها، ولا يرغم على حذف أو تعديل النتائج الرقابية أو استنتاجاتها أو التوصيات المتعلقة بها.
3. ينبغي أن يكون الجهاز على استعداد لتقديم المشورة للسلطة التنفيذية في الأمور المتعلقة بالمعايير والسياسات المحاسبية وبشكل البيانات المالية، وعلى الجهاز عند تقديمه لهذه

الاستشارة أن يتجنب كل التزام صريح أو ضمني من شأنه أن يضعف استقلال ممارسته لمهمته الرقابية.

4. إن الحفاظ على استقلالية الجهاز لا يحول دون تقدم السلطة التنفيذية بطلبات إلى الجهاز يقترح فيها مسائل للرقابة، غير أنه يجب أن يكون قادراً على رفض مثل هذه الطلبات حتى يتمتع بالاستقلالية الكافية.
5. إن التدابير المتعلقة بتوفير الموارد قد تكون مرتبطة بالوضع المالي للسلطة التنفيذية وسياساتها المتعلقة بالإنفاق العام، وبالمقابل فإن الارتقاء الفعال بالمسألة العمومية يتطلب توفير الموارد الكافية للجهاز لتمكنه من القيام بمهامه بصورة معقولة، وأن فرض إي تضييق على الموارد من قبل السلطة التنفيذية قد تقيد ممارسة الجهاز لمهمته ويعتبر موضوع تقرير يحق للجهاز أن يرفعه إلى الهيئة التشريعية.
6. ينبغي أن يعطى الجهاز وبشكل قانوني الحرية الكاملة للوصول إلى المستندات والسجلات والحصول على المعلومات ذات الصلة من الأشخاص أو الهيئات التي يملكونها والمتعلقة بالهيئات الخاضعة للرقابة.
7. إن ممارسة شروط تتعلق بتعيين وإنهاء تعيين رئيس جهاز الرقابة قد تسهم في استقلالية الجهاز.
8. على الجهاز أن يقوم بدور توعوي وتثقيفي يفهم من خلاله المجتمع فهما جيداً مهمته ووضعه المستقل حتى يتسنى له ممارسة وظيفته بصورة مستقلة عن السلطة التنفيذية.
9. على السلطة التنفيذية السماح للجهاز سواء عن طريق اتفاقية أو شروط قانونية بالوصول إلى المعلومات الحساسة التي تكون ضرورية وذات صلة بأداء لمسئولياته.

ج- القواعد التي تنظم علاقة الجهاز بالهيئات الخاضعة للرقابة:

وتتمثل في مجموعة من القواعد التالية:

1. أن يسعى إلى تحقيق فهماً واضحاً لدوره ووظيفته للوصول إلى علاقة طيبة معها، لكي تساعده في الحصول على معلومات مباشرة وإجراء محادثات في جو من الاحترام المتبادل والتفهم.

2. أن يؤدي مهمته بحرية ونزاهة واضعا أراء الهيئة الخاضعة لرقابته في الحسبان عند تكوين أرائه واستنتاجاته وتوصياته الرقابية، ودون أن يلتزم بمسئولية تجاه إدارة الهيئة الخاضعة للرقابة بخصوص نطاق العمليات الرقابية المنفذة.
3. يجب ألا يسهم الجهاز في إدارة الجهة الخاضعة للرقابة أو في عملياتها، كما يجب ألا يصبح المراجعين أعضاء في لجان إدارية، وإذا ما وجب تقديم استشارة رقابية فأنه يجب تقديمها على أنها استشارة أو توصية فقط.
4. ينبغي ألا يعين أي من مراجعي الجهاز لرقابة جهة ما إذا ثبت أن هناك أي نوع من الارتباط بين هذا المراجع والإدارة الخاضعة للرقابة تؤدي إلى التقليل من موضوعية العمل.
5. يحق للجهاز تأسيس مكتب دائم لدى الجهة الخاضعة للرقابة بغرض تسهيل المراجعة الجارية لعملياتها وبرامجها وأنشطتها ويجب ألا يتدخل مراجعي الجهاز في عملية اتخاذ أي قرار أو أي تصديق تعتبر ضمن المسؤوليات الإدارية للجهة الخاضعة للرقابة أو توجيه التعليمات لموظفيها.
6. للجهاز أن يتعاون مع مؤسسات جامعية وأن يقيم علاقات رسمية مع هيئات مهنية بقصد الاستفادة من أهل الخبرة في المهنة عامة، بشرط ألا يؤثر على استقلاليته وموضعيته.

2. تضارب المصالح:

على الجهاز أن يحافظ على موضوعيته واستقلاله من خلال تفادي تضارب المصالح بين مراجعي الجهاز والهيئات الخاضعة للرقابة اثنا تنفيذهم لمهامه الرقابية.

3. الكفاءة:

لكي يمارس الجهاز رقابة فعالة ونتيجة لأن مهمة الجهاز تقتضي تكوين الآراء وصياغة التقارير الرقابية وطرح الاستنتاجات وتقديم التوصيات، وبما أن الواجبات والمسئوليات التي تقع على عاتق الجهاز هي واجبات ومسئوليات حاسمة بالنسبة إلى مفهوم المساءلة العمومية، فيجب على الجهاز ومراجعيه أن يتمتعوا بالكفاءة المطلوبة لتنفيذ ذلك من خلال:

أ- أن يطبق الجهاز في عملياته الرقابية منهجيات وممارسات ذات جودة عالية، وأن يضع إجراءات تضمن فعالية ممارسة مسئولياته فيما يتعلق بالتقارير الرقابية، وألا يفسد هذا العمل عدم التزام المراجعين بمعايير الجهاز وإجراءاته التخطيطية ومنهاجياته وإشرافه.

ب- أن يكون الجهاز متمكنا من مختلف المهارات والخبرات الضرورية للقيام بمهمة الرقابة بصورة فعالة، أي أن يكون للأفراد الذين سيتولون تنفيذ العمل الرقابي تحصيل علمي وخبرة تتناسبان مع طبيعة المهمة الرقابية ونطاقها وتعقيداتها.

ج- أن يوفر الجهاز لنفسه كافة المنهجيات الرقابية الحديثة بما فيها التقنيات المبنية على النظم وطرق المراجعة التحليلية واختيار العينات الإحصائية ورقابة نظم المعلومات الآلية.

4. العناية اللازمة:

يجب أن يمارس المراجع والجهاز العناية والاهتمام اللازمين عند تطبيق المعايير الرقابية ويشمل ذلك العناية اللازمة عند تحديد الإثباتات وجمعها وتقويمها وعند صياغة التقارير بشأن النتائج والاستنتاجات والتوصيات، وبيّن هذا المعيار:

أ- أن يكون الجهاز موضوعيا عند رقابته للهيئات الخاضعة لرقابته وتكون هذه الموضوعية واضحة للعيان، ويكون منصفا في تقويمه وتقريره حول نتائج الرقابة.

ب- أن يكون أداء المهارات الفنية وممارستها في مستوى من الجودة يتناسب وتعقيد مهمة رقابية معينة، وعلى المراجعين توخي اليقظة فيما يتعلق بالمواقف ومواطن الضعف وعدم الكفاية والتي قد تدل على وجود غش أو نفقات غير مناسبة أو غير قانونية.

ج- يجوز للجهاز استخدام المعايير والأدلة المتعلقة بالمحاسبة وإعداد التقارير بالمنشئات العامة الصادرة عن الجهات المعترف بها أثناء قيامه بمهامه الرقابية.

د- على الجهاز عند الاستعانة أو التعاقد بخبراء خارجيين كمستشارين أو مراجعين أن يولي العناية اللازمة للتأكد من كفاءتهم وقدرتهم على القيام بالمهام المعينة، ولا يعفي حصول الجهاز على استشارة خارجية من مسئوليته عن الرأي الفني والخلاصة التي توصل إليها.

هـ- عندما يستخدم الجهاز عمل مراجع آخر فعليه أن يطبق إجراءات كافيه لتوفير الضمان بأن المراجع قد مارس وراعى المعايير الرقابية ذات الصـــلة، ويمكنه كذلك أن يقوم بمراجعة عمل المراجع الآخر.

و- على الجهاز ومراجعيه ألا يستعملوا المعلومات المتعلقة بالهيئات الخاضعة للرقابة والتي يحصل عليها في سياق عمله لأغراض خارجة عن نطاق العملية الرقابية وأن يتم تكوين الآراء وصياغة التقارير وفقا لمسئوليات الجهاز والمراجعين.

2.5.3.المعايير الميدانية.

تهدف هذه المعايير إلى وضــع إطار شــامل للخطوات التي يتعين على المراجع إتباعها خلال إتمام عملية المراجعة ، ويوجد ثمة صـــلة وطيدة بين المعايير الميدانية والمعايير العامة التي تلقي الضوء على المتطلبات الأساسية اللازم توافرها كي يستطيع الجهاز والمراجع تحمل أعباء المهام والاختصاصات التي تندرج تحت غطاء المعايير الميدانية، ومن ناحية أخرى توجد صلة أيضا بين المعايير الميدانية ومعايير صياغة التقارير والتي تعد مخرجات عملية تنفيذ ما تنطوي عليه المعايير الميدانية المدخلات الرئيســـية لإعداد تقرير المراجعة (عطية، 2008، ص35).

قد حددت المنظمة الدولية للأجهزة العليا الرقابة والمحاســـبة مجموعة من المعايير الميدانية القابلة للتطبيق على كافة أنواع الرقابة والتي تتمثل في (ISSAI 300، 2001):

1. على المراجع أن يخطط للعملية الرقابية بطريقة تضـــمن إجراء رقابة ذات جودة عالية بصورة اقتصادية وفعالة وذات كفاءة وفي الوقت المناسب.
2. ينبغي الإشراف بصورة مناسبة على عمل الموظفين الرقابيين في كل مستوى وفي كل مرحلة أثناء العملية الرقابية على أن تقع مراجعة العمل الموثق من قبل عضو من كبار المراجعين.
3. على المراجع أن يدرس ويُقوّم مصداقية الرقابة الداخلية عند تحديد مدى الرقابة ونطاقها.
4. عند إجراء عمليات الرقابة النظامية ينبغي اختبار المطابقة مع القوانين واللوائح المتبعة وعلى المراجع أن يصـــمم خطوات العملية الرقابية وإجراءاتها ليؤمن بصـــورة معقولة اكتشــاف الأخطاء والمخالفات والأفعال غير القانونية والتي قد تؤثر بشــكل مباشــر أو غير مباشــر على البيانات المالية ونتائج عمليات الرقابة النظامية، وعند إجراء عمليات

رقابة الأداء ينبغي القيام بتقويم المطابقة مع القوانين واللوائح المتبعة عند الضرورة لتلبية أهداف العملية الرقابية.

5. ينبغي الحصول على إثباتات كافية وذات صلة ومعقولة لدعم حكم المراجع واستنتاجاته بالنسبة للتنظيم أو لبرنامج أو النشاط أو الوظيفة قيد الرقابة.
6. على المراجعين تحليل البيانات المالية عند القيام بالرقابة النظامية وغيرها من أنواع الرقابة ليبرهنوا على وجود تطابق مع المعايير المحاسبية المطبقة في إعداد التقارير المالية والكشوفات، كما ينبغي القيام بتحليل البيانات المالية إلى درجة الحصول على أساس معقول لإبداء الرأي حول البيانات المالية.

وفيما يلي نظرة تفصيلية للمعايير الميدانية وفقا لمنظمة الانتوساي:

1. التخطيط:

إن التخطيط السليم يعتبر من العوامل الأساسية لإتمام عملية الرقابة على أكمل وجه، والتخطيط لا يتأتى إلا بمعرفة المراجع للعمل المطلوب والإلمام الكامل بطبيعة نشاط وعمليات الجهة الخاضعة للرقابة (اشتيوي، 2008، ص47).

وعند التخطيط للعملية الرقابية يتعين على المراجع التعرف على الجوانب المختلفة للبيئة التي تعمل فيها الوحدة الخاضعة للرقابة من حيث العلاقات الوظيفية والتسلسل الوظيفي وعلاقات المساءلة وشكل وطريقة وكيفية ومضمون السجلات والتقارير ونظم الإدارة والرقابة الداخلية وأبرز ما فيها من نقاط الضعف والقوة (عطية ،2008، ص37).

ويشمل التخطيط تحديد الأهداف ورسم السياسات وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات والفحوص اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، ويهدف التخطيط إلى (قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون الخليجي، 2009):

أ- التحديد الواضح للأهداف المرجوة من الرقابة.

ب- التحديد المسبق لكافة المشاكل والعقبات المحتملة التي قد تواجه الجهاز والإعداد المسبق للحلول المناسبة لها.

ج- التحديد الواضح لكافة الإجراءات والسياسات والبيانات اللازمة لتحقيق الأهداف.

د- التحقق من ربط الإجراءات والسياسات المدونة في برنامج الرقابة بالأهداف المرجوة.

هـ- التوزيع المتزن لجهود الرقابة، والتأكد من تكثيف جهود الأعضـاء الفنيين على العناصـر الهامة للموضوعات التي يتم رقابتها.

و- الدقة والسرعة في انجاز المهام الرقابية.

ز- التوقيت المناسب لإجراءات الرقابة.

ح- الاستفادة المثلى من جهود الأعضاء الفنيين.

ط- تسهيل مهام الرقابة وتوزيع المسئولية.

وقد أكدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة على ضرورة التخطيط للعملية الرقابية بصـفته معيارا رقابيا وحددت المتطلبات الأسـاسـية له والمتمثلة في الجوانب التي يجب على الجهاز والمراجع أخذها في الاعتبار عند التخطيط للعملية الرقابية وخطوات التخطيط وذلك بما يلي (ISSAI 300، 2001):

أ- ينبغي أن يعطي الجهاز الأولوية لجميع المهام التي يجب القيام بها قانونيا وان يُقوم الأولويات بالنسبة إلى المجالات الاجتهادية ضمن مهمة الجهاز.

ب- عند التخطيط لعملية رقابية ينبغي على المراجع أن:

1. يتعرف على الجوانب المهمة للبيئة التي تعمل فيها الجهة الخاضـعة للرقابة، ويتفهم علاقات المساءلة.
2. يضـع في الاعتبار شـكل الآراء والاسـتنتاجات والتقارير الخاصـة بالعملية الرقابية ومضمونها ومستعمليها.
3. يحدد أهداف العملية الرقابية والاختبارات الضرورية لتحقيقها.
4. يتعرف على النظم الرئيسـة للإدارة والمراقبات ويجري تقويما أوليا للتعرف على نقاط القوة والضعف فيها.
5. يرتب المسائل حسب أهميتها ويضعها في الحسبان.
6. تقويم مدى إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية.
7. يحدد أفضل أسلوب رقابي من حيث الكفاءة والفعالية.
8. يرتب للقيام بمراجعة ما إذا تم اتخاذ التدابير المناسبة بخصوص النتائج والتوصيات التي تم الإبلاغ عنها.
9. يعد الوثائق الملائمة للمخطط الرقابي وللعمل الميداني المقترح.

ج- عادة ما تتضمن العملية الرقابية خطوات التخطيط التالية:

1. جمع المعلومات حول الهيئة الخاضـــعة للرقابة وتنظيمها من أجل تقويم المخاطر وتحديد الأهمية النسبية.
2. تحديد هدف العملية الرقابية ونطاقها.
3. القيام بتحليل أولي لتحديد الأسـلوب الذي ينبغي إتباعه ومدى الاسـتفسـارات التي سيتم إجراؤها لاحقا.
4. إلقاء الضوء على المشاكل المتوقعة عند التخطيط للعملية الرقابية.
5. إعداد ميزانية وجدول زمني للرقابة.
6. تحديد المتطلبات من الموظفين وفرق المراجعة لتنفيذ العملية الرقابية.
7. اطلاع الهيئة الخاضـعة للرقابة على نطاق وأهداف العملية الرقابية ومعايير التقويم ومناقشة ذلك معها، ويمكن للجهاز عند الضرورة تعديل الخطة أثناء التنفيذ.

2. الإشراف والمتابعة.

الإشراف على المساعدين من الأمور الضرورية لكي يتفهم القائمون بالعمل على مختلف مسـتوياتهم أهداف عملية الرقابة والإجراءات الضـرورية لتحقيق هذه الأهداف (خضـير،2009، ص48)، ويتضـمن الإشـراف السـليم القيادة والتوجيه والرقابة السـليمة لكافة المراحل للتأكد من الربط الفعال بين النشـــاطات والإجراءات والاختبارات التي يتم تنفيذها وبين الأهداف المرجوة ويعتبر الإشـراف السـليم ضـرورة لابد منها لتحقيق الأهداف التالية (قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون الخليجي، 2009):

أ- التأكد من كفاية ونوعية الأعمال الرقابية وحسن توزيعها.

ب- التأكد من الالتزام بقواعد الرقابة.

ج- المساهمة في تدريب الأعضاء الفنيين.

د- تسهيل القيام بإجراءات الرقابة والفحوص المناسبة في وقت زمني معقول.

هـ- الاستفادة من حكمة وفطنة العضو الفني المتمرس في توجيه الأعضاء الفنيين المبتدئين والرقابة عليهم.

و- التعرف على مؤهلات وإمكانيات الأعضـــاء الفنيين وتعزيز قدراتهم وإعداد البرامج التدريبية اللازمة لرفع كفاءتهم.

ز- تخصيص الأعضاء الفنيين المناسبين للمهام المختلفة.

قد أكدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة على ضرورة الإشراف والمراجعة بصورة مناسبة على عمل المراجعين في كل مستوى وفي كل مرحلة من مراحل العملية الرقابية على أن تقع مراجعة العمل الموثق من قبل عضو من كبار المراجعين وذلك كما يلي (ISSAI 300، 2001):

أ- إن الإشراف ضروري لضمان تحقيق الأهداف الرقابية والحفاظ على نوعية العمل الرقابي.

ب- ينبغي أن يوجّه الإشراف إلى جوهر الرقابة وطريقتها وذلك لضمان الآتي:

1. تفهم أعضاء الفريق الرقابي بشكل واضح ومتسق لخطة الرقابة.
2. تنفيذ العملية الرقابية طبقا للمعايير الرقابية الخاصة بالجهاز وممارساته.
3. إتباع خطة الرقابة وخطوات العمل المحددة في تلك الخطة.
4. احتواء أوراق العمل على إثباتات كافية تدعم كافة الاستنتاجات والتوصيات والآراء.
5. تحقيق المراجع للأهداف المعلنة لعملية الرقابة.
6. احتواء تقرير الرقابة بالطريقة المناسبة لنتائج العملية الرقابية وتوصياتها والآراء الواردة فيها.

ج- ينبغي مراجعة كافة الأعمال الرقابية من قبل أحد كبار المراجعين قبل الانتهاء من صياغة الآراء أو التقارير الرقابية مع تقدم كل جزء من العملية الرقابية وذلك لضمان الآتي:

1. أن كل عمليات التقويم والاستنتاجات قائمة على أساس سليم ومدعمة بإثباتات رقابية كافية وذات صلة ومعقولة بصفتها أساس الرأي أو التقرير النهائي للعملية الرقابية.
2. أن كل الأخطاء والنقائص والأمور غير المألوفة قد تم التعرف عليها وتوثيقها بالشكل المناسب وتم تصحيحها بطريقة مرضية أو عرضها على أحد كبار المراجعين بالجهاز.
3. أن التغيرات والتحسينات الضرورية لأداء العمليات الرقابية مستقبلا قد تم التعرف عليها وتسجيلها وأخذها في الاعتبار عند إعداد الخطط الرقابية اللاحقة وفي الأنشطة الخاصة بتطوير المراجعين.

3. دراسة وتقويم الرقابة الداخلية.

يقصد بالرقابة الداخلية أنواع الرقابة التي تمارسها كل منظمة بنفسها على أوجه نشاطاتها التي تؤديها، أو بمعنى أخر فهي تلك الأساليب والسياسات الرقابية التي يتوصل إليها الرؤساء الإداريون لضمان تنفيذ التعليمات والأوامر الصادرة إلى مرؤوسيهم، أي الرقابة النابعة من الجهاز الإداري الحكومي نفسه على العمل المؤدى فيه، وقد لخص بعض كتاب الإدارة مهام الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل على النحو التالي (ياغي ،2013):

أ- تقويم أوجه الرقابة في مختلف نشاطات المنظمة والعمل على جعلها أكثر كفاءة وبأقل قدر من التكاليف.

ب- فحص مدى تطابق نشاطات المنظمة مع السياسات والإجراءات الموضوعة.

ج- المحافظة على أصول المنظمة ومنع التلاعب بها أو سرقتها أو إتلافها واكتشاف مواطن الخلل التي تؤدي إلى ذلك.

د- تقويم درجة دقة وصحة وشمولية المعلومات الإدارية التي يتم توفيرها في داخل المنظمة.

هـ- تقويم درجة كفاءة الأداء الإداري بما في ذلك الاقتصاد والكفاية في استخدام موارد المنظمة، وكذلك درجة الكفاءة في تحقيق الأهداف.

و- اقتراح أية تحسينات في طريقة أداء المنظمة لمهامها.

ويتعين على المراجع الحكومي دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في محل المراجعة باعتبار ذلك خطوة ضرورية لتحديد نطاق المراجعة ومدى المراجعة الاختبارية (عطية، 2008، ص 38)، وهذا يوضح الغرضين اللذين من اجلهما يجب فحص نظام الرقابة الداخلية (خضير، 2009):

أ- تحديد مدى الاعتماد على النظام نفسه، فالمراجع لا يستطيع إعادة إنشاء السجلات المحاسبية لجميع العمليات التي تمت خلال المدة محل الفحص، فلابد من وجود نظام محاسبي سليم مرتبط بنظام الرقابة الداخلية يكفل تسجيل جميع الأحداث بحيث يمكن للمراجع الاعتماد عليه، فهناك حد أدنى للكفاية لنظام الرقابة الداخلية، فإذا كان هذا الحد غير موجود فإن أي كمية من المراجعة لا تكفل تعويض هذا الضعف في النظام.

ب- تحديد مدى اختبارات المراجعة التي سيقوم بها المراجع لكي يمكنه الاقتناع بعدالة القوائم المالية، وتتأثر خطة المراجعة بالضرورة بقوة وضعف نظام الرقابة الداخلية.

وأكدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة على ضرورة دراسة وتقويم مصداقية الرقابة الداخلية كمعيار للرقابة عند تحديد مدى العملية الرقابية ونظامها كما يلي (ISSAI 300، 2001):

أ- ينبغي دراسة وتقويم الرقابة الداخلية وفقا لنوع الرقابة المتخذة ، ففي الرقابة النظامية (المالية) تجرى الدراسة على الرقابة التي تساعد على صيانة الأصول والموارد وتضمن دقة دفاتر الحسابات واكتمالها، وفي حالة الرقابة النظامية (رقابة المطابقة) تتم الدراسة والتقويم بالأساس على الرقابة التي تساعد مراعاة القوانين واللوائح، وفي حالة رقابة الأداء تتم الدراسة والتقويم على التي تساعد على تنفيذ أعمال الهيئة الخاضعة للرقابة بطريقة اقتصادية وذات كفاءة وفعالية وبما يضمن الالتزام بالسياسات الإدارية وإنتاج معلومات إدارية ومالية يعتمد عليها وفي الوقت المناسب.

ب- إن مدى دراسة وتقويم الرقابة الداخلية رهن بأهداف العملية الرقابية ودرجة الاعتماد عليها.

ج- إذا كانت المعلومات المحاسبية أو غيرها معالجة بواسطة الحاسب الآلي فانه يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الرقابة الداخلية تعمل بطريقة سليمة بحيث أنها تضمن نزاهة البيانات واكتمالها والاعتماد عليها.

4. المطابقة مع القوانين واللوائح المتبعة:

عند قيام المراجع بمهام ومسئوليات المراجعة يتعين عليه التركيز على درجة التزام الوحدة محل المراجعة بالقوانين واللوائح المنظمة، وفي هذا الأمر يجب عليه وضع خطة وبرنامج المراجعة بشكل يضمن بصورة معقولة الكشف عن أية أخطار أو مخالفات ذات تأثير جوهري على نتائج عملية المراجعة سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة (عطية ،2009، ص39).

وتشكل الرقابة النظامية إحدى الأوجه الأساسية في الرقابة الحكومية ، ومن بين أهم الأهداف التي توكل بها الرقابة إلى الجهاز هو التأكد بكافة السبل الموضوعة تحت تصرفه من أن ميزانية الدولة وحساباتها كاملة وصحيحة ، مما يوفر للبرلمان وغيره من مستعملي التقرير الرقابي تأكيدا لحجم وتطور الالتزامات المالية للدولة ، ولتحقيق هذا الهدف يفحص الجهاز حسابات الجهة الخاضعة للرقابة وبياناتها المالية بقصد التأكد من أن جميع العمليات قد تمت بطريقة سليمة واكتملت وتم تسجيلها ، ويؤدي هذا عادة إلى تبرئة ذمة الجهة الخاضعة للرقابة اذا لم تظهر أي مخالفات (ISSAI 300 ، 2001).

وأكدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا الرقابة والمحاسبة على ضرورة التأكد من المطابقة مع القوانين واللوائح المتبعة كمعيار رقابي وبأن يصمم المراجع خطوات العملية الرقابية وإجراءاتها ليؤمن بصورة معقولة اكتشاف الأخطاء والمخالفات والأفعال غير القانونية والتي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على البيانات المالية ونتائج الرقابة النظامية، وعند إجراء رقابة الأداء ينبغي القيام بتقويم المطابقة مع القوانين واللوائح المتبعة عند الضرورة لتلبية أهداف العملية الرقابية كما يلي (ISSAI 300، 2001):

أ- تكتسي مراجعة المطابقة مع القوانين واللوائح أهمية خاصة عند رقابة البرامج الحكومية، وذلك لأن صانعي القرار بحاجة لمعرفة ما إذا كانت القوانين واللوائح متبعة أم لا، وما إذا كانت تحقق النتائج المرغوبة، وفي حالة عدم ذلك فما هي المراجعات التي ينبغي القيام بها.

ب- على المراجعين ممارسة حكم مهني عند تحديد تلك القوانين واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على أهداف الرقابة.

ج- على المراجع أن ينتبه إلى المواقف أو المعاملات التي قد تدل على وجود أفعال مخالفة للقانون قد تؤثر بصورة غير مباشرة على نتائج العملية الرقابية، وتحديد مدى تأثير هذه الأفعال إن وجدت على نتائج الرقابة.

د- ينبغي أن يختار المراجعون خطوات وإجراءات رقابية يعتبرونها ملائمة للبيئة وأن يصممونها وينفذونها بهدف الحصول على إثباتات كافية وصحيحة وذات صلة توفر أساسا معقولا لإصدار إحكامهم.

هـ- يتعين على المراجعين أن يقوموا نظام الرقابة الداخلية للهيئة الخاضعة للرقابة ويقدروا المخاطر التي قد لا يستطيع نظام الرقابة الداخلية تفاديها أو عدم المطابقة التي لا يستطيع اكتشافها.

و- على المراجعين، ودون المس باستقلالية الجهاز، أن يمارسوا العناية والحذر المهنيين عند التمديد في الخطوات والإجراءات الرقابية المتعلقة بالأفعال المخالفة للقوانين.

5. إثباتات الرقابة:

تتضــمن معايير العمل الميداني للمراجعة الحكومية ضــرورة حصــول المراجع على أدلة الإثبات الملائمة وذات الصلة والمعقولة لدعم ما يتوصل إليه من أحكام ونتائج بخصوص الوحدة أو البرنامج محل المراجعة (عطية ،2009، ص 40).

وأدلة الإثبات في المراجعة عبارة عن مجموعة من المعلومات والبيانات التي:

أ- يسهل التحقق منها.

ب- متعلقة بعمليات تحت الفحص.

ج- لها تأثير على تكوين رأي فني محايد حول القوائم المالية.

وعلى المراجع تجميع الأدلة الكافية والمقنعة، فليس هناك حد معياري أو كمية محددة من الأدلة والتي يجب على المراجع الحصـــول عليها حيث أن هناك عدة عوامل تتحكم وتؤثر في كمية الأدلة والبراهين وهي كما يلي (اشتيوي،2008):

أ- درجة المخاطرة أخذا في الاعتبار نظام الرقابة الداخلية ونوعية أو طبيعة البند.

ب- الأهمية النسبية (المادية) للبند ومدى تأثيره على عدالة القوائم المالية.

ج- تكلفة الحصـــول على الأدلة والبراهين على أن تقارن التكلفة بالمنفعة المتوقعة (درجة التأكد).

وأكدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاســـبة على أهمية إثباتات الرقابة كمعيار رقابي وعلى ضرورة الحصول على الإثباتات الملائمة وذات الصلة والمعقولة لدعم حكم المراجع واســتنتاجاته بخصــوص التنظيم أو البرنامج أو النشــاط أو الوظيفة قيد الرقابة كما يلي (ISSAI 300، 2001):

أ- يجب أن تبنى نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها على الإثبات، ولما كان نادرا ما تتاح الفرصــة للمراجعين ليدرســوا جميع المعلومات المتوفرة حول الهيئة الخاضــعة للرقابة فإن جمع البيانات وطرق اختيار العينات بصـــورة دقيقة يصـــبح أمراً حتمياً، وينبغي على المراجعين الاقتناع بصــحة البيانات وملاءمتها عندما تشــكل البيانات المجهزة بواســطة الحاسب الآلي جزء مهما من العملية الرقابية.

ب- على المراجعين أن يفهموا تقنيات وإجراءات التفتيش والملاحظة والاســتفســار فهما ســليما ليتمكنوا من جمع إثباتات الرقابة ويتأكدوا من أن التقنيات المســتخدمة كافية للكشــف عن جميع الأخطاء والمخالفات الهامة بشكل معقول.

ج- يجب أخذ نوعية الإثباتات في الاعتبار عند اختيار الأساليب والإجراءات بحيث تكون ملائمة وذات صلة ومعقولة.

د- على المراجعين توثيق إثباتات الرقابة توثيقاً كافياً في أوراق العمل بما في ذلك أساس التخطيط ومداه والعمل المنجز ونتائج العملية الرقابية وذلك لأن التوثيق:

1. يؤكد أراء المراجعين وتقاريرهم ويدعمها.
2. يرفع من كفاءة الرقابة وفعاليتها.
3. يفيد كمصدر للمعلومات لإعداد التقارير أو الإجابة عن أي استفسارات من الجهة ذات العلاقة.
4. يستخدم كإثبات لمطابقة المراجع لمعايير الرقابة.
5. يسهل من عمليتي التخطيط والإشراف، ويساعد على التطوير المهني للمراجع.
6. يساعد في التأكد من أن العمل المفوض قد تم أداؤه بشكل مرضي.
7. يكون إثباتا للعمل المنجز لاستخدامه كمرجع في المستقبل.

هـ- يجب أن يضع المراجع في الاعتبار أن محتوى أوراق العمل وترتيبها يعكسان درجة كفاءته المهنية وخبرته ومعرفته، ويجب أن تكون أوراق العمل مكتملة ومفصلة وكافية لتمكن أي مراجع متمرس ليس له علاقة مسبقة بهذه الرقابة من أن يؤكد اعتمادا على تلك الأوراق ما تم انجازه لدعم الاستنتاجات.

6. تحليل البيانات المالية.

إن تحليل القوائم المالية يمثل إصدار حكم بقصد تقويم الأوضاع المالية الحاضرة والماضية وتقويم نتائج الأنشطة لمنشاة ما، وذلك لغرض أساسي هو تحديد أفضل التوقعات والتنبؤات الممكنة عن الأوضاع والأداء المستقبلي (الحصادي ،2005، ص8).

إن تحليل القوائم المالية عادة ما يستهدف التحقق من وجود علاقة متوقعة بين العناصر أو البنود داخل القوائم المالية، وإلى اكتشاف علاقات غير طبيعية واتجاهات غير عادية، وهو ما يدفع إلى ضرورة اهتمام المراجع الحكومي بالتحليل اللازم للقوائم المالية (عطية ،2009، ص41).

وأكدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة على ضرورة أن يقوم المراجعون بتحليل القوائم المالية ليبرهنوا على أن المعايير المحاسبية المقبولة لإعداد التقرير والكشوفات

المالية تم تطبيقها وذلك بما يضمن أساسا معقول لإبداء الرأي بخصوص البيانات المالية كما يلي (ISSAI 300، 2001):

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

1. إعداد البيانات المالية قد تم وفقا للمعايير المحاسبية المتبعة.
2. البيانات المالية قد عرضت مع الأخذ في الاعتبار ظروف الجهة الخاضعة للرقابة.
3. إيضاحات كافية قد قدمت بخصوص مختلف عناصر البيانات المالية.
4. العناصر المختلفة للبيانات المالية قد تم تقديمها وقياسها وتقويمها بطريقة جيدة.

ب- تتوقف أساليب وطرق وتقنيات التحليل المالي بدرجة كبيرة على طبيعة العملية الرقابية ونطاقها وهدفها وعلى معلومات المراجع وحكمته.

ج- عند تقديم الجهاز تقريرا حول تنفيذ قوانين الموازنة فإن العملية الرقابية يجب أن تتضمن ما يلي:

1. التأكد مما إذا كانت التنبؤات المتعلقة بحسابات الإيرادات متماشية مع الميزانية الأولية.
2. بالنسبة إلى حسابات الإنفاق يتم التأكد من الاعتمادات المقدمة لمساعدة الميزانيات وقوانين التعديل، والتأكد من البيانات المالية الخاصة بالعام السابق قد تم ترحيلها.

3.5.3.معايير صياغة التقارير.

يقصد بالتقرير الرقابي رأي المراجع ومجموعة ملاحظاته التي يبدئها بشأن القوائم المالية، وذلك من خلال قيامه بالمراجعة المالية، كما يقصد به ذلك التقرير الذي يعده المراجع الحكومي عقب انتهاءه من مراجعة الأداء (عطية ،2009، ص42).

وتهدف التقارير الرقابية إلى (GAO، مكتب المحاسب العام الأمريكي، 2007، ص113):

1. اطلاع المسئولين عن الإدارة، والمسئولين المعنيين في الهيئة الخاضعة للرقابة، ومسئولي الإشراف المعنيين عن نتائج العمليات الرقابية.
2. جعل النتائج أقل عرضه لسوء الفهم.
3. جعل النتائج متوفرة للجمهور، إلا في الحالات يحددها القانون لكونها سرية.

4. تيسير متابعة ما إذا تم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

وتهدف معايير صياغة التقارير إلى مساعدة المراجع على الحكم الحذر عند تكوين رأي أو إعداد تقرير وليس أن يحل محله، ويتضمن تعبير صياغة التقارير رأي المراجع وغيره من الملاحظات المتعلقة بمجموعة من البيانات المالية نتيجة لرقابة نظامية، وكذلك تقرير المراجع الحكومي عند الانتهاء من رقابة الأداء (ISSAI 400، 2001).

ويصاغ رأي المراجع الحكومي فيما يتعلق بالرقابة المالية في صيغة مختصرة تعكس نتائج مجموعة كبيرة من اختبارات المراجعة وأساليبها وإجراءاتها ، أما رقابة الالتزام بالقوانين واللوائح فيلاحظ وجود طلب على إعداد تقرير يختص بأوجه الخلل في نظم الرقابة الداخلية وكذلك الغش والخداع ، والتصرفات المخالفة للقواعد والقوانين واللوائح، أما فيما يتعلق برقابة الأداء فيتعين على المراجع الحكومي إعداد تقرير يتعلق بدرجة الكفاءة والاقتصاد في الحصول على الموارد واستخدامها وبمدى فعالية تحقيق الأهداف المنشودة للوحدة أو البرنامج محل المراجعة ، وتختلف تلك التقارير من حيث طبيعتها ونطاقها اختلافا كبيرا بحسب الهدف من عملية رقابة الأداء ، وبصفة عامة يجب على المراجع إعطاء أهمية لكل من الفترة محل التقرير واحتياجات مستخدمي ذلك التقرير عند إعداده لذلك التقرير (عطية ،2009،ص42).

وقد أوردت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة مجموعة من المعايير لصياغة التقارير الرقابية أكدت فيها على المراجع أن يعد في نهاية كل عملية رقابية رأيا أو تقريرا مكتوبا يوضح فيه نتائجه في شكل ملائم ويكون سهل الفهم وخاليا من الغموض والالتباس، ومدعما بأدلة إثبات مقبولة وذات صلة، ومتسم بالموضوعية والنزاهة وبناءً، و يبين فيه اختبارات المطابقة مع القوانين واللوائح المطبقة، ويتضمن تأكيدا ايجابيا بالبنود التي تم اختبارها من حيث المطابقة، وتأكيدا سلبيا بالنسبة إلى البنود التي لم يتم اختبارها، أما رقابة الأداء فيجب أن يتضمن التقرير كافة حالات عدم المطابقة ذات الصلة الوثيقة بأهداف الرقابة، والجهاز الأعلى هو المسئول في نهاية الأمر عن اتخاذ القرار فيما يتعلق بالإجراء الذي ينبغي اتخاذه بخصوص ممارسات الغش والمخالفات الخطيرة التي يكتشفها المراجعون ، وأوضحت المعايير أن استعمال كلمة رأي تدل على استنتاجات المراجع الناتجة عن الرقابة النظامية، وكلمة تقرير تدل على استنتاجات المراجع الناتجة عن رقابة الأداء ،وعند صياغة الرأي أو التقرير الرقابي يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار الأهمية النسبية سواء في نطاق البيانات المالية أو طبيعة الهيئة

الخاضـــعة للرقابة ، وتتضـــمن معايير صـــياغة التقارير ثلاثة أقســـام كما يلي (ISSAI 400، 2001):

أ- معايير تبين المبادئ العامة التي يبنى عليها شكل ومحتوى كافة الآراء والتقارير الرقابية:

وتتمثل هذه المعايير في الآتي:

1. العنوان: ينبغي أن يتصدر الرأي أو التقرير عنوان مناسب يساعد القارئ في التمييز بينه وبين البيانات والمعلومات الصادرة عن آخرين.
2. الإمضـــاء والتاريخ: ينبغي أن يكون الرأي أو التقرير موقعا بشـــكل مناســـب، حيث أن إدراج التاريخ يفيد القارئ بأن المراجع أخذاً في الاعتبار تأثير الأحداث أو المعاملات التي انتهت إلى علمه حتى ذلك التاريخ.
3. الأهداف والنطاق: يجب أن يتضمن الرأي أو التقرير إشارة إلى أهداف العملية الرقابية.
4. الاكتمال: يجب أن ترفق الآراء بالبيانات المالية المتعلقة بها وان تنشر معها، أما بالنسبة لتقارير الأداء فيمكن تقديمها كما أعدها المراجع وعلى الجهاز أن يكون قادرا على إدراج كل ما يراه هاما، إلا تلك المعلومات التي تكون ذات طابع ســري ومرتبطة بالمصـــلحة الوطنية وعلى الرغم من ذلك يبقى على المراجع ضـــرورة تقديمها في تقرير منفصـــل لا ينشر.
5. المرســـل إليه: ينبغي أن يحدد التقرير أو الرأي الجهة التي ســـترســـل إليها، وقد يتم الاستغناء عن ذلك في حالة وجود إجراءات تسليم رسمية.
6. تحديد الموضـــوع: يجب أن يحدد التقرير أو الرأي البيانات المالية في حالة الرقابة النظامية (المالية)، أو المجال (في حالة رقابة الأداء) التي يتعلق بها، ويشـــمل ذلك معلومات مثل أسـم الهيئة الخاضـعة للرقابة والتاريخ والفترة التي تغطيها البيانات المالية وموضوع البحث الذي تم رقابته.
7. الأساس القانوني: يجب أن يحدد التقارير أو الآراء النصوص التشريعية أو القانونية التي نصت على إجراء الرقابة.
8. مطابقة المعايير: يجب أن تشـير التقارير أو الآراء إلى المعايير أو الممارسـات الرقابية من أجل طمأنة القارئ بأن الرقابة قد تم تنفيذها وفقا للإجراءات المقبولة عموما.

9. احترام الوقت: يجب أن ينشـــر الرأي أو التقرير بمجرد إصـــداره ليســـتفيد منه القراء والمستعملون وخاصة أولئك المطالبون باتخاذ إجراءات ضرورية.

ب- معايير تتعلق بصياغة الرأي الناتج عن الرقابة النظامية:

وتتمثل هذه المعايير في الآتي:

1. يتم إعداد الرأي الرقابي في شـــكل نمطي ينقل بطبيعته إلى القارئ فهما عاما لمعناه، ويتأثر بالإطار القانوني للرقابة، ويشـير بدون التباس إلى ما إذا كان الرأي غير مقيد أو مقيد فإذا كـان مقيـدا فهل هو مقيـد في أوجـه معينـة أو هو مخـالف أو هو تنـازل عن الرأي.
2. يقدم المراجع رأيا غير مقيد عندما يتوافر لديه قناعة كاملة بأن:

أ- البيانات المالية قد تم إعدادها باسـتخدام قواعد وسـياسـات محاسـبية متبعة بصـورة ثابتة.

ب- القوائم المالية مطابقة للمعطيات القانونية واللوائح المناسبة.

ج- الرأي المقدم في البيانات المالية متسق مع معرفة المراجع للهيئة الخاضع للرقابة.

د- هناك إفصاح مناسب عن جميع المسائل الهامة ذات العلاقة بالبيانات المالية.

ولا يســـتطيع المراجع التعبير عن رأي غير مقيد في أحد الظروف التالية والتي يعتقد المراجع أن لها تأثير جوهري على البيانات المالية:

أ- أن هناك قيود على نطاق الرقابة.

ب- أن المراجع يعتبر البيانات غير كاملة أو مضللة.

ج- إنه هناك شكا يؤثر على البيانات المالية.

3. التوكيد على الأمر: قد يضع المراجع في اعتباره أن القارئ لن يفهم البيانات المالية فهما ســـليما إلا إذا تم التأكيد على بعض الأمور غير العادية والهامة، إلا أن ذلك قد يؤدي إلى إساءة الفهم بأن ذلك هو نوع من التحفظ، لذا يتعين على المراجع صياغة التأكد في فقرة منفصلة عن فقرة الرأي.
4. الرأي المقيد: عندما يكون لدى المراجع شـــكا في بند معين أو أكثر من بنود البيانات المالية و التي تكون مهمة ولكنها ليست جوهرية ، فإن عليه أن يعطي رأيا مقيداً ، وتدل صياغة الرأي عادة على وجود نتيجة مرضية على شرط أن يتضمن بيانا موجزا وواضحا

حول المسائل المشكوك فيها والتي تسببت في الرأي المقيد ، ومن المفيد أن يذكر المراجع التأثير المالي للأمر المشكوك فيه متى كان ذلك مناسبا عمليا، فإذا تبين للمراجع على ضوء الرؤية التي تعطيها البيانات المالية، فينبغي ألا يكون الرأي مقيداً، أما في حالة ما يراء أن المخالفة ذا تأثير جوهري فينبغي أن يكون الرأي مقيدا.

5. الرأي المخالف: يعطي المراجع رأيا مخالفا عندما لا يستطيع أن يكوّن رأياً شاملا بخصوص البيانات المالية نتيجة وجود اختلاف جوهري إلى درجة تجعل الرأي المقيد في بعض الأوجه غير كاف، ومن المفيد أن يتم تحديد حجم التأثير المالي على البيانات المالية متى كان ذلك مناسبا.
6. التنصل من الرأي: يتم تقديم تنصل عندما يصعب على المراجع الوصول إلى رأي بخصوص البيانات المالية كاملة نتيجة لوجود شكا جوهريا إلى حد يجعل من الرأي المقيد غير كافي، بمعنى أن المراجع لا يمكنه إبداء رأي يحدد بوضوح ودقة كافة المسائل المشكوك فيها، ويقوم الجهاز في العادة عندما لا يستطيع أن يبدي فيها رأيا غير مقيد أن يوفر تقرير مفصلا يشرح فيه دوافع عدم إصدار تقرير غير مقيد.
7. عند وجود مواطن ضعف في نظام الرقابة الداخلية أو في نظم المحاسبة، قد يتطلب الأمر في أحيان كثيرة إعداد تقارير بذلك وخاصة عندما تكون لمواطن الضعف تأثير على الإجراءات الخاصة بالهيئة الخاضعة للرقابة أو على رقابة تلك الهيئة على أنشطة آخرين، ويتعين على المراجع أن يعد تقريرا عن المخالفات الهامة سواء كانت كامنة أو ظاهرة وحول ممارسات الغش والفساد.
8. تستطيع الأجهزة العليا للرقابة والتي تتمتع بقانون يحدد اختصاصها اتخاذ إجراءات بخصوص بعض المخالفات التي تكتشفها في البيانات المالية، حيث يمكنها من فرض غرامات على المحاسبيين العاملين وإيقافهم عن العمل أو حتى طردهم.
9. عند الإبلاغ عن المخالفات أو عدم المطابقة مع القوانين أو اللوائح ينبغي أن يحرص المراجع على تقديم ملاحظاته من منظور سليم، ويمكن ربط مدى عدم المطابقة بعدد الحالات التي تم فحصها أو تقدير حجمه المالي.
10. يمكن للمراجع إعداد التقارير بخصوص المخالفات بغض النظر عن رأيه المقيد، على أن تحتوي بالإضافة إلى الانتقادات الهامة أنشطة علاجية مستقبلية.

ج- معايير تتعلق بصياغة التقارير الناتجة عن رقابة الأداء:

وتتمثل هذه المعايير في الآتي:

1. مقارنة بالرقابة النظامية فإن رقابة الأداء واسعة المجال من حيث طبيعتها وأكثر تقبلا للتفسيرات والأحكام، كما أنها ذات طبيعة انتقائية وليست محددة، ويمكن تنفيذها في دورة مكونة من عدة سنوات عوضا عن فترة مالية واحدة، وهي لا تتعلق عادة ببيانات معينة سواء كانت مالية أو غيرها.
2. يجب أن يذكر تقرير الأداء بشكل صريح أهداف الرقابة ونطاقها، وقد تحتوي التقارير على رصد لمظاهر الإسراف أو عدم الكفاءة أو عدم اقتصادية للتعامل مع المال العام مما يعد مبررا للمساءلة العمومية، أو تكتفي بتقديم نصائح تكفل تحقيق الكفاءة والفعالية والاقتصاد مستقبلا.
3. لا يتوقع عادة من المراجع أن يقدم رأيا شاملا حول تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للاقتصاد والكفاءة والفعالية بنفس الطريقة التي يقدم بها رأيه في البيانات المالية، ولذا فعلى المراجع أن يقدم تقريرا يصف فيه الظروف ويصل إلى استنتاج معين.
4. على المراجع توخي الحذر عند إصدار أحكامه على أداء الهيئة الخاضعة للرقابة، لأن تلك الأحكام تطبق على أحداث ناتجة عن قرارات أداريه سابقة، ويجب أن يشير التقرير إلى طبيعة ومدى المعلومات المتوفرة لدى الجهة الخاضعة للرقابة لحظة اتخاذ القرارات، وإلى نقاط الضعف والنتائج الحرجة بطريقة تشجع على التصحيح، وأن يدرج في التقرير ردود الهيئة الخاضعة للرقابة على ملاحظات المراجع.
5. يجب ألا تركز تقارير الأداء على نقد الماضي فقط بل ينبغي أن تكون بناءة من خلال إدراج توصيات تحتوي على مقترحات لعلاج أوجه السلبيات الناتجة.
6. على المراجع أن يحافظ على موضوعيته واستقلاله عند صياغة توصياته ومتابعتها، فيركز على ما إذا تم تصحيح مواطن الضعف بدلا من التركز على ما إذا تم تبني توصيات بعينها.
7. في رقابة الأداء يكون حكم المراجع الصادر أكثر ذاتيه لأن تقريره لا يتعلق بالبيانات المالية مباشرة أو بغيرها من البيانات، فقد يتبين للمراجع أن الأهمية بحسب الطبيعة أو النطاق هي أكثر اعتبارا من الأهمية بحسب المبلغ المالي.

6.3.خلاصة الفصل.

من خلال عرض لمحتويات الفصـــل الســـابق يمكننا أن نعرف المعايير الرقابية الدولية الصـادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسـبة (الانتوسـاي) تمثل المقاييس التي يســترشــد بها لتقويم نوعية وكفاءة أعمال الرقابة ،كما أنها تعتبر الأســاس أو الإطار الذي يحدد نوعية وتفاصـــيل إجراءات الرقابة أو الخطوات التفصـــيلية التي يقوم بها المراجع ، وهي مهمة للرقابة إذ تعتبر مصـدرا لإثراء العمل الرقابي ووضـع الأسـس العامة لإرسـاء إجراءات ومهمات المراجعة ، وتوفر الحد الأدنى من التوجيه للمراجع بما يسـاعده على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يطبقها، وتسـاعد المعايير الرقابية على تحسـين جودة المراجعة بما يحقق زيادة الثقة والاطمئنان لدى الجهات والأفراد الذين يستفيدون أو يستخدمون البيانات التي تمت مراجعتها .

وتهدف هذه المعايير إلى تعزيز اســـتقلالية وفعالية الرقابة التي تجريها الأجهزة العليا للرقابة، وهي ضرورية لمصداقية وجودة ومهنية رقابة القطاع العام، وتدعم الأجهزة الرقابية لوضع نهجهم المهني الخاص بهم وفقا لتفويضهم وقوانينهم وأنظمتهم الوطنية.

وتتكون المعايير الرقابية الدولية من:

1. المعـايير العـامـة: وهي معـايير تصـــف المؤهلات التي ينبغي أن تتوفر لـدى المراجع أو المؤسسة الرقابية حتى يتسنى لهما تنفيذ المهام المتعلقة بالمعايير الميدانية والمعايير الخاصة بصياغة التقارير بطريقة كفؤه وفعالة.
2. المعايير الميدانية: وتهدف هذه المعايير إلى تحديد المقاييس أو الإطار الشـــامل للخطوات والأفعال المتوازنة والمنظمة والهادفة التي ينبغي أن يتبعها المراجع.
3. معايير صـــياغة التقارير: إن الهدف من هذه المعايير هو أن تســـاعد على الحكم الحذر للمراجع، عند تكوين رأي أو إعداد تقرير وليس أن يحل محله، ويتضـــمن تعبير صـــياغة التقارير رأي المراجع وغيره من الملاحظات المتعلقة بمجموعة من البيانات المالية نتيجة للرقابة النظامية (المالية) وكذلك تقرير المراجع عند الانتهاء من رقابة الأداء.

وفي نهاية هذا الفصـل وبعد عرض ودراسـة مفهوم المعايير الدولية للرقابة الصـادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) وأهميتها وأهدافها ومكوناتها، فينبغي ايجاد دليلا حول مدى تطبيق ديوان المحاســـبة بليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاســـبة (الانتوســـاي) عن طريق إجراء دراســـة ميدانية على عينة من مراجعي ديوان المحاسبة بليبيا وهو ما سيتم مناقشته في الفصل التالي.

الفصل الرابع

مدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة "الانتوساي"

1.4.تمهيد.

تناولت الفصـــول الســـابقة من هذا البحث التأصـــيل العلمي لجوانب الفروض النظرية والاتجاه بالبحث نحو وجهة نظر معينة قابلة للاختبار، أما هذا الفصـــل فتناول الجانب الميداني الذي يتجه إلى الواقع العملي لجمع المعلومات التي قد تؤيد أو تعارض وجهة النظر التي تم تكوينها، وبالتالي فان هذا الفصـــل يهدف إلى اختبار الفروض الخاصـــة بمدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، وتوضـــيح الخطوات المنهجية التي أتبعت في ســـبيل تحقيق أهداف البحث، وبيان الأســـاليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات ومعالجتها التي تم تجميعها من الاستبانة، ولتحقيق ذلك قسمت الدراسة في هذا الفصل إلى:

- الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية.
- تحليل البيانات واختبار فروض البحث.
- الاستنتاجات والتوصيات.

2.4. الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية.

يتضـــمن الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراســـة الميدانية مجموعة من الخطوات تمثلت في فروض البحث، وتحديد مجتمع البحث وعينته، ونوعية البيانات اللازمة للدراســـة الميدانية، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار فروض البحث، وكذلك خصائص المشاركين في الدراسة.

1.2.4.فروض البحث.

يقوم البحث على اختبار الفروض التالية:

الفرض الرئيسي:

"يطبق ديوان المحاســـبة في ليبيا المعايير الرقابية الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)".

ولاختبار صحة هذا الفرض تم صياغة الفروض الفرعية التالية:

الفرض الفرعي الأول:

"يطبق ديوان المحاســـبة في ليبيا لمعايير العامة في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)".

الفرض الفرعي الثاني:

" يطبق ديوان المحاســـبة في لبيبا معايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)".

الفرض الفرعي الثالث:

" يطبق ديوان المحاسـبة في ليبيا معايير صـياغة التقارير في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)".

2.2.4.مجتمع البحث وعينته.

يتكون مجتمع الدراســـة من المراجعين التابعين لديوان المحاســـبة الليبي بجميع فروعه والبالغ عددهم (536) حسـب إدارة الموارد البشـرية بديوان المحاسـبة الليبي ، ونظراً إلى تجانس مجتمع الدراسـة وكبر حجمه وانتشـاره مما يتعذر معه استخدام أسلوب الحصـر الشـامل و بسـبب اعتبارات الوقت والجهد والتكلفة ، فقد لجأ الباحث في هذه الدراسـة إلى استخدام أسلوب العينات، كما تشـــير أدبيات البحث العلمي إلى أن معظم بيوت الخبرة ومراكز البحوث تســـتخدم عينة في حـدود 10% إلى 12% من حجم المجتمع الأصـــلي الـذي ســـيتم ســـحـب العينـة منـه (الهانســي،1982،ص41)، وحيث أظهرت خلاصــة البحوث والتجارب أن حجم العينة في حدود 10% إلى 15% من حجم المجتمع الأصـــلي يكون ملائما في معظم الدراســـات والبحوث (أبوراضـــي،1998،ص28)، وعند اســـتخدام العينة العشـــوائية البســـيطة ينصـــح في البحوث الاجتماعية أن يكون حجم العينة محصـور بين 10%-25% (عبد السـلام، 2009، ص25)، وبنـاء عليـه فقد تم تحـديـد حجم العينـة بنســـبـة (14%) أي (75) مراجع من مراجعي ديوان المحاسـبة الليبي، وبما ان حجم عينة الدراسـة اكثر من (30) فيمكن اعتماد نظرية الحد المركزية القائلة باقتراب العينة من التوزيع الطبيعي بغض النظر عن التوزيع الأصـــلي للمجتمع (البلداوي، ص 272)، وبذلك تكون عينة الدراســـة قد تم اختيارها لضـــمان تمثيل مجتمع الدراســـة تمثيلا صادقا.

وبناءً على ذلك فقد تم توزيع (75) اسـتمارة على عينة الدراسـة من خلال التسـليم باليد، وكان المسـتلم منها (70) اسـتمارة أي بنسـبة (93.33%) من هذه الاسـتمارات الموزعة، وبعد تفريغ البيانات منها تم إهمال (6) استمارات أي بنسبة (0.085%) وذلك لعدم استيفائها لشروط

الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستمارات الصالحة للاستخدام والتي أدخلت في التحليل (64) أي بنسبة (91.4%) من عدد الاستمارات المستلمة.

3.2.4. نوعية البيانات اللازمة للدراسة الميدانية ووسائل الحصول عليها.

أ- نوعية البيانات اللازمة للدراسة الميدانية:

يستلزم اختبار فروض البحث مجموعة من البيانات نوردها على النحو التالي:

1. بيانات عامة:

وتتمثل البيانات العامة في الخصـــائص الشـــخصـــية لأفراد العينة مثل المؤهل العلمي والخبرة والتخصص حيث تساعد هذه المعلومات في تفسير نتائج الدراسة الميدانية.

2. بيانات أساسية:

وتمثلت في البيانات الأولية التي تم تجميعها عن المشـــكلة وموضـــوع البحث من خلال الاســتبانة بغية التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاســبة بليبيا للمعايير الرقابية الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، وذلك من خلال المحاور الرئيسية التالية:

- بيانات للتعرف على مدى تطبيق الديوان للمعايير العامة في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).
- بيانات للتعرف على مدى تطبيق الديوان لمعايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).
- بيانات للتعرف على مدى تطبيق الديوان لمعايير صـــياغة التقارير في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

ب- وسائل الحصول على البيانات اللازمة للدراسة:

بناءً على نوعية البيانات اللازمة للدراســة والتي تم الإشــارة إليها ســلفا فقد تم اســتخدام الاستبانة لغرض تجميع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة بحيث تضمنت جزئيين رئيسيين، وأجزاء الاستبانة هي:

الجزء الأول: معلومات عامة عن المؤهل العلمي والخبرة والتخصص لعينة الدراسة.

الجزء الثاني: خصص لمعالجة فرضيات الدراسة وقسم إلى ثلاث أقسام كما يلي:

القســـم الأول: يتمحور حول مجموعة من العبارات التي تمثل مجموعة من المعايير العامة في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاســبة (الانتوســاي)، واشــتمل على بسبع عشرة فقرة (17).

القسـم الثاني: يتمحور حول مجموعة من العبارات التي تمثل مجموعة من معايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسـبة (الانتوسـاي)، اشـتمل على إحدى عشر فقرة (11).

القســم الثالث: يدرس مجموعة من العبارات التي تمثل مجموعة من معايير صــياغة التقارير في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، واشتمل على تسع فقرات (9).

وقد صيغت جميع عبارات الاستبيان بصورة إيجابية، وأعطى لكل عبارة من عباراتها وزن مدرجٌ باستخدام مقياس ليكرت الخماسـي لتقدير درجة تحقق العبارة للإجابة على فقرات الاستبيان وتنحصـــر الإجابات وفق هذا المقياس في: [(غير موافق بشـــدة)، (غير موافق)، (محايد)، (موافق)، (موافق بشدةً)]، وتم تحديد أوزان الاستجابات للفقرات وفق الجدول الاتي:

جدول رقم (4-1) أوزان الاستجابات حسب مقياس ليكرت الخماسي

الوزن	مستوى التطبيق
1	غير موافق بشدة
2	غير موافق
3	محايد
4	موافق
5	موافق بشدة

وتم تحديد اتجاهات أفراد العينة حسب مقياس ليكرت الخماسي وفق الجدول رقم (4-2) حيث إن طول الفترة المستخدمة هي (5/4) أي حوالي (0.80)، كما تم تحديد درجة التطبيق من خلال النسبة المئوية لمستوى التطبيق المستخرجة من خلال المتوسط المرجح لمقياس ليكرت والجدول الاتي يبين ذلك:

جدول رقم (4-2)

تحديد الاتجاهات وفق مقياس ليكرت الخماسي حسب المتوسط المرجح

ت	المتوسط المرجح	مستوى التطبيق %	الدرجة التطبيق
.1	من 1 إلى أقل من 1.80	غير مطبق تماما من 20 إلى أقل من 36	ضعيفة جداً
.2	من 1.80 إلى أقل من 2.60	غير مطبق من 36 إلى أقل من 52	ضعيفة
.3	من 2.60 إلى أقل من 3.40	مطبق إلى حد ما من 52 إلى أقل من 68	متوسطة
.4	من 3.40 إلى أقل من 4.20	مطبق من 68 إلى أقل من 84	جيدة
.5	من 4.20 إلى 5	مطبق تماماً من 84 إلى 100	مرتفعة

6. صدق وثبات الأداة:

قام الباحث بالتأكد من مدى صدق وثبات أداة الدراسة من أجل إعطاءها أكبر قدر ممكن من الموثوقية وإمكانية ارتباطها المباشـــر بمفهوم مدى تطبيق ديوان المحاســـبة بليبيا للمعايير الرقابية الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة وذلك كما يلي:

1. صـدق الأداة: بهدف التأكد من مدى صـدق أداة القياس، والتأكد من أن العبارات التي تتكون منها الاســـتبانة يمكن أن تؤدي إلى جمع البيانات المطلوبة بدقة، قام الباحث بصـــياغة الاستبانة بمساعدة الأستاذ المشرف وإرشاداته، كما تم عرضـها على عدد من ذوي الخبرة والاختصـاص في مجال المحاسـبة والبحث العلمي لتحكيمها لأخذ ملاحظاتهم حولها، وقد تم تعديل الاستبانة بناءً على هذه الملاحظات إلى أن وصلت إلى صيغتها النهائية.
2. ثبات الأداة : لغرض التحقق من ثبات الأداة استخدم الباحث معامل الاتساق الداخلي لفقرات الأداة من خلال معادلة معامل ألفا كرو نباخ، وتعتبر القيمة المقبولة إحصـــائيا لمعامل ألفا

كرو نباخ (0.60) وقد تم إجراء اختبار المصـــداقية على إجابات المســـتجيبين للاســـتبيان فكانت قيمة معامل ألفا للجميع المحاور (0.905)، وهى قريبة جداً من الواحد الصـحيح مما يعطينا دلالة على ثبات الدراســـة، كما أن نتيجة معامل ألفا لكل محور من محاور الدراســـة كانت من 76.4% إلى 86.4% ويعنى هذا توفر درجة عالية جدا من الثبات الداخلي في الإجابات مما يمكننا من الاعتماد علي هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراســـة وتحليل نتائجها والجدول رقم(4-3) يعرض نتائج اختبار معامل الثبات لكل مجموعة من عبارات الاستبيان ولجميع العبارات.

جدول رقم (4-3)

نتائج اختبار معامل الثبات (ألفا كرو نباخ) لأقسام الدراسة والأداة ككل

ت	البيان	عدد الفقرات	قيمة معامل الفا
1	مجموعة المعايير العامة في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).	17	%81
2	مجموعة معايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاســـبة (الانتوساي).	11	%86.4
3	مجموعة معايير صـياغة التقارير في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاســـبة (الانتوساي).	9	%76.4
4	مدى تطبيق ديوان المحاسـبة في ليبيا للمعايير الرقابية الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا الرقابة والمحاسبة (الانتوساي)	37	%90.5

4.2.4.الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل البيانات واختبار فروض البحث.

تم الاسـتعانة بالحزمة الإحصـائية للعلوم الاجتماعية SPSS في تحليل البيانات الأولية للدراسـة، وتماشـياً مع طبيعة أهداف هذه الدراسـة تم اسـتخدام عدة أسـاليب إحصـائية في تحليل البيانات تتمثل في النســب المئوية والتكرارات للإجابة على فرضــيات الدراســة وترتيب متغيراتها

حسب أهميتها النسبية بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار t، وفيما يلي توضيح لهذه الأساليب وكيف تم الاستفادة منها في تحقيق اهداف البحث:

1. التوزيع التكراري:

وهو جدول يتكون من خانة تحتوي على الإجابات ويقابلها التكرار أي عدد المرات التي تم فيها اختيار هذه الإجابة من قبل المجيبين، ويستخدم لوصف وتلخيص البيانات الاحصائية، وذلك من اجل توضيح معالمها الأساسية بكل يسر وسهولة، واستخدم للتعرف على البيانات الأولية لمفردات الدراسة، ووصف مجتمع الدراسة وإظهار خصائصه من حيث المؤهل العلمي والخبرة والتخصص.

2. مقاييس النزعة المركزية:

يمكن تلخيص إجابات العينة بمؤشرات إحصائية ومن أهم تلك المؤشرات مقاييس النزعة المركزية وذلك لقياس درجة إجابات المبحوثين على عبارة معينة، ومن أهم هذه المقاييس الوسط الحسابي، وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض آراء أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية إلى جانب الأقسام ككل، وحساب الوسط ونسبته يفيد في ترتيب العبارات من حيث درجة الاستجابة حسب أعلى وسط حسابي فالأقل، واستخدم الوسط الحسابي لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض آراء أفراد الدراسة حول مدى تطبيق مراجعي الديوان للمعايير الرقابية (العامة، العمل الميداني، صياغة التقارير) الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، واستخدمت نسبة الوسط الحسابي لمعرفة درجة تطبيقها.

3. مقاييس التشتت:

وهي إحدى المؤشرات الإحصائية لقياس درجة الاختلاف بين إجابات أفراد العينة على عبارة معينة، وكلما كانت درجة الاختلاف عالية كلما كان مقياس التشتت عاليا ومن أهم مقاييس التشتت (الانحراف المعياري)، وهو مقياس يقيس مدى تباعد أو تمركز القيم حول الوسط الحسابي، وهو يهدف للتعرف على مدى انحراف أراء (استجابات) أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل قسم من الأقسام الرئيسة عن وسطها الحسابي، كما أنه يفيد في ترتيب العبارات حسب الوسط الحسابي لصالح أقل تشتت عند تساوي الوسط الحسابي، ومن مقايس التشتت معامل الاختلاف وهو عبارة عن النسبة المئوية للانحراف المعياري منسوبا للوسط الحسابي، فكلما كانت قيمة هذا المعامل كبيرة دل ذلك على وجود تشتت كبير بين مفردات

الدراســـة والعكس صـــحيح، واســـتخدم الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف أراء أفراد عينة الدراســـة حول مدى تطبيق مراجعي ديوان المحاســـبة للمعايير الرقابية (العامة، العمل الميداني، صـياغة التقارير) عن وسـطها الحسـابي ولترتيب العبارات عند تسـاوي الوسـط الحسـابي، كما اسـتخدم معامل الاختلاف لتوضـيح نسـبة حصـة كل وحدة من وحدات الوسـط الحسـابي من الانحراف المعياري.

4. اختبار (T):

إذا كانت مفردات العينة العشـــوائية تم الحصـــول عليها من التوزيع الطبيعي والتباين مجهولاً فإن إحصاءة الاختبار المناسبة لاختبار الفرضيات الإحصائية المتعلقة بالوسط الحسابي ستكون مبينة على (T)، وإن قيم المنطقة الحرجة لهذا الاختبار يتم الحصول عليها من جدول (t) بدرجات حرية تساوي $n-1$ ومستوى معنوية يساوي α، واستخدام اختبار (t) لبيان ما إذا كانت هناك علاقة إحصائية بين معايير الرقابة الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) (العامة، العمل الميداني، صياغة التقارير) ودرجة تطبيقها، من خلال درجة التطبيق والوسط الحسابي الفرضي والذي يقبل به الباحث للدرجة الجيدة للتطبيق وهي (3.40).

5.2.4.خصائص المشاركين في البحث.

اشـــتمل الجزء الأول من الاســـتبانة على مجموعة من الأســـئلة التي تهدف إلى تجميع بعض البيانات عن المشـاركين في الدراسـة الميدانية، والمتمثلة في المؤهل العلمي وعدد سـنوات الخبرة في مجال الرقابة والتخصص، وفيما يلي عرض لسمات عينة الدراسة:

1. **المؤهل العلمي:**

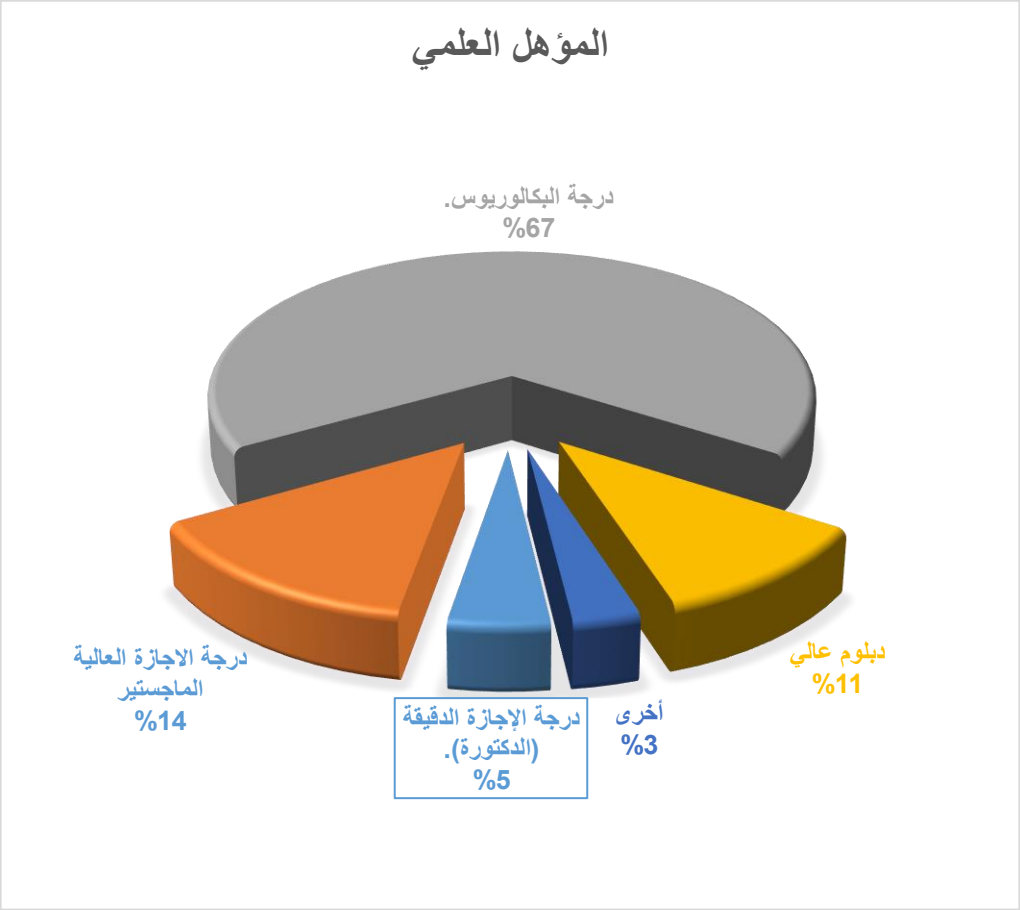
لمعرفة خصـائص المشـاركين في الدراسـة من حيث المؤهل العلمي تم الحصـول على التوزيع التكراري لهم وذلك كما هو مبين بالجدول رقم (4-4).

يتضـح من نتائج الجدول أن أغلب المشـاركين في الدراسـة من حملة شـهادة البكالوريوس حيث بلغت نسـبتهم 67%، وبالتالي فإجاباتهم تعكس بصـدق تفهمهم لموضـوع الدراسـة والشـكل البياني التالي يبين ذلك:

جدول رقم (4-4)

توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة%
دكتوراه	3	%4.7
ماجستير	**9**	**%14.1**
بكالوريوس	43	%67.2
دبلوم عالي	**7**	**%10.9**
أخرى	2	%3.1
المجموع	**64**	**%100**



شكل رقم (4-1)

توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي

2. **عدد سنوات الخبرة في مجال الرقابة:**

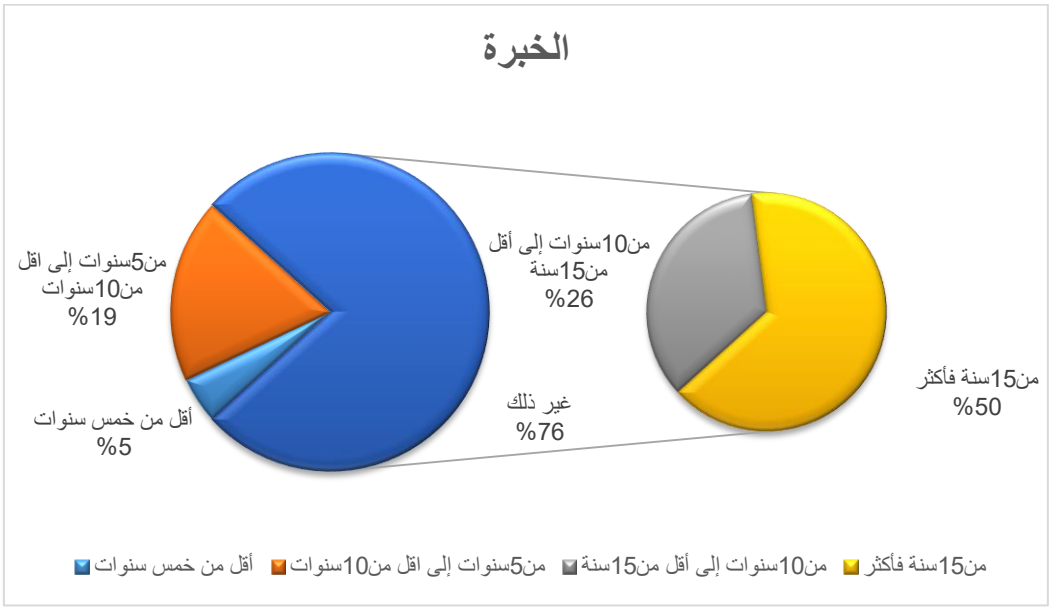
لمعرفة خصائص المشاركين في الدراسة من حيث عدد سنوات الخبرة في مجال الرقابة تم الحصول على التوزيع التكراري لهم وذلك كما هو مبين بالجدول رقم (4-5).

جدول رقم (4-5)

توزيع المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة%
أقل من 5 سنوات	3	%4.7
من 5 –إلى اقل من 10 سنوات	12	%18.8
من 10 -15 سنة	17	%26.5
أكثر من 15 سنة	32	%50.0
المجموع	**64**	**%100**

يلاحظ من الجدول أن حوالي (76%) من مجموع المشاركين في الدراسة خبرتهم تزيد عن عشر سنوات، وهذا يعطي انطباعاً جيداً على أن البيانات المأخوذة من عينة الدراسة تعود إلى مؤهلين وذوي خبرة كبيرة في مجال الرقابة، كما يؤشر إلى وجود خلالاً في السياسة التوظيفية حيث حوالي (50%) خبرتهم تفوق (15) سنة و(5%) فقط خبرتهم أقل من (5) سنوات والشكل البياني التالي يوضح ذلك:



شكل رقم (4-2)

توزيع المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة

3. **التخصص العلمي:**

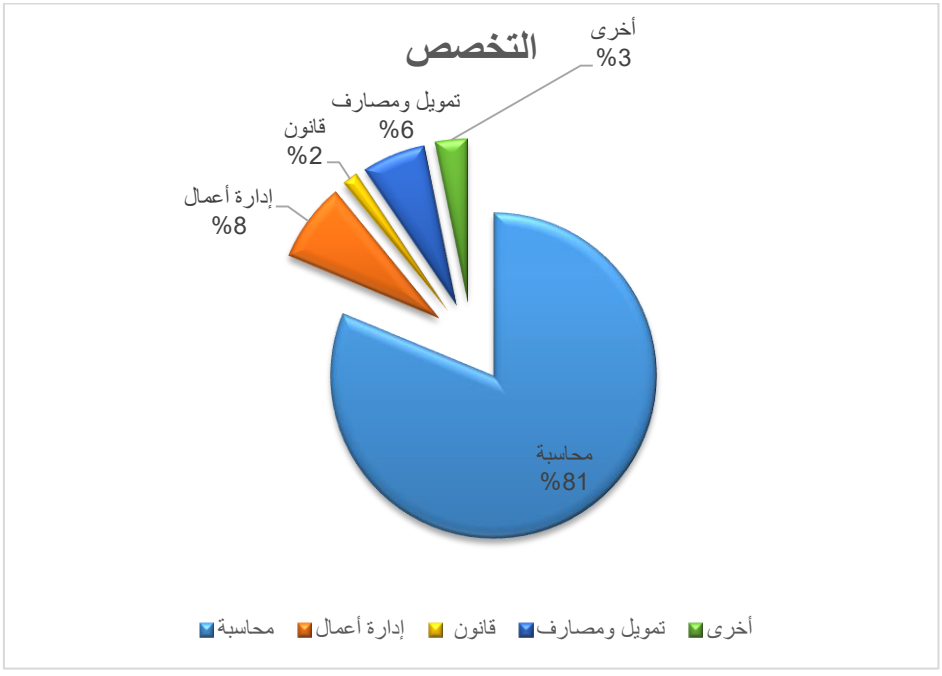
لمعرفة خصـــائص المشـــاركين في الدراســـة من حيث التخصـــص في مجال الرقابة تم الحصول على التوزيع التكراري لهم وذلك كما هو مبين بالجدول رقم (4-6).

جدول رقم(4-6)

توزيع المشاركين في الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص	التكرار	النسبة%
محاسبة	52	%81.3
إدارة أعمال	5	%7.8
قانون	1	%1.6
تمويل ومصارف	4	%6.3
أخرى	2	%3.0
الإجمالي	**64**	**%100**

ويتضـــح من بيانات الجدول أعلاه أن ما نســـبته (81%) من مجموع المشـــاركين في الدراسة من ذوي التخصصات المحاسبية، وهذا يعطي انطباع جيد على أن البيانات المأخوذة من عينة الدراسة تعود إلى متخصصين ومؤهلين علمياً والشكل البياني التالي يوضح ذلك:



شكل رقم (4-3)

توزيع المشاركين في الدراسة حسب التخصص

3.4.تحليل البيانات واختبار فروض البحث.

يتناول هذا الجزء من الدراســة تحليل البيانات التي تم الحصــول عليها من المشــاركين بالدراسة فيما يتعلق بمدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) باستخدام الأساليب الإحصائية واختبارات الفروض اللازمة

الفرض الرئيسي:

يطبق ديوان المحاســـبة المعايير الرقابية الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

وحتى يمكن اختبار مدى صحة هذا الفرض فقد تم اشتقاق الفروض الفرعية التالية:

1- الفرض الفرعي الأول:

يطبق ديوان المحاســـبة المعايير العامة في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

ولاختبار هذا الفرض من خلال فقرات الاســـتبانة البالغ مجموعها (17 فقرة) فقد تم استخدام الوسط الحسابي ونسبته والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية الترتيبية للفقرات واختبار T، والجدول رقم (4-7) يبين نتائج ذلك الاختبار:

جدول رقم(4-7)

نتائج اختبار (t) المزدوج ومقاييس النزعة المركزية والتشتت والأهمية الترتيبية للفقرات التي تظهر مدى تطبيق الديوان للمعايير العامة في الرقابة الحكومية

ير العامة في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية لأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)	الوسط الحسابي	نسبته %	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	القيمة الترتيبية
يراجع الديوان بانتظام شروط التعيين فيه	3.53	%70.63	0.959	%27.16	الثانية عشر
يحدد الديوان الأســـس والمعايير المناســـبة لترقية المراجعين.	3.88	%77.50	0.900	%23.22	الرابعة
يتبنى الديوان سـياسـات وإجراءات لتطوير وتدريب المراجعين ليتمكنوا من أداء واجباتهم بصورة فعالة.	3.63	%72.50	1.175	%32.42	العاشرة
يستند مراجعو الديوان في عملهم على أدلة مكتوبة تبين آلية الرقابة الحكومية.	3.70	%74.06	0.971	%26.21	الثامنة

ير العامة في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)	الوسط الحسابي	نسبته %	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	القيمة الترتيبية
يضمن الديوان توافر التأهيل العلمي والمهني المناسب في تكليف المراجعين لتنفيذ المهمات الرقابية.	3.89	%77.81	0.994	%25.55	الثالثة
يتوفر لدى الديوان العدد الكافي من المراجعين للقيام بواجباته الرقابية.	3.45	%69.06	1.194	%34.59	الخامسة عشر
يتبنى الديوان سياسات وإجراءات لبرامج جودة العملية الرقابية.	3.50	%70.00	0.960	%27.41	الثالثة عشر
تخضع كافة الأعمال التي ينفذها مراجعي الديوان للمراجعة من قبل مراجعين ذوي كفاءة ومهارة عالية.	3.72	%74.37	0.806	%21.68	السابعة
لدى مراجعي الديوان الحرية الكاملة في وضع أولويات أعمالهم.	3.75	%75.00	0.992	%26.45	السادسة
توجد شروط تتعلق بتعيين أو إنهاء تعيين رئيس الديوان.	3.58	%71.56	0.989	%27.64	الحادية عشر
يتوفر للديوان مخصصات مالية مستقلة عن الموازنة العامة للدولة تمكنه من أداء واجباته دون ضغوط من السلطة التنفيذية.	3.49	%69.84	1.354	%38.79	الرابعة عشر
يحصل مراجعو الديوان على كافة البيانات والمعلومات وفي الوقت المناسب.	3.02	%60.31	1.241	%41.14	السادسة عشر
يحرص مراجعو الديوان على عدم المشاركة في لجان إدارية تابعة للجهات الخاضعة للرقابة.	3.94	%78.75	1.067	%27.10	الثانية
تضمن إجراءات الديوان عدم وجود علاقات قرابة أو تضارب مصالح بين المراجع والجهة الخاضعة للرقابة.	3.86	%77.19	0.924	%23.93	الخامسة
يطبق مراجعو الديوان في عملياتهم الرقابية منهجيات وممارسات ذات جودة عالية.	3.67	%73.44	1.009	%27.47	التاسعة
يولي الديوان العناية اللازمة للتأكد من كفاءة وقدرة الخبراء والاستشاريين الخارجيين.	3.50	%70.00	0.976	%27.88	الثالثة عشر مكرر
يحافظ مراجعو الديوان على سرية المعلومات ولا تستخدم إلا في إطار العملية الرقابية.	4.24	%84.76	0.946	%22.31	الأولى

	متوســـط الفقرات المتعلقة بالمعايير العامة في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)	3.72	%74.31	0.564	%15.18
	قيمة اختبار T	4.403			
	درجة الحرية	61			
	مستوى المعنوية	0.000			
	مستوى الدلالة المعتمد بالدراسة	0.050			

من بيانات الجدول أعلاه يتبين ان مراجعو الديوان يحافظون على ســـرية المعلومات ولا تســـتخدم إلا في إطار العملية الرقابية حيث جاءت في المرتبة الأولى في التطبيق وضـــمن فترة التطبيق المرتفعة (من 4.20 إلى 5) وبوســـط حســـابي قدره (4.24) وبما نســـبته (84.76%) وبانحراف معياري قدره (0.946) عن الوسط الحسابي وليس هناك تشتت كبير في إجابات عينة الدراســـــة من خلال معامل الاختلاف البالغ (22.31%)، وهذا يدل على مدى التزام مراجعو الديوان بأخلاقيات مهنة الرقابة، وقد جاءت في المرتبة الثانية الفقرة المتعلقة بحرص مراجعو الديوان على عدم المشاركة في لجان إدارية تابعة للجهات الخاضعة لرقابتهم وبوسط حسابي قدره (3.94) وضـــمن فترة التطبيق الجيدة وبنســـبة (78.75%) مما يدل على مدى حرص مراجعو الديوان على اســـتقلاليتهم عن الجهة الخاضـــعة للرقابة، وبصـــفة عامة فأن بقية الفقرات المتعلقة بالمعايير العامة للرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاســـبة (الانتوســـاي) جاءت ضـــمن فترة التطبيق الجيدة والواقعة فيما بين (من3.40 إلى أقل من 4.20) وبما نســـبته (من 68% إلى أقل من 84%)، وقد جات الفقرة المتعلقة بتوافر العدد الكافي من المراجعين لدى الديوان للقيام بواجباته الرقابية في المرتبة الخامسة عشر وبوسط حسابي (3.45) ونسبة تطبيق (69.06%) وبدرجة جيدة وهي تبين مدى ملائمة عدد المراجعين لدى الديوان وحجم العمل المناط به ،وما الفقرة المتعلقة بحصول مراجعو الديوان على كافة البيانات والمعلومات وفي الوقت المناســـب فقد جاءت بدرجة تطبيق متوســـطة ضـــمن الفترة (من 2.60إلى أقل من 3.40) وما نســـبته (من52% إلى أقل من68%) وهي توضـــح مدى تفهم الجهات الخاضـــعة للرقابة لدور الديوان والتعاون مع مراجعيه.

كما يتبين من خلال الوسط الحسابي العام لمتوسط الفقرات المتعلقة بالمعايير العامة في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاســـبة (الانتوســـاي) والبالغ (3.72)

وبنسبه (74.31%) والذي يقع ضمن فترة التطبيق الجيدة (من3.40إلى أقل من 4.20) وبنسبه (من 68% إلى أقل من 84%)، وذلك حسب المقياس المعتمد في الدراسة، وكذلك البيانات المتوفرة عن هذا الفرض والتي تتجمع حول المتوسط وبتشتت غير عال جداً إذ يظهر ذلك من خلال قيمة الانحراف المعياري المتدنية والتي تساوى (0.564) ومعامل اختلاف الذي نسبته (15.18%) حجم التجانس والانسجام والتوافق العالي جداً في الإجابة على بيانات الدراسة .

ولمعرفة ما إذا كانت المعايير العامة في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) ذات علاقة إحصائية مع درجة تطبيقها قام الباحث باستخدام اختبار(t) المزدوج من خلال درجة التطبيق والوسط الحسابي الفرضي والذي يقبل به الباحث للدرجة الجيدة للتطبيق وهي (3.40)، ومن الجدول السابق يتبين أن قيمة (t) بلغت (4.403) وبمستوى معنوية (0.000) مما يدل على وجود علاقة إحصائية قوية جداً فيما بين المعايير العامة في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) ودرجة التطبيق الجيدة، حيث كان مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة والبالغ (0.050).

وبناء على ما تقدم فإننا نقبل الفرض الفرعي الأول الذي ينص على أن ديوان المحاسبة يطبق المعايير العامة في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) وبدرجة تطبيق جيدة تصل إلى نسبة (74.31%)، بينما أظهرت دراسة (الدعيس، 2005) أن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن يطبق المعايير العامة بدرجة متوسطة.

2- الفرض الفرعي الثاني:

يطبق ديوان المحاسبة معايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

ولاختبار هذا الفرض من خلال فقرات الاستبانة والتي بلغ مجموعها (11فقرة) فقد تم استخدام الوسط الحسابي ونسبته والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية الترتيبية للفقرات واختبار T، ويبين الجدول رقم (4-8) نتائج ذلك الاختبار:

جدول رقم (4-8)

نتائج اختبار (t) المزدوج ومقاييس النزعة المركزية والتشتت والأهمية الترتيبية للفقرات التي تظهر مدى تطبيق الديوان لمعايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية.

	معايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)	الوسط الحسابي	نسبته %	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	القيمة الترتيبية
1	يحدد مراجعو الديوان أهداف العملية الرقابية والاختبارات الضرورية.	3.95	%79.06	0.765	%19.35	الثالثة
2	يعد مراجعو الديوان جدولا زمنياً وبرنامج للرقابة وتحديد المتطلبات من الأفراد وفريق العمل.	3.72	%74.37	0.951	%25.56	التاسعة
3	يقوم المدراء المباشرون للمراجعين بالديوان بمراجعة الأعمال الرقابية قبل الانتهاء من صياغة الآراء أو التقارير.	3.67	%73.44	1.040	%28.32	العاشرة
4	يقوم مراجعو الديوان بدراسة وتقويم مصداقية الرقابة الداخلية عند تحديد مدى العملية الرقابية ونطاقها.	4.00	%80.00	0.909	%22.71	الثانية
5	يتأكد مراجعو الديوان من سلامة الرقابة الداخلية إذا كانت المعلومات المحاسبية أو غيرها معالجة بواسطة الحاسب الآلي.	3.78	%75.63	0.917	%24.24	الثامنة
6	يصمم مراجعو الديوان خطوات العملية الرقابية وإجراءاتها بما يضمن بصورة معقولة الكشف عن الأخطاء والمخالفات والأفعال المخالفة للقانون.	3.83	%76.56	0.827	%21.61	السابعة
7	يمارس مراجعو الديوان الحكم المهني عند تحديد تلك القوانين واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على أهداف الرقابة.	3.94	%78.73	0.801	%20.34	الرابعة

	معايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)	الوسط الحسابي	نسبته %	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	القيمة الترتيبية
8	يحرص مراجعو الديوان على اختيار الأساليب والإجراءات الملائمة عند جمع أدلة الإثبات.	4.14	%82.81	0.774	%18.69	الأولى
9	يساعد التوثيق في تأكيد أراء مراجعو الديوان وتقاريرهم والإجابة على استفسارات الهيئة الخاضعة للرقابة.	3.92	%78.44	0.741	%18.90	الخامسة
10	يقوم مراجعو الديوان بتحليل البيانات المالية للتأكد من أن العناصر المختلفة للبيانات المالية قد تم تقديمها وقياسها وتقويمها بطريقة جيدة.	3.86	%77.19	0.794	%20.58	السادسة
11	تتوقف أساليب وطرق وتقنيات التحليل المالي بدرجة كبيرة على طبيعة العملية الرقابية ونطاقها وهدفها.	3.67	%73.44	0.909	%24.77	العاشرة مكرر
	متوسط الفقرات المتعلقة بمعايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)	3.86	%77.14	0.563	%14.59	
	قيمة اختبار T	6.448				
	درجة الحرية	62				
	مستوى المعنوية	0.000				
	مستوى الدلالة المعتمد بالدراسة	0.050				

ومن خلال بيانات الجدول اعلاه يتبين إن جميع الفقرات المتعلقة بمعايير العمل الميداني للرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) جاءت ضمن فترة التطبيق الجيدة والواقعة فيما بين (من3.40 إلى أقل من 4.20) وبما نسبته (من 68% إلى أقل من 84%)، حيث جاءت الفقرة المتعلقة بحرص مراجعو الديوان على اختيار الأساليب والإجراءات الملائمة عند جمع أدلة الإثبات في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي قدره(4.14) وبما نسبته (82.81%) وبانحراف معياري قدره (0.774) عن الوسط الحسابي وليس هناك تشتت عالي في إجابات عينة الدراسة من خلال قيمة معامل الاختلاف البالغة (18.69%)،

وتظهر هذه النتيجة الاهتمام الجيد من قبل مراجعي الديوان بأســـاليب جمع ادلة الاثبات، كما جاءت فب المرتبة الثانية الفقرة المتعلقة بدراســـة وتقويم الرقابة الداخلية عند تحديد مدى العملية الرقابية ونطاقها بوســـط حســـابي قدره (4) ونســـبته (80%) وبانحراف معياري (0.909) عن الوســـط الحســـابي مما يدل على مدى حرص مراجعو الديوان على تقويم الرقابة الداخلية ومدى الاعتماد عليها عند تنفيذ الرقابة، كما جاءت في المرتبة العاشـــرة الفقرة المتعلقة بقيام المدراء المباشـرون للمراجعين بالديوان بمراجعة الأعمال الرقابية قبل الانتهاء من صـياغة التقارير والآراء بوسـط حسـابي قدره (3.67) ونسـبة تطبيقه (73.4%) وقد يرجع ذلك لاعتماد المراجعين على خبرتهم الكبيرة، ام المرتبة الأخير فقد حلت بها الفقرة المتعلقة بان أســاليب وطرق التحليل المالي تتوقف بدرجة كبيرة على طبيعة العملية الرقابية ونطاقها وهدفها بوسـط حسـابي (3.67) ونسـبة تطبيق (73.44%) وبدرجة جيدة.

كما يتبين من خلال الوســـط الحســـابي العام لمتوســـط الفقرات المتعلقة بمعايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاســـبة (الانتوســـاي) والبالغ (3.86) وبنســـبه (77.14%) والذي يقع ضـــمن فترة تطبيق الجيدة (من 3.40 إلى أقل من 4.20) وبنسـبه (من 68% إلى أقل من 84%)، وذلك حسـب المقياس المعتمد في الدراسـة، وكذلك البيانات المتوفرة عن هذا الفرض والتي تتجمع حول المتوسـط وبتشـتت غير عال جداً إذ يظهر ذلك من خلال قيمة الانحراف المعياري المتدنية والتي تسـاوى (0.563) ومعامل اختلاف الذي نسبته(14.59%) حجم التجانس والانسجام العالي في الإجابة على بيانات الدراسة .

ولمعرفة مـا إذا كـانـت معـايير العمـل الميـداني في الرقـابـة الحكوميـة للمنظمـة الـدوليـة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسـبة (الانتوسـاي) لها علاقة إحصـائية فيما بينها وبين درجة التطبيق الجيدة قام الباحث باســـتخدام اختبار (T) المزدوج من خلال درجة التطبيق والوســـط الحســـابي الفرضـي والذي يقبل به الباحث للدرجة الجيدة للتطبيق وهي (3.40)، ومن الجدول السابق يتبين بأن قيمة (t) بلغت (6.448) وبمسـتوى معنوية (0.000) مما يدل على وجود علاقة إحصـائية قوية جداً فيما بين معايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) ودرجه تطبيقها حيث كان مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة والبالغ (0.050) .

وبناء على ما تقدم فإننا نقبل الفرض الفرعي الثاني الذي ينص على أن يطبق ديوان المحاســـبة معايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، وبدرجــة تطبيق جيدة تصل إلى نسبة (77.14%)، بينما أظهرت دراسة (الدعيس، 2005) أن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن يطبق معايير العمل الميداني بدرجة مرتفعة.

3- الفرض الفرعي الثالث:

يطبق ديوان المحاســـبة معايير صـــياغة التقارير في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

ولاختبار هذا الفرض من خلال فقرات الاســـتبانة والتي بلغ مجموعها (9 فقرة) فقد تم استخدام الوسط الحسابي ونسبته والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية الترتيبية للفقرات واختبار T، ويبين الجدول (4-9) نتائج ذلك الاختبار:

جدول رقم (4-9)

نتائج اختبار (t) المزدوج ومقاييس النزعة المركزية والتشتت والأهمية الترتيبية للفقرات التي تظهر مدى تطبيق الديوان لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية.

	معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)	الوسط الحسابي	نسبته %	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	القيمة الترتيبية
1.	يتضمن الرأي أو التقرير الصادر عن مراجعي الديوان على أهداف ونطاق ومنهجية الرقابة.	4.14	%82.81	0.639	%15.44	الثانية
2.	يتم تحديد موضــوع التقرير أو الرأي الصــادر عن مراجعي الديوان بشكل واضح.	4.22	%84.38	0.603	%14.30	الأولى
3.	تشير التقارير والآراء الصادرة عن الديوان إلى الممارســـات والمعايير الرقابية المتبعة عند إجراء العملية الرقابية.	3.73	%74.69	0.930	%24.90	الخامسة
4.	يعد الديوان رأيه أو تقريره الســـنوي ويقدمه إلى الجهات المختصة في موعده ودون تأخير.	4.00	%80.00	0.873	%21.82	الثالثة
5.	يتم صياغة التأكيد على الأمر في فقرة منفصلة عن فقرة الرأي.	3.73	%74.69	0.840	%22.50	الخامسة مكرر

	معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)	الوسط الحسابي	نسبته %	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	القيمة الترتيبية
.6	يصدر مراجعو الديوان رأيا مخالفا (سالبا) عند وجود شـــك في بند معين أو أكثر من بنود البيانات المالية والتي تكون هامة وجوهرية.	3.86	%77.19	0.852	%22.08	الرابعة
.7	يعـد مراجعو الـديوان تقريرا يحتوي على المخالفات وكيفية علاجها.	4.00	%80.00	0.926	%23.15	الثالثة مكرر
.8	يقوم مراجعو الديوان عند تنفيذهم لرقابة الأداء بإصدار تقرير يضمنون فيه الظروف المحيطة بالهيئة الخاضعة للرقابة.	3.55	%70.94	1.068	%30.11	السادسة
.9	تبرز تقارير رقابة الأداء النقاط الايجابية بالجهة الخاضعة للرقابة وتقدم ملاحظاتها عن النواحي السلبية وكيفية علاجها.	3.53	%70.62	1.054	%29.84	السابعة
	متوسط الفقرات المتعلقة بمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)	3.86	%77.26	0.517	%13.38	
	قيمة اختبار T	7.163				
	درجة الحرية	63				
	مستوى المعنوية	0.000				
	مستوى الدلالة المعتمد بالدراسة	0.050				

ومن خلال بيانات الجدول اعلاه يتبين أن تحديد موضـوع التقرير أو الرأي الصـادر عن مراجعي الديوان يتم بشكل واضح جاءت في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي قدره (4.22) وبما نســـبته (84.38%) وضـــمن درجة التطبيق المرتفعة والتي تقع في الفترة (من4.20 إلى أقل 5.00) وما نســبته (من 84%إلى أقل من100%) وهي الدرجة المرتفعة في التطبيق وبانحراف معياري قدره (0.603) عن الوسـط الحسـابي وليس هناك تشـتت كبير في إجابات عينة الدراسـة ويظهر ذلك من خلال قيمة معامل الاختلاف البالغة (14.30%)، وتظهر هذه النتيجة الاهتمام الكبير من قبل مراجعي الديوان بتحديد موضـــوع التقري او الرأي الصـــادر عنهم، وجاءت الفقرة المتعلقة بتضـــمين الرأي أو التقرير الصـــادر عن مراجعي الديوان على اهداف ونطاق ومنهجية الرقابة في المرتبة الثانية بوســـط حســـابي قدره (4.14) وبنســـبة تطبيق (82.81%) وانحراف

معياري (0.639) مما يدل على التطبيق الجيد لهذا المعيار، وبصـــفة عامة فقد جاءت بقية الفقرات المتعلقة بمعايير صـــياغة التقارير في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) ضمن فترة التطبيق الجيدة وهي (من 3.40 إلى أقل من 4.20) وبنسبه (من 68% إلى أقل من 84%).

كما يتبين من خلال الوسط الحسابي العام للفرض والبالغ (3.86) وبنسبه (77.26%) والذي يقع ضـــمن درجة التطبيق (من3.40إلى أقل من 4.20) وبنســـبه (68% إلى أقل من 84%)، وذلك حســـب المقياس المعتمد في الدراســـة، وكذلك البيانات المتوفرة عن هذا الفرض والتي تتجمع حول المتوســـط وبتشـــتت غير عال جداً إذ يظهر ذلك من خلال قيمة الانحراف المعياري المتدنية والتي تســـاوى (0.517) ومعامل اختلاف الذي نســـبته (13.38%) حجم التجانس والانسجام والتوافق العالي في الإجابة على بيانات الدراسة.

ولمعرفة ما إذا كان لمعايير صـــياغة التقارير في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) محل الدراسة علاقة إحصائية مع المتوسط الحسابي الفرضي (3.40) وهو يمثل الحد الأدنى لدرجة التطبيق الجيدة ، قام الباحث باستخدام اختبار (t) المزدوج، حيث يتبين من الجدول الســـابق أن قيمة (t) بلغت (7.163) وبمســـتوى معنوية (0.000) مما يدل على وجود علاقة إحصـــائية قوية جداً فيما بين معايير صـــياغة التقارير في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاســـبة (الانتوســـاي) ودرجة التطبيق الجيدة لها، حيث كان مســـتوى المعنوية أقل من مســـتوى الدلالة المعتمد في الدراســـة والبالغ (0.050).

وبناء على ما تقدم فإننا نقبل الفرض الفرعي الثالث الذي ينص على أن يطبق ديوان المحاســـبة معايير صـــياغة التقارير في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، وبدرجـة تطبيق جيدة تصل إلى نسبة (77.26%)، بينما أظهرت دراسة (الدعيس، 2005) أن الجهاز المركزي للرقابة والمحاســـبة في اليمن يطبق معايير صـــياغة التقارير بدرجة مرتفعة.

وبعد هذا الاســـتعراض لدرجة تطبيق المعايير الرقابية الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) سواء كانت العامة أو العمل الميداني أو صياغة التقارير في ديوان المحاسبة الليبي من خلال الوسط الحسابي ونسبته والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف

والأهمية الترتيبية للفقرات، فان الجدول رقم (4-10) يبين ملخصاً لكل معيار على حده بالإضافة إلى درجة تطبيق هذه المعايير مجتمعة في ديوان المحاسبة في ليبيا.

جدول رقم (4-10)

ملخص درجة تطبيق معايير الرقابية الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)

المعايير	الوسط الحسابي	نسبته %	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف%	درجة التطبيق	الأهمية الترتيبية
توســـط الفقرات المتعلقة بالمعايير العامة في رقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا رقابة والمحاسبة (الانتوساي)	3.72	%74.31	0.564	%15.18	جيدة	الثالثة
توســط الفقرات المتعلقة بمعايير العمل الميداني ي الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة علیا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)	3.86	%77.14	0.563	%14.59	جيدة	الثانية
توسط الفقرات المتعلقة بمعايير صياغة التقارير ي الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة علیا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)	3.86	%77.26	0.517	%13.38	جيدة	الأولى
توســط مدى تطبيق ديوان المحاســبة في ليبيا معايير الرقابية الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة علیا الرقابة والمحاسبة (الانتوساي)	3.81	%76.22	0.451	%11.84	جيدة	
مة اختبارT	7.109					
ستوى المعنوية	0.000					
ستوى الدلالة المعتمد بالدراسة	0.050					

من بيانات الجدول اعلاه يتضــح إن تطبيق معايير صــياغة التقارير جاءت في المرتبة الاولى بوسـط حسـابي قدره (3.86) وبنسـبة تطبيق وممارسـة (77.26%) وبانحراف معياري (0.517) وبدرجة تطبيق جيدة، ثم تليها في المرتبة الثانية معايير صيغة التقارير بوسط حسابي قدره(3.86) وبنســبة تطبيق وممارســة (77.14%)وبانحراف معياري (0.563) ودرجة تطبيق جيدة، وحلت المعايير العامة بالمرتبة الثالثة بوســط حســابي قدره (3.72) وبنســبة وممارســة وتطبيق (74.31%) وبانحراف معياري (0.564) وبدرجة تطبيق جيدة.

كما يتبين إن درجة تطبيق ديوان المحاســـبة في ليبيا للمعايير الرقابية الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسـبة بشـكل عام جيدة، حيث بلغ الوسـط الحسـابي لمتوسـط تطبيق ديوان المحاســبة في ليبيا للمعايير الحكومية الصــادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) (3.81) وبنسبة تطبيق وممارسة (76.22%) والذي جاء ضمن فترة التطبيق الجيدة حسب المقياس المعتمد بالدراسة (من 3.40 على اقل من 4.20) وما نسبته (من 68% إلى أقل من 84%)، كما بلغ الانحراف المعياري (0.451) ومعامل اختلاف أو تشتت في الإجابات بنسبة (11.84%) عن الوسط الحسابي مما يدل على التجانس الجيد فيما بين أفراد عينة الدراســة حول تطبيق ديوان المحاســبة في ليبيا للمعايير الرقابية الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، وأن هذه الدرجة تعتبر وخاصة في الظروف الحالية مناسبة إلى حداً ما ، وباستخدام اختبار (T) المزدوج يتبين أن هناك علاقة إحصائية قوية جداً فيما بين تطبيق ديوان المحاســـبة في ليبيا للمعايير الرقابية الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسـبة (الانتوسـاي) والوسـط الحسـابي الفرضـي حيث كانت قيمة (t) تسـاوي (7.109) وبدرجة معنوية (0.000) وهي أقل من مسـتوى الدلالة الإحصـائية المعتمد بالدراسـة (0.050).

وبنـاء على مـا تقدم يقبـل البـاحث الفرض الرئيس الـذي ينص على أنـه يطبق ديوان المحاسبة المعايير الرقابية الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، وبدرجة تطبيق جيدة تصل إلى (76.22%)، بينما أظهرت دراسة (الدعيس، 2005) أن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن يطبق للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا الرقابة والمحاســـبة (الانتوســـاي) بدرجة مرتفعة وأن هناك تفاوت في تطبيق المعايير الرقابية الفرعية (العامة، الميدانية، صـــياغة التقارير) ، وقد اظهرت دراســـة (الزمانان،2010) ان جميع الدول الاعضـــاء في المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاســـبة تطبق في المعايير المهنية والرقابية عند ممارسـتها لرقابتها ومن مصـادر عدة، وان نسـبة المعايير الصـادرة من قبل الانتوسـاي بلغت 87% عند ممارسـة الرقابة المالية و 94% عند ممارسـة رقابة الالتزام و 81% عند ممارسـة رقابة الاداء، بينما اظهرت دراسـة (الفاخري ،2013) ان ديوان المحاسـبة الليبي لا يسـتند على المعايير الرقابية في تنفيذ سـياسـته العامة، سـواء في تعين الموظفين او في تقويم أهداف الأعمال الرقابية أو قياس جودة مخرجاتها، كم لا يوجد فهم واضـح لتلك المعايير ، ويعود سـبب الاختلاف بين نتائج هذه الدراســة ونتائج دراســة (الفاخري ،2013) الى اختلاف الفترة

الزمنية التي اجريت فيها الدراســـتان حيث عرضـــت دراســـة (الفاخري ،2013) في شـــهر 2013/10 م وصـــدر القانون رقم 19 لســـنة 2013م في 2013/6/16م ، كما تم ابرام اتفاقية من قبل رئيس الديوان مع الامين العام لمنظمة الاربوساي والامين العام لمبادرة تنمية الانتوساي بالمملكة المغربية في شهر يونيو 2014م حول تطبيق معايير الانتوساي.

4.4.الاستنتاجات والتوصيات.

بناءً على التحليلات الإحصائية لبيانات الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث، فقد تم التوصل إلى الاستنتاجات والتوصيات التالية:

1.4.4.الاستنتاجات.

هدف البحث بشـــكل رئيس لمعرفة مدى تطبيق ديوان المحاســـبة بليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسـبة (الانتوسـاي)، وقد توصـل في هذا الشـأن إلى الاستنتاجات التالية:

1. على الرغم من تمتع عينة الدراســـة بقدر كبير من الخبرة إلا أنها تعكس خللا في ســـياســـة التوظيف والإحلال الوظيفي ويعزز ذلك اقتراب متوســـط إجابات المراجعين حول مدى توفر العدد الكافي من المراجعين لدى الديوان للقيام بواجباتهم الرقابية من درجة المتوســـط وارتفاع قيمة الانحراف المعياري.
2. فيما يتعلق بتحديد مدى تطبيق ديوان المحاســـبة بليبيا للمعايير العامة في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاســـبة (الانتوســـاي) فقد أظهرت نتائج التحليل لبيانات الدراســـة الميدانية أن ديوان المحاســـبة في ليبيا يطبق المعايير العامة بدرجة جيدة، على الرغم من حصـــول الفقرة المتعلقة بحصـــول مراجعي الديوان على البيانات في الوقت المناسبة بدرجة تطبيق متوسطة مما يدل على ضعف فهم الجهات الخاضعة للرقابة الديوان لدوره.
3. فيما يتعلق بمدى تطبيق ديوان المحاســـبة بليبيا لمعايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاســـبة (الانتوســـاي)، فقد أظهرت نتائج التحليل لبيانات الدراســـة الميدانية أن ديوان المحاســـبة في ليبيا يطبق معايير العمل الميداني بدرجة جيدة.
4. فيما يتعلق بمدى تطبيق ديوان المحاسـبة بليبيا لمعايير صـياغة التقارير في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاســـبة (الانتوســـاي)، فقد أظهرت نتائج التحليل

لبيانات الدراسة الميدانية أن ديوان المحاسبة في ليبيا يطبق معايير صياغة التقارير بدرجة جيدة.

5. وبشكل عام أظهرت نتائج الدراسة الميدانية تطبيقاً جيداً للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا الرقابة والمحاسبة (الانتوساي) من قبل ديوان المحاسبة الليبي، مع عدم وجود تفاوت كبير في تطبيق المعايير الرقابية الفرعية (العامة، الميدانية، صياغة التقارير).

2.4.4.التوصيات.

وبناءً على ما التوصل اليه من نتائج يقترح الباحث مجموعة من التوصيات التي تسهم في حل المشكلة موضوع البحث وذلك وفق ما يلي:

1. أن يسعى الديوان إلى تحقيق فهم واضحاً لدوره ووظيفته للوصول إلى علاقة طيبة مع الجهات الخاضعة لرقابته، لكي تساعده في الحصول على معلومات مباشرة وإجراء محادثات في جو من الاحترام المتبادل والتفهم.
2. العمل على إتباع سياسة جيدة للتوظيف والإحلال الوظيفي من اجل توفير العدد الكافي من المراجعين المؤهلين.
3. العمل على وضع برامج تدريبية للمراجعين بهدف الرفع من درجة تطبيق المعايير الرقابية الدولية اثناء تنفيذهم لمهامهم الرقابية.
4. إجراء دراسات على مدى ملائمة المعايير الرقابية الدولية للبيئة الليبية أو إصدار معايير خاصة به.
5. إجراء دراسات وبحوث للتعرف على مدى تطبيق المعايير الرقابية الفرعية في ديوان المحاسبة الليبي.

قائمة المراجع

أولا: الكتب.

- أبو راضـــي، فتحي عبد العزيز: **الطرق الإحصـــائية في العلوم الاجتماعية**، دار النهضـــة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1998، ط1.
- اشتيوي، ادريس عبد السلام: **المراجعة معايير وإجراءات**، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، ليبيا،2008، ط5.
- البلداوي، عبد الحميد عبد المجيد، **الإحصـاء للعلوم الإدارية والتطبيقية**، دار الشـروق للنشـر والتوزيع، عمان، الأردن ،1997، ط1.
- الحجاوي، حسـام أبو علي: **الأصـول العلمية والعملية في المحاسـبة الحكومية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ط2.
- الحصـادي، سـالم إسـماعيل: **تحليل القوائم المالية (مفاهيم –أسـاليب وإجراءات –مجالات تطبيقيه)**، المكتب الوطني للبحث والتطوير، طرابلس، ليبيا،2005، ط1.
- الرماحي، نواف محمد: **المحاسبة الحكومية**، دار صفاء، عمان، الأردن ،2009، ط1.
- العتيبي، صـــبحي جبر: **تطور الفكر والأســـاليب في الإدارة**، دار الحامد، عمان، الأردن ،2005، ط1.
- الهانســـى، مختار محمود: **مقدمة في طرق الإحصـــاء الاجتماعي**، دار النهضـــة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1982.
- خضـير، مصـطفى عيسـى: **المراجعة (المفاهيم والمعايير والاجراءات)**، جامعة الملك سـعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ط3.
- صـادق، هاشـم صـالح: **المدخل في التخطيط والرقابة**، منشـورات الجامعة المفتوحة، طرابلس ،1998.
- عبد الســـلام، معوض الفلاح: **اســـاليب الاحصـــاء في البحث العلمي**، دار الزهراء للنشـــر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2009، ط1.
- عبد المجيد، محمد: **الإدارة الرشيدة والاصلاح الإداري والمالي**: بحوث وأوراق عمل ،2009.
- عطية، أحمد صـــــلاح: **اصـــول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها بالمنطقة العربية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر ،2008.

- محمد، توفيق محمد، طلبة، على إبراهيم: **دراســـات في المراجعة والرقابة المالية: المراجعة والرقابة المالية**، كلية التجارة جامعة عين شمس، القاهرة ،2000.
- هلالي، محمد جمال علي: **المحاسبة الحكومية**، دار صفاء، عمان، الأردن ،2002، ط1.
- ياغي، محمد عبد الفتاح: **الرقابة في الإدارة العامة**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2013، ط2.

ثانيا: الدوريات.

- الشيباني، أحمد قائد: تتويجا للاهتمامات الدولية باستقلالية الأجهزة العليا للرقابة جمعية الأمم المتحدة تصـــدر قرارا دوليا حول اســـتقلالية الأجهزة العليا للرقابة، **مجلة الرقابة**، اليمن، ع 27،28، 2012.
- الغريب، عبد المنعم: منظمات وأجهزة رقابية، **مجلة الرقابة**، الكويت، س1، ع 1 ،2005.
- بنور، عبد المنعم رمضـــان: إمكانية تطبيق رقابة الأداء من قبل الأجهزة العليا للرقابة، **مجلة الرقابة المالية**، تونس، العدد 44، 2004.
- خلاط، صـــالح ميلود، ميره، عبدالحفيظ فرج: مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الانتوســـاي رقم(3100) من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاســـبة الليبي، **مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية**، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، الجامعة الاسمرية الإسلامية، العدد 3، 2014.
- عبد الصـــبور، محســـن فتحي: مشـــاكل تطبيق معايير الرقابية الدولية في الأجهزة الرقابية عرض تجربة الجهاز المركزي للحاسـبات بجمهورية مصـر العربية (دراسـة تطبيقية)، **مجلة الرقابة المالية**، تونس، س 20، ع 43، 2003.

ثالثا: البحوث والرسائل العلمية.

- أبو هداف، ماجد محمد ســليم: **تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسـة تطبيقية على المؤسـسـات الحكومية في قطاع غزة**، رسـالة ماجسـتير غير منشـورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين ،2006.
- الحداد، علي أحمد: **تقارير المراجعة الصـادرة عن اللجنة الشـعبية العامة للرقابة والمتابعة الشـعبية وأهميتها في اتخاذ قرارات الائتمان بالمصـارف التجارية**، رسـالة ماجسـتير غير منشورة، الأكاديمية الليبية، طرابلس،1996.

- الدعيس، منير عبد الله ناجي: **مدى تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت المفرق، الأردن،2005.
- الزمانان، سعود غصاب: **دراسة عن تحليل الوضع الحالي للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن تطبيق المعايير المهنية والرقابية**، مقدمة إلى لجنة المعايير المهنية والرقابية بالمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ديوان المحاسبة الكويت، 2010.
- العنزي، ممدوح زايد: **أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن ،2006.
- العياط، البهلول محمد: **مدى استخدام جهاز الرقابة الشعبية لمؤشرات تقويم الأداء في تقويم أداء الشركات العامة الصناعية**، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية، طرابلس ،2002.
- الفاخري، جمعة محمد: **تقويم الأداء الرقابي وتأثير المقومات الأساسية للعمل الرقابي على أداء العمل الرقابي لديوان المحاسبة في ليبيا**، ورقة عمل مقدمة في ندوة حول ديوان المحاسبة (الواقع وآفاق التطوير)، كلية الاقتصاد والتجارة، زليتن،2013.
- شرف، جهاد محمد: **أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية دراسة ميدانية – المؤسسات الأهلية في قطاع غزة**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين ،2005.
- صمبه، مسعود علي: **مدى وفاء أوراق العمل في المراجعة بالبيئة الليبية لمتطلبات المعايير الدولية للمراجعة**، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية، طرابلس ،2009.
- عبد الله، نضال فريد محمد: **رقابة ديوان المحاسبة في الاردن في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الاردن ،1998.
- عثمان، بهاء سميح حسين: **تقويم دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن –دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن ،2002.

- فروانه، رامي احمد: **تقويم وتطوير الدور الرقابي للديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية دراسة تطبيقية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2011.

رابعا: شبكة المعلومات الدولية.

- موقع المنظمة العربية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة،www.arabsai.org .
- موقع معهد المراجعين الداخليين، www.theiia.org.

خامسا: المصادر.

- قانون رقم (19) لسنة 2013 م في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة.
- اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة لسنة 2015.
- المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام ،2013.
- المبادئ الأساسية للرقابة المالية ،2013.
- الخطة الاستراتيجية للانتوساي 2011-2016.
- مقدمة عامة لتوجهات الانتوساي للرقابة المالية ISSAI 1000 ،2010.
- معجم المصطلحات الخاصة بتوجيهات الانتوساي للرقابة المالية ISSAI 1003،2009.
- قواعد الرقابة لأجهزة الرقابة والمحاسبة للدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية 2009.
- معايير المراجعة الحكومية، ديوان المراقبة العامة بالسعودية، 2008.
- معايير الرقابة الحكومية، المراقب العام للولايات المتحدة الأمريكية، 2007.
- دليل التدقيق العام – ديوان المحاسبة –الكويت 2005.
- المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية ISSAI 100 ،2001.
- المعايير العامة في الرقابة الحكومية، ISSAI 200 ،2001.
- المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية ISSAI 300 ،2001.
- معايير صياغة التقرير في الرقابة الحكومية ISSAI 400، 2001.

ملاحق البحث

ملحق رقم (أ)
قائمة الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

الاستبيان

الأستاذ الفاضل:

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية بعنوان **(مدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا للمعايير الرقابية الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي")** وذلك بهدف المساهمة في تطوير أداء ديوان المحاسبة والرفع من كفاءة العملية الرقابية التي يقوم بها ، ولذا يأمل الباحث من سيادتكم التكرم بالتعاون معه من خلال اهتمامكم بالإجابة عن أسئلة هذا الاستبيان ولا شك أنكم تقدرون الفائدة التي تعود على البحث والباحث من خلال اهتمامكم بالإجابة عن أسئلة هذا الاستبيان بدقة وموضوعية ، حيث تمثل إجاباتكم احد الدعائم الأساسية للبحث وما يسفر عنه من نتائج ، وأؤكد لسيادتكم أن كل ما تقدمونه من آراء أو وجهة نظر سوف تحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي ، وان الإفصاح عن المعلومات المستقاة من خلال عملية الاستبيان سوف يكون في شكل إجماليات دون الكشف عن أسم القائم بملء استمارة الاستبيان.

كما يأمل الباحث أن تتم القراءة الجيدة لما جاء باستمارة الاستبيان المرفقة قبل الإجابة عن أسئلتها لأن ذلك يجعل الإجابة عن الأسئلة أكثر موضوعية.

ولكم منا فائق الاحترام والتقدير.

الدكتور المشرف	**الباحث**
عبد المجيد الطيب شعبان	**خيري منصور دخان**

الجزء الأول: معلومات عامة.

للإجابة عن أسـئلة الجزء الأول الرجاء التكرم بوضــع إشـارة (√) في المربع الذي ترى أنه يمثل الإجابة المناسبة.

1. المؤهل العلمي.

- □ درجة الإجازة الدقيقة (الدكتورة).
- □ درجة الإجازة العليا الماجستير.
- □ درجة البكالوريوس.
- □ دبلوم عالي.
- □ أخرى تذكر لطفا.....

2. الخبرة.

- □ أقل من 5 سنوات.
- □ من 5 – 10 سنوات.
- □ من أكثر 10 – 15 سنة.
- □ أكثر من 15 سنة.

3. التخصص.

- □ محاسبة
- □ إدارة أعمال
- □ اقتصاد
- □ قانون
- □ تمويل ومصارف.
- □ أخرى تذكر لطفا .....

الجزء الثاني:

يقوم مراجعوا ديوان المحاسبة بتطبيق المعايير الرقابية الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة "الانتوساي".

للإجابة عن أسئلة الجزء الثاني الرجاء التكرم بوضع إشارة (√) في المربع الذي ترى أنه يمثل الإجابة المناسبة.

1) القائمة التالية تتضمن مجموعة من العبارات التي تمثل مجموعة من المعايير العامة في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)، نأمل من سيادتك التكرم بتحديد درجة موافقتك على كل منها.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
.1	يراجع الديوان بانتظام شروط التعيين فيه.					
.2	يحدد الديوان الأسس والمعايير المناسبة لترقية المراجعين.					
.3	يتبنى الديوان سياسات وإجراءات لتطوير وتدريب المراجعين ليتمكنوا من أداء واجباتهم بصورة فعالة.					
.4	يستند مراجعو الديوان في عملهم على أدلة مكتوبة تبين آلية الرقابة الحكومية.					
.5	يتبنى الديوان سياسات وإجراءات لتوزيع المراجعين توزيعا جيدا على المهمات الرقابية.					
.6	يتوفر لدى الديوان العدد الكافي من المراجعين للقيام بواجباته الرقابية.					
.7	يتبنى الديوان سياسات وإجراءات لبرامج جودة العملية الرقابية.					
.8	تخضع كافة الأعمال التي ينفذها مراجعي الديوان للمراجعة من قبل مراجعين ذوي كفاءة ومهارة عالية.					
.9	لدى مراجعي الديوان الحرية الكاملة في وضع أولويات أعمالهم.					
الرقم	**العبارة**	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**

.10	توجد شـروط تتعلق بتعيين أو إنهاء تعيين رئيس الديوان.					
.11	يتوفر للديوان مخصـصـات مالية مسـتقلة عن الموازنـة العامـة للدولـة تمكنـه من أداء واجباتـه دون ضغوط من السلطة التنفيذية.					
.12	يحصـــل مراجعو الديوان على كافة البيانات والمعلومات وفي الوقت المناسب.					
.13	يحرص مراجعو الديوان على عدم المشـاركة في لجان إدارية تابعة للجهات الخاضعة للرقابة.					
.14	يبلغ مراجعو الديوان رئاســـة الديوان عن وجود علاقات قربى أو تضـــارب مصـــالح مع الجهة الخاضعة للرقابة.					
.15	يطبق مراجعو الـديوان في عمليـاتهم الرقـابيـة منهجيات وممارسات ذات جودة عالية.					
.16	يولي مراجعو الديوان العنايـة اللازمـة للتأكد من كفاءة وقدرة الخبراء والاستشاريين الخارجين.					
.17	يحافظ مراجعو الديوان على سـرية المعلومات ولا تستخدم إلا في إطار العملية الرقابية.					

2) القائمة التالية تتضمن مجموعة من العبارات التي تمثل مجموعة من معايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)، نأمل من سيادتك التكرم بتحديد درجة موافقتك على كل منها.

3)

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
.1	يحـدد مراجعو الـديوان أهـداف العمليـة الرقـابيـة والاختبارات الضرورية.					
.2	يعـد مراجعو الـديوان جـدولا زمني وبرنـامج للرقـابـة وتحديد المتطلبات من الأفراد وفريق العمل.					
.3	يقوم أحد كبار المراجعين بالديوان بمراجعة الأعمال الرقابية قبل الانتهاء من صياغة الآراء أو التقارير.					

.4	يقوم مراجعو الديوان بدراسة وتقويم مصداقية الرقابة الداخلية عند تحديد مدى العملية الرقابية ونطاقها.					
.5	يتأكد مراجعو الديوان من سلامة الرقابة الداخلية إذا كانت المعلومات المحاسبية أو غيرها معالجة بواسطة الحاسب الآلي.					
.6	يصمم مراجعو الديوان خطوات العملية الرقابية وإجراءاتها بما يضمن بصورة معقولة الكشف عن الأخطاء والمخالفات والأفعال المخالفة للقانون.					
.7	يمارس مراجعو الديوان الحكم المهني عند تحديد تلك القوانين واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على أهداف الرقابة.					
.8	يحرص مراجعو الديوان على اختيار الأساليب والإجراءات الملائمة عند جمع أدلة الإثبات.					
.9	يساعد التوثيق في تأكيد أراء مراجعو الديوان وتقاريرهم والإجابة على استفسارات الهيئة الخاضعة للرقابة.					
.10	يقوم مراجعو الديوان بتحليل البيانات المالية للتأكد من أن العناصر المختلفة للبيانات المالية قد تم تقديمها وقياسها وتقويمها بطريقة جيدة.					
.11	تتوقف أساليب وطرق وتقنيات التحليل المالي بدرجة كبيرة على طبيعة العملية الرقابية ونطاقها وهدفها.					

4) القائمة التالية تتضمن مجموعة من العبارات التي تمثل مجموعة من معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)، نأمل من سيادتك التكرم بتحديد درجة موافقتك على كل منها.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
.1	يتضمن الرأي أو التقرير الصادر عن مراجعي الديوان على أهداف ونطاق ومنهجية الرقابة.					

.2	يتم تحديد موضوع التقرير أو الرأي الصادر عن مراجعي الديوان بشكل واضح.					
.3	تشير التقارير والآراء الصادر عن الديوان إلى الممارسات والمعايير الرقابية المنظمة.					
.4	يعد الديوان رأيه أو تقريره السنوي ويقدمه إلى الجهات المختصة بموعده ودون تأخير.					
.5	يتم صياغة التأكيد على الأمر في فقرة منفصلة عن فقرة الرأي.					
.6	يقدم مراجعو الديوان رأيا مخالفا عند وجود شك في بند معين أو أكثر من بنود البيانات المالية والتي تكون هامة وجوهرية.					
.7	يعد مراجعو الديوان تقريرا يحتوي على المخالفات وكيفية علاجها.					
.8	يقدم مراجعو الديوان عند تنفيذهم لرقابة الأداء بإصدار تقرير يضمنون فيه الظروف المحيطة بالهيئة الخاضعة للرقابة والاستنتاجات التي توصلوا إليها.					
.9	يحرص مراجعو الديوان عند تنفيذهم لرقابة الأداء على أن تكون تقاريرهم بناءة ومشجعة على إجراء الأعمال التصحيحية.					

ملحق رقم (ب)

نتائج التحليلات الإحصائية لبيانات الدراسة الميدانية

Reliability

Wa

The space saver method is used. That is, the covariance matrix is not calculated or used in the analysis.

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	63	98.4
	Excluded[a]	1	1.6
	Total	64	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.810	17

Reliability

Warnings

The space saver method is used. That is, the covariance matrix is not calculated or used in the analysis.

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	63	98.4
	Excluded[a]	1	1.6
	Total	64	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.864	11

Reliability

Warnings

The space saver method is used. That is, the covariance matrix is not calculated or used in the analysis.

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	64	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	64	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.764	9

Reliability

Warnings

The space saver method is used. That is, the covariance matrix is not calculated or used in the analysis.

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	62	96.9
	Excluded[a]	2	3.1
	Total	64	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.905	37

Frequencies

Statistics

التخصص	الخبرة	العلمي المؤهل		
64	64	64	Valid	N
0	0	0	Missing	
1.00	4.00	3.00	Mode	
1.00	1.00	1.00	Minimum	
6.00	4.00	5.00	Maximum	
98.00	206.00	188.00	Sum	

Frequency Table

المؤهل العلمي

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
4.7	4.7	4.7	3	الدقيقة الإجازة درجة (الدكتوراه)	Valid
18.8	14.1	14.1	9	العليا افجازة درجة الماجستير	
85.9	67.2	67.2	43	البكالوريوس درجة	

عالي دبلوم	7	10.9	10.9	10.9	96.9
أخرى	2	3.1	3.1	3.1	100.0
Total	64	100.0	100.0	100.0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من5 سنوات	3	4.7	4.7	4.7
	من5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	12	18.8	18.8	23.4
	من10سنوات إلى أقل من15سنة	17	26.6	26.6	50.0
	أكثر من15 سنة	32	50.0	50.0	100.0
	Total	64	100.0	100.0	

التخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	52	81.3	81.3	81.3
	إدارة أعمال	5	7.8	7.8	89.1
	قانون	1	1.6	1.6	90.6
	تمويل ومصارف	4	6.3	6.3	96.9
	أخرى	2	3.1	3.1	100.0
	Total	64	100.0	100.0	

Descriptives

Descriptive Statistics

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يراجع الديوان بانتظام شروط التعيين فيه.	64	1.00	5.00	3.5313	.95898
يحدد الديوان الأسس والمعايير المناسبة لترقية المراجعين.	64	2.00	5.00	3.8750	.89974
يتبنى الديوان سياسات وإجراءات لتطوير وتدريب المراجعين ليتمكنوا من أداء واجباتهم بصورة فعالة.	64	1.00	5.00	3.6250	1.17514
يستند مراجعو الديوان في عملهم على أدلة مكتوبة تبين آلية الرقابة الحكومية.	64	1.00	5.00	3.7031	.97068

يضمن الديوان توافر التأهيل العلمي والمهني المناسب في تكليف المراجعين لتنفيذ المهمات الرقابية.	64	1.00	5.00	3.8906	.99391
يتوفر لدى الديوان العدد الكافي من المراجعين للقيام بواجباته الرقابية.	64	1.00	5.00	3.4531	1.19429
يتبنى الديوان سياسات وإجراءات لبرامج جودة العملية الرقابية.	64	1.00	5.00	3.5000	.95950
تخضع كافة الأعمال التي ينفذها مراجعي الديوان للمراجعة من قبل مراجعين ذوي كفاءة ومهارة عالية.	64	2.00	5.00	3.7187	.80610
لدى مراجعي الديوان الحرية الكاملة في وضع أولويات أعمالهم.	64	1.00	5.00	3.7500	.99203
توجد شروط تتعلق بتعيين أو إنهاء تعيين رئيس الديوان.	64	1.00	5.00	3.5781	.98890
يتوفر للديوان مخصصات مالية مستقلة عن الموازنة العامة للدولة تمكنه من أداء واجباته دون ضغوط من السلطة التنفيذية.	63	1.00	5.00	3.4921	1.35448
يحصل مراجعو الديوان على كافة البيانات والمعلومات وفي الوقت المناسب.	64	1.00	5.00	3.0156	1.24074
يحرص مراجعو الديوان على عدم المشاركة في لجان إدارية تابعة للجهات الخاضعة للرقابة.	64	1.00	5.00	3.9375	1.06719
تضمن إجراءات الديوان عدم وجود علاقات قربة أو تضارب مصالح بين المراجع والجهة الخاضعة للرقابة.	64	2.00	5.00	3.8594	.92354
يطبق مراجعو الديوان في عملياتهم الرقابية منهجيات وممارسات ذات جودة عالية.	64	1.00	5.00	3.6719	1.00877
يولي الديوان العناية اللازمة للتأكد من كفاءة وقدرة الخبراء والاستشاريين الخارجين.	64	2.00	5.00	3.5000	.97590
يحافظ مراجعو الديوان على سرية المعلومات ولا تستخدم إلا في إطار العملية الرقابية.	63	1.00	5.00	4.2381	.94552
متوسط فقرات المجموعة المتعلقة بالمعايير العامة في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي).	62	2.53	5.53	3.7154	.56393
يحدد مراجعو الديوان أهداف العملية الرقابية والاختبارات الضرورية.	64	2.00	5.00	3.9531	.76490

يعد مراجعو الديوان جدولا زمني وبرنامج للرقابة وتحديد المتطلبات من الأفراد وفريق العمل.	64	1.00	5.00	3.7187	.95067
يقوم المدراء المباشرون للمراجعين بالديوان بمراجعة الأعمال الرقابية قبل الانتهاء من صياغة الآراء أو التقارير.	64	1.00	5.00	3.6719	1.03976
يقوم مراجعو الديوان بدراسة وتقويم مصداقية الرقابة الداخلية عند تحديد مدى العملية الرقابية ونطاقها.	64	1.00	5.00	4.0000	.90851
يتأكد مراجعو الديوان من سلامة الرقابة الداخلية اذا كانت المعلومات المحاسبية أو غيرها معالجة بواسطة الحاسب الآلي.	64	1.00	5.00	3.7813	.91667
يصمم مراجعو الديوان خطوات العملية الرقابية وإجراءاتها بما يضمن بصورة معقولة الكشف عن الأخطاء والمخالفات والأفعال المخالفة للقانون.	64	2.00	5.00	3.8281	.82721
يمارس مراجعو الديوان الحكم المهني عند تحديد تلك القوانين واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على أهداف الرقابة.	63	2.00	5.00	3.9365	.80067
يحرص مراجعو الديوان على اختيار الأساليب والإجراءات الملائمة عند جمع أدلة الإثبات.	64	1.00	5.00	4.1406	.77392
يساعد التوثيق في تأكيد أراء مراجعو الديوان وتقاريرهم والإجابة على استفسارات الهيئة الخاضعة للرقابة.	64	2.00	5.00	3.9219	.74118
يقوم مراجعو الديوان بتحليل البيانات المالية للتأكد من أن العناصر المختلفة للبيانات المالية قد تم تقديمها وقياسها وتقويمها بطريقة جيدة.	64	2.00	5.00	3.8594	.79417
تتوقف أساليب وطرق وتقنيات التحليل المالي بدرجة كبيرة على طبيعة العملية الرقابية ونطاقها وهدفها.	64	2.00	5.00	3.6719	.90947
متوسط فقرات مجموعة معايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة) الانتوساي	63	2.00	4.64	3.8571	.56271
يتضمن الرأي أو التقرير الصادر عن مراجعي الديوان على أهداف ونطاق ومنهجية الرقابة.	64	2.00	5.00	4.1406	.63913

.60340	4.2188	5.00	2.00	64	يتم تحديد موضوع التقرير أو الرأي الصادر عن مراجعي الديوان بشكل واضح.
.92996	3.7344	5.00	1.00	64	تشير التقارير والآراء الصادرة عن الديوان إلى الممارسات والمعايير الرقابية المتبعة عند إجراء العملية الرقابية.
.87287	4.0000	5.00	2.00	64	يعد الديوان رأيه أو تقريره السنوي ويقدمه إلى الجهات المختصة بموعده ودون تأخير.
.84030	3.7344	5.00	2.00	64	يتم صياغة التأكيد على الأمر في فقرة منفصلة عن فقرة الرأي.
.85202	3.8594	5.00	1.00	64	يصدر مراجعو الديوان رأيا مخالفا)سالبا (عند وجود شك في بند معين أو أكثر من بنود البيانات المالية والتي تكون هامة وجوهرية.
.92582	4.0000	5.00	2.00	64	يعد مراجعو الديوان تقريرا يحتوي على المخالفات وكيفية علاجها.
1.06800	3.5469	5.00	1.00	64	يقوم مراجعو الديوان عند تنفيذهم لرقابة الأداء بإصدار تقرير يضمنون فيه الظروف المحيطة بالهيئة الخاضعة للرقابة.
1.05362	3.5312	5.00	1.00	64	تبرز تقارير رقابة الأداء النقاط الايجابية بالجهة الخاضعة للرقابة وتقدم ملاحظاتها عن النواحي السلبية وكيفية علاجها.
.51691	3.8628	4.89	2.67	64	متوسط فقرات مجموعة من معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة) الانتوساي
.45126	3.8108	4.64	2.67	61	المتوسط العام لقيام مراجعي ديوان المحاسبة بتطبيق المعايير الرقابية الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة" الانتوساي
				61	Valid N (listwise)

T-Test

Paired Samples Statistics

Paired Samples Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	N	Mean	

.07162	.56393	62	3.7154	فقرات متوسط المتعلقة المجموعة في العامة بالمعايير الحكومية الرقابة الدولية للمنظمة للرقابة العليا للأجهزة (الانتوساي)	Pair 1
.00000	.00000	62	3.4000	التابع المتغير	
.07089	.56271	63	3.8571	فقرات متوسط العمل معايير مجموعة الرقابة في الميداني للمنظمة الحكومية العليا للأجهزة الدولية الانتوساي) للرقابة	Pair 2
.00000	.00000	63	3.4000	التابع المتغير	
.06461	.51691	64	3.8628	فقرات متوسط معايير من مجموعة في التقارير صياغة الحكومية الرقابة الدولية للمنظمة للرقابة العليا للأجهزة الانتوساي)	Pair 3
.00000	.00000	64	3.4000	التابع المتغير	
.05778	.45126	61	3.8108	لقيام العام المتوسط ديوان مراجعي بتطبيق المحاسبة الرقابية المعايير الدولية للمنظمة الدولية للرقابة العليا للأجهزة الانتوساي"	Pair 4
.00000	.00000	61	3.4000	التابع المتغير	

Paired Samples Test

Paired Samples Test

Sig. (2-tailed)	df	t	Paired Differences						
			95% Confidence Interval of the Difference		Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean		
			Upper	Lower					
.000	61	4.403	.45858	.17216	.07162	.56393	.31537	متوسط فقرات المجموعة المتعلقة بالمعايير العامة في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة)الانتوساي - (المتغير التابع	Pair 1

Pair 2	متوسط فقرات مجموعة معايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة)الانتوساي - المتغير التابع	.45714	.56271	.07089	.31543	.59886	6.448	62	.000
Pair 3	متوسط فقرات مجموعة من معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة)الانتوساي - المتغير التابع	.46285	.51691	.06461	.33373	.59197	7.163	63	.000
Pair 4	المتوسط العام لقيام مراجعي ديوان المحاسبة بتطبيق المعايير الرقابية الدولية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة" الانتوساي - المتغير التابع	.41076	.45126	.05778	.29519	.52633	7.109	60	.000

ملحق رقم (جـ)

قانون رقم (19) لسنة 2013 م في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة

قانون رقم (19) لسنة 2013م
في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة

المؤتمر الوطني العام

بعد الاطلاع :-

- على الإعلان الدستوري المؤقت الصادر في 3 / أغسطس/2011م وتعديلاته.
- وعلى قرار المؤتمر الوطني العام رقم (62) لسنة 2013م في شأن إعتماد تعديل النظام الداخلي للمؤتمر.
- وعلى قانوني العقوبات والإجراءات الجنائية والتشريعات المكمله لهما.
- وعلى قانون النظام المالي للدولة ولائحة الميزانية والحسابات والمخازن.
- وعلى القانون رقم (11) لسنة 1996م بإعادة تنظيم الرقابة الشعبية وتعديلاته.
- وعلى قانون نظام القضاء وتعديلاته.
- وعلى القانون رقم (2) لسنة 2007م بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية.
- وعلى القانون رقم (3) لسنة 2007م بشأن وإنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية.
- وعلى قرار المجلس الوطني الانتقالي رقم (119) لسنة 2011م بشأن إنشاء ديوان المحاسبة وتحديد اختصاصاته .
- وعلى القانون رقم (12) لسنة 2010م بشأن إصدار قانون علاقات العمل ولائحته التنفيذية.
- وعلى ما خلص إليه المؤتمر الوطني العام في إجتماعه العادي التاسع والتسعين المنعقد بتاريخ 2013/6/16م .

صدر القانون الآتي :

الفصل الأول
أهداف الديوان وإختصاصاته

مادة (1)

ديوان المحاسبة هيئة مستقلة تلحق بالسلطة التشريعية .

مادة (2)

يهدف الديوان إلى ما يلي :

1- تحقيق رقابة فعالة على المال العام و التحقق من مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية اليدوية و الإلكترونية وسلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية و التقارير المالية طبقا للتشريعات النافذة .

2- بيان أوجه النقص أو القصور في القوانين و اللوائح و الأنظمة المعمول بها .

3- الكشف عن المخالفات المالية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان .

4- تقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان و التحقق من استخدام الموارد بطريقة إقتصادية و بكفاءة و فاعلية .

مادة (3)

يمارس ديوان المحاسبة رقابته على الجهات الآتية :

1- مجلس الوزراء والوزارات وكافة الهيئات والمصالح و المؤسسات والأجهزة العامة والمكاتب التابعة للدولة وما في حكمها . و السفارات و القنصليات و البعثات الدبلوماسية الليبية بالخارج سواءً نصت قوانينها على نظام خاص للمراجعة أو لم تنص .

2- الشركات التي تساهم فيها الدولة أو المشروعات أو الهيئات أو المصالح و المؤسسات والأجهزة العامة بما لا يقل عن 25% من رأس مالها أو تلك التي منحتها الحكومة إمتياز إستغلال مرفق عام أو مورد للثروة الطبيعية وذلك دون إخلال بأي أحكام خاصة قد تنص عليها القوانين أو الإتفاقيات التي تبرم مع الحكومة تنفيذاً لها .

3- الجهات التي تتولى إدارة أموال التقاعد و التضامن وكذلك الجهات و الهيئات التي تضمنها و تدعمها الحكومة أو أي من الجهات الخاضعة لرقابة الديوان .

4- الهيئات والجمعيات الخاصة ذات النفع العام التي تشرف عليها الدولة أو تدعمها بطريق مباشر أو غير مباشر والنقابات العامة والأحزاب السياسية .

5- المشروعات التي يحصل أصحابها على إعانات مباشرة من الدولة وعلى قروض منها إذا إشترط عقد القرض إخضاعها لمراجعة الديوان .

6- أي جهة آخرى يعهد اليه بفحصها و مراجعتها بقرار من السلطة التشريعية أو بطلب من الحكومة .

وفي كل الأحوال لا تخل رقابة الديوان بحق الجهات المذكورة في الفقرتين (2-3) من هذه المادة في أن يكون لها مراجعي حسابات تعينهم الجمعية العمومية وفقاً لأحكام قانون النشاط التجاري .

مادة (4)

يشكل ديوان المحاسبة من رئيس ووكيل أو أكثر وعدد كاف من الأعضاء و الموظفين ويكون تعيين الرئيس والوكيل لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد لمرة واحدة .

مادة (5)

يرأس الديوان شخصية مشهود لها بالكفاءة والنزاهة ، ويعين ويعفى من منصبه وتقبل إستقالته بقرار من السلطة التشريعية ، ويعامل من حيث المرتب والمزايا معاملة الوزير .

مادة (6)

يقوم رئيس الديوان بتمثيل الديوان في صلته مع الغير و أمام القضاء .

مادة (7)

تنتهي ولاية رئيس الديوان في الحالات التالية :

1- الإستقالة .

2- بلوغ سن التقاعد .

3- ثبوت عجزه عن القيام بواجبات وظيفته لأسباب صحية .

4- تكليفه بوظيفة أو مهمة أخرى بموافقته .

5- صدور قرار بإعفائه من السلطة التشريعية .

مادة (8)

يعين الوكيل بقرار من السلطة التشريعية للدولة ويعامل من حيث المرتب و المزايا معاملة وكيل الوزارة ولا يجوز توقيع عقوبة تأديبية عليه أو اعفائه من وظيفته أو نقله إلا بقرار من السلطة التشريعية للدولة بناءا على عرض رئيس الديوان وتحدد اللائحة التنفيذية للقانون إختصاصات الوكيل .

مادة (9)

يتولى الرئيس إدارة شؤون الديوان ورسم سياساته ومتابعة تنفيذها كما يصدر اللوائح و التعليمات التي تمكن الديوان من أداء واجباته وتكون له في ذلك سلطة الوزير المنصوص عليها في القوانين و اللوائح بالنسبة للعاملين بالديوان و تكون له السلطة المخولة لوزير المالية فيما يتعلق بإستخدام الإعتمادات المقررة في ميزانية الديوان وفي حالة غياب الرئيس يتولى الوكيل مهامه .

مادة (10)

يمارس الديوان مباشرة إختصاصاته في عملية فحص ومراجعة الحسابات والقوائم المالية للجهات الخاضعة لرقابته وفقاً للمعايير و القواعد المحاسبية المرعية .

مادة (11)

على وزير المالية أن يقدم الحساب الختامي للدولة إلى ديوان المحاسبة في مدة لا تتجاوز ستة أشهر من تاريخ إنقضاء السنة المالية وعلى رئيس الديوان أن يضع تقريرا سنويا على الحساب الختامي للدولة للسنة المنقضية يبسط فيه ملاحظاته المالية التي يراها وأوجه الخلاف التي تقع بينه و بين الجهات المختلفة وأن يقدم هذا التقرير إلى السلطة التشريعية للدولة و صورة منه إلى مجلس الوزراء ووزير المالية في موعد لا يجاوز الأربعة أشهر التالية لتسلمه الحساب الختامي .

مادة (12)

أ- على الديوان عند مراجعته إيرادات الدولة أن يهتم بما يلي :

1- مراقبة تحصيل الإيرادات و التأكد من أن جميع المبالغ التي حصلت قد تم توريدها للخزانة العامة وأنها أدرجت في الحسابات الخاصة بها .

2- التحقق من مراعاة جميع أحكام القوانين المالية و اللوائح المنفذة لها وتطبيقها تطبيقا سليما وتوجيه النظر إلى ما قد يبدو له من أوجه النقص أو القصور فيها .

3- تطبيق الضوابط الرقابية التي تضمن تحصيل الايرادات العامة وإكتشاف أي قصور أو تراخ في تحصيلها .

4- دراسة اللوائح و الانظمة المالية النافذة للتأكد من تطبيقها ومدى كفايتها وصلاحيتها لضمان تحصيل الضرائب والرسوم وسائر الايرادات العامة الأخرى بما يتفق مع القوانين السارية .

ب-وعلى الديوان التثبت بوجه خاص مما يأتي :

1- أن حوافظ توريد الإيرادات و المستندات التي تقوم مقامها و السجلات قد روجعت بواسطة الموظفين المختصين وأن المبالغ المبينة بها قد تمت إضافتها للإيرادات العامة بالشكل الصحيح .

2- أن كشوف الإيرادات أو المتأخرات التي قدمتها المصالح العامة تدل بوضوح على أن ما تم تحصيله من الإيرادات مضافاً إليه المبالغ المتأخرة التي لم يتم تحصيلها بعد هو كل ما يتحقق للحكومة من إيرادات واجبة التحصيل بمقتضى القوانين و اللوائح النافذة وأن المصالح لم تهمل أو تتوانى في تحصيل هذه المتأخرات .

3- أنه لم يحصل إعفاء من ضريبة أو رسم أو من أداء أي أموال أخرى مستحقة إلا في الأحوال المنصوص عليها في القوانين وبعد تصديق السلطات المختصة قانوناً .

4- أن تحصيل الضرائب و الرسوم وسائر الإيرادات العامة الأخرى قد تم طبقا للقوانين .

مادة (13)

أ- يختص الديوان فيما يتعلق بالمصروفات بما يأتي :

1- التثبت من أن جميع الإعتمادات قد صرفت في الأغراض التي خصصت لها وأن الصرف قد تم طبقا للقوانين و اللوائح النافذة .

2- التحقق من أن جميع المدفوعات تدعمها وتؤيد صرفها مستندات صحيحة و التأكد من مطابقة المستندات و القسائم للأرقام المدرجة بالحسابات .

3- تطبيق الضوابط الرقابية التي تمنع حدوث أي تجاوزات أو مخالفات عند الصرف

4- التأكد من مراعاة جميع اللوائح والأنظمة الخاصة بالمخازن العامة وفروعها ومن سلامة تطبيقها ولفت النظر إلى ما قد يرى فيها من أوجه النقص أو العيب .

ب- على الديوان التثبت بوجه خاص مما يلي :

1- أن المبالغ التي تم صرفها على كل بند من بنود الميزانية تطابق تماماً الأرقام الواردة في المستندات الخاصة بها .

2- أن جميع قسائم الصرف قد صدرت صحيحة وفي حدود التفويضات الخاصة بها و أنها صدرت من السلطات المختصة طبقا للقوانين و اللوائح و أنها مصحوبة بالأوراق والمخالصات و المستندات المطلوبة .

3- أن جميع المصروفات قد خصمت من الباب و البند المخصصين لهذا النوع من المصروفات في الميزانية وأن المبالغ قد خصصت بالفعل لتحقيق الغرض المقصود منها .

4- أنه لم يحصل تجاوز للإعتمادات المخصصة لأي باب من أبواب الميزانية أو بند من بنودها إلا بعد الحصول على ترخيص بذلك من السلطات المختصة .

5- أن جميع المبالغ التي تم صرفها على خطة التنمية قد صرفت في الأوجه التي رصدت من أجلها تلك المبالغ وأنه لم يتم الصرف على عمل غير مدرج بالميزانية دون موافقة الجهات المختصة .

6- صحة الأسباب التي أدت إلى عدم القيام بصرف كل أو بعض الإعتمادات المخصصة للتنمية وأن الوفر في إعتماد معين لم يتم بقصد مواجهة التجاوز في اعتماد مخصص لعمل آخر ما لم يكن هناك ترخيص بذلك أصدرته السلطة المختصة لمواجهة زيادة التكاليف النهائية لذلك العمل .

7- عدم إرتباط أي مصلحة حكومية بأية التزامات قد يترتب عليها تجاوز الاعتمادات التي رصدت لأي باب من أبواب الميزانية ولو لم يتم الصرف فعلا.

8- التأكد من مراعاة الأحكام الخاصة بحالة عدم إقرار الميزانية سواء كانت واردة بالدستور أو أي قانون أخر .

9- التأكد من أن القرارات الخاصة بالتعيين و الترقية ومنح البدلات و العلاوات أيا كان نوعها قد صدرت طبقا للقوانين و اللوائح المنظمة لها في حدود الميزانية و القواعد المالية ومراعاة القواعد الخاصة بدرجات الوظائف التي منحت بصفة شخصية أو التي تقرر إلغاؤها أو تعديلها عند أول خلو .

10- التأكد من أن المعاشات و المكافآت التقاعدية و الأساسية قد تم تقريرها أو تسويتها وفقا لأحكام القوانين و اللوائح السارية .

مادة (14)

يقوم الديوان في سبيل مباشرة إختصاصاته المبينة في هذا القانون بفحص الحسابات والمستندات المؤيدة لها وذلك في مقر الديوان أو فروعه أو في الجهات التي يراجع حساباتها وللديوان القيام في أي وقت بأعمال الفحص أو التفتيش المفاجئ .

وللديوان أن يفحص عدا المستندات المنصوص عليها في القوانين أو اللوائح أي مستند أو سجل أو ورقة يراها لازمة لأعمال المراجعة بما في ذلك السرية منها وله أن يحتجز ما يراه من هذه المستندات أو الوثائق أو السجلات أو الاوراق الاخرى أو الحصول على صور منها وله أن يطلب إلى أي شخص معهود اليه بتلك المستندات أو السجلات أو الاوراق أو مسئول عنها أن يقدم شهادة موقعة منه تثبت صحة هذه المستندات أو السجلات أو الاوراق .

وعلى الجهات التي تخضع حساباتها لمراجعة الديوان أن تقدم حساباتها في المواعيد المقررة قانوناً وللديوان حق الإتصال المباشر بمديري الحسابات ومراقبيها و رؤسائها ومن يقوم مقامهم في الجهات المذكورة من الموظفين المختصين وحق مراسلتهم في ذلك وطلب البيانات التي يراها لازمة منهم.

مادة (15)

على الديوان مراجعة جميع حسابات التسوية من عهد و أمانات وحسابات جارية للتثبت من صحة أرصدة العمليات الخاصة بها ومن أن أرقامها المقيدة في الحسابات تؤيدها مستندات صحيحة مستوفاة .

وعليه أيضا مراجعة حسابات السلف و القروض التي تمنحها الحكومة أو المؤسسات أو الهيئات العامة و التحقق من أن هذه السلف أو القروض قد تم الوفاء بها إلى الخزائن العامة وفقا لشروط منحها .

مادة (16)

على الموظفين الذين خولوا سلطة الترخيص بصرف الإعتمادات المخصصة لكل وزارة أو مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة أن يقوموا بدراسة ملاحظات الديوان وأن يجيبوا فورا على ما يوجهه إليهم من إستفسارات ويبلغ الديوان إلى الجهة المختصة كل ما يتراءى له من ملاحظات اسفرت عنها المراجعة لاتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها .

مادة (17)

للديوان أن يطلب من الجهات الإدارية المختصة إتخاذ الاجراءات اللازمة لتحصيل الأموال المستحقة للحكومة لأي مؤسسة أو هيئة عامة والتي لم تتخذ الاجراءات اللازمة لتحصيلها و التي صرفت بغير وجه حق أو بالمخالفة للقوانين و اللوائح النافذة .

مادة (18)

على رئيس الديوان تنبيه رئيس مجلس الوزراء والوزير المختص إلى ما قد يصل إلى علمه من خسارة يمكن تفاديها أو عبء على الموارد المالية للدولة لا تدعو إليه الحاجة إذا كان ذلك العبء أو تلك الخسارة مما قد يترتب على إتباع سياسة مالية معينة في وزارته أو في مصلحة من المصالح التابعة لها .

وعليه أيضا أن يبلغ وزير المالية بالحالات التي يرى فيها أن أي قانون أو لائحة تتعلق بالنواحي المالية أو الحسابية يؤدي تطبيقها أو يحتمل أن يؤدي إلى الاضرار بمصالح البلاد أو أنها تحتاج إلى تعديل .

ويبلغ أي إجراء يتخذ بموجب هذه المادة إلى مجلس الوزراء .

مادة (19)

لرئيس الديوان أن يقرر إلزام أي موظف في الجهات الخاضعة لرقابته أو أي شخص مكلف بخدمة عامة بدفع أي مبلغ يرى انه صرفه أو امر بصرفه من الأموال العامة دون وجه حق أو بالمخالفة للقواعد المقررة أو بدفع تعويض عما يترتب على المخالفة من ضياع للأموال العامة أو خسارة أو تلف للمخزونات أو الممتلكات أو غير ذلك من الاضرار التي تلحق بالدولة

أو بإحدى الهيئات أو المؤسسات و الشركات العامة بسبب اهماله أو خطئه العمدي و يحدد قرار رئيس الديوان مقدار ذلك التعويض .

ولمن صدر ضده القرار المذكور أن يطعن فيه أمام دوائر القضاء الإداري بالطرق المقرره قانوناً.

مادة (20)

لرئيس الديوان إذا ما ثبت له أن هناك تصرفات ألحقت ضرراً بالمال العام أن يوقف التصرف في حسابات الجهات التي لحقها الضرر لدى المصارف ، ويجوز له وضعها تحت الفحص والمراجعة المصاحبة إلى حين زوال الأسباب ورفع الضرر .

الفصل الثاني
في فحص وتقييم الأداء

مادة (21)

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

مادة (22)

يختص الديوان بالتأكد من تطبيق القوانين والقرارات واللوائح المالية ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة أو المراجعة للتحقق من تطبيقها وكفايتها للأغراض التي شرعت من أجلها وملائمتها للتطورات التي تستجد على الإدارة العامة بالدولة واقتراح التعديلات المؤدية إلى تلافي أوجه النقص فيها والتحري عن أسباب القصور والتراخي أو الإنحراف في تطبيقها وإقتراح الوسائل الكفيلة لتداركها وتلافيها .

كما يختص الديوان بالتحقق من إستمرارية و إستقرار السياسات النقدية والمالية المعتمدة وتعزيز مفهوم الحوكمة الجيدة و التأكيد على تطبيق القانون ورفع كفاءة الاجهزة الحكومية ونزاهة الإدارة والاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة .

مادة (23)

يتولى الديوان متابعة مراحل تنفيذ المشروعات المتعاقد عليها للتثبت من إجراءات وسلامة التنفيذ ، كما يقوم بصفة دورية بمتابعة المشروعات المنفذة التي تم استلامها للتأكد من سلامة تشغيلها والعناية بصيانتها ومدى تحقيقها للأغراض التي أنشئت من أجلها .

الفصل الثالث

في مراجعة وفحص العقود

مادة (24)

تخضع لرقابة الديوان المسبقة على التعاقد و الصرف عقود التوريد والمقاولات والإلتزام وغيرها من العقود التي تكون الحكومة ومصالحها والهيئات والمؤسسات الخاضعة لرقابة الديوان طرفاً فيها ويكون من شأنها أن ترتب حقوقاً أو التزامات مالية تزيد قيمة كل منها عن (5,000,000) خمسة ملايين دينار وتكون العبرة في تحديد هذه القيمة بالقيمة الإجمالية للأصناف أو الأعمال موضوع التعاقد وتحسب في حالة المناقصة على أساس أقل الأسعار بالعطاءات المقدمة المستوفية للشروط ولا يجوز في هذه الأحوال تجزئة العقد بقصد إنقاص قيمته إلى الحد الذي ينأى به عن الرقابة وتعتبر من قبيل التجزئة أن تقوم الجهة صاحبة الشأن إلى طرح مناقصة أخرى عن أصناف أو أعمال من ذات النوع خلال مدة لا تقل عن سنة ، ولا يعد العقد ساريا إلا بعد المصادقة عليه من قبل الديوان.

مادة (25)

يتعين على الجهات التي تخضع عقودها للمراجعة المسبقة أن تقدم إلى الديوان صوراً من الموافقات اللازمة للتعاقد وصور من الرسائل التي تطلب فيها الإذن بطرح المشروع للتعاقد مرفقة ببيان موضوع التعاقد والمستندات المتعلقة به التي تتطلبها التشريعات النافذة وعلى الديوان أن يبت في الأوراق المحالة إليه من الجهة طالبة الحصول على الموافقة على التعاقد في مدة أقصاها شهر من تاريخ تلقيه الأوراق وكافة ما يتصل بها من وثائق ومستندات وبيانات وإيضاحات يرى الديوان إنها ضرورية ولازمة لعملية الفحص والمراجعة وبيان رأيه فيما إذا كانت الاعتمادات الواردة بالخطة والميزانية تسمح بالتعاقد والصرف وما قد يكون له من ملاحظات على موضوع التعاقد أو شروطه .

وإذا لم يبت الديوان في الموضوع أو لم يخطر الجهة المعنية قبل فوات الميعاد المشار إليه بالفقرة السابقة جاز لهذه الجهة أن تتعاقد على مسؤوليتها مع عدم إخلال ذلك بحق الديوان في ممارسة اختصاصاته في الرقابة اللاحقة .

ويجب على جميع الجهات التي تخضع عقودها لرقابة الديوان إبلاغه بمواعيد إجتماع لجان العطاءات بها بوقت كاف ، ويتعين على عضو الديوان حضور جلسات لجان العطاءات بتلك الجهات بصفة مراقب ، وعليه إعداد تقرير بالإجراءات التي تم اتخاذها من قبل تلك اللجان ورأيه فيها .

مادة (26)

يختص الديوان بالتحقق من صحة الوثائق والمستندات المتعلقة بصرف أي مبلغ ناتج عن أي عقد عقب الصرف مباشرةً ، وعلى الموظفين المختصين بأداء هذه المدفوعات إخطار الديوان بذلك مع إرسال صور من المستندات الدالة على الصرف بعد الصرف مباشرةً .

مادة (27)

إذا أسفرت عمليات الفحص والمراجعة والتدقيق عن أمور تستوجب التحقيق ، يحيل رئيس الديوان أو وكيله الأوراق إلى هيئة الرقابة الادارية .

الفصل الرابع
في أعضاء الديوان وموظفيه

مادة (28)

يشترط في رئيس الديوان ووكيله وأعضائه وموظفيه الفنيين أن يكونوا من الليبيين الحاصلين على مؤهل عال أو جامعي في القانون أو الاقتصاد أو المحاسبة أو الهندسة أو أي مؤهل آخر تتطلبه طبيعة عمل الديوان يحدده رئيس الديوان بالنسبة لأعضائه ، ولا يجوز تعيين أعضاء بالديوان أو منح صفة العضوية لغير حملة المؤهلات المذكورة ، ويشترط في من يرشح لشغل إحدى وظائف أعضاء الديوان إضافة إلي ما هو منصوص عليه في هذه المادة ان يكون قد قضي مدة خدمه في مجال عمل الديوان لا تقل عن ثلاث سنوات متتالية .

ويستثني من شرط المؤهل المشار إلية شاغلو الوظائف الإدارية والكتابية و الحرفية

مادة (29)

أعضاء الديوان هم الموظفون الفنيون الذين يصدر بمنحهم صفة العضوية قرار من رئيس الديوان وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون شروط إكتساب العضوية .

مادة (30)

لا يجوز لرئيس الديوان أو وكيله أو أعضائه أو موظفيه أثناء توليهم وظائفهم شغل أية وظيفة عامة أو ممارسة أي نشاط آخر سواء كان ذلك النشاط تجاريا أو صناعياً أو مالياً أو خدمياً ، كما لا يجوز لهم إبرام عقد أو التزام مع الحكومة أو الهيئات أو المؤسسات العامة أو تولي عضوية مجالس إدارات الشركات و لجان المراقبة و المراجعة أو أن يشتروا أو يستأجروا بالذات أو بالواسطة ممتلكات حكومية بقصد الإستغلال ولو كان بطريق المزايدة ، كما لا يجوز لهم أن يبيعوا أو يؤجروا شيئاً من ممتلكاتهم للحكومة .

مادة (31)

يكون تعيين وترقية أعضاء الديوان وموظفيه ونقلهم من وظائفهم وندبهم وإعارتهم وقبول استقالاتهم وإنهاء خدماتهم بقرار يصدر عن رئيس الديوان وفقاً لأحكام هذا القانون واللوائح الصادرة بمقتضاه،ويلتزم الديوان برفع كفاءة العاملين فيه بما يتمشى مع أهدافه وبما يواكب مستجدات العمل الرقابي وفقا للضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

مادة (32)

يكون لرئيس الديوان ووكيله وأعضائه صفة مأمور الضبط القضائي فيما يتعلق بتنفيذ أحكام هذا القانون ، كما يجوز بقرار من رئيس الديوان منح هذه الصفة لغيرهم من الموظفين الذين تتطلب طبيعة عملهم حصولهم عليها .

مادة (33)

تجري المحاكمة التأديبية لأعضاء الديوان أمام مجلس مكون من :-

مستشار بالمحكمة العليا تندبه الجمعية العمومية للمحكمة **(رئيساً)**

مستشار بمحكمة الاستئناف تندبه الجمعية العمومية للمحكمة **(عضواً)**

أحد أعضاء الديوان بدرجة مدير عام يسميه رئيس الديوان **(عضواً)**

وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون إجراءات المحاكمة التأديبية .

مادة (34)

تتم إجراءات التحقيق الإداري مع موظفي الديوان من غير الأعضاء ومحاكمتهم تأديبياً ومعاقبتهم وفقاً للأحكام المحددة في قانون علاقات العمل .

مادة (35)

العقوبات التأديبية التي يجوز توقيعها على أعضاء الديوان هي :-

1. اللوم .
2. الإنذار .
3. الخصم من المرتب لمدة لا تجاوز شهراً واحداً في السنة .
4. الحرمان من العلاوات السنوية لمدة سنتين .
5. الحرمان من الترقية لمدة سنة واحدة .
6. سحب العضوية .
7. العزل من الوظيفة .

ويكون لرئيس الديوان سلطة توقيع عقوبة اللوم أو الإنذار أو الخصم من المرتب بما لا يجاوز خمس عشرة يوماً في المرة الواحدة ولا توقع هذه العقوبات إلا بعد سماع أقوال العضو وتحقيق دفاعه عن طريق لجنة من ثلاثة أعضاء لا تقل درجاتهم عن درجة المحال للتحقيق .

مادة (36)

تخضع أعمال أعضاء الديوان و موظفيه الفنيين للتفتيش الداخلي وفقا لمعايير وقواعد السلوك المهني التي تحدد بقرار من رئيس الديوان .

مادة (37)

تشكل بالديوان لجنة لشؤون أعضائه وموظفيه يصدر بتشكيلها قرار من رئيس الديوان وفقاً لأحكام قانون علاقات العمل تتولى مباشرة كافة الاختصاصات والصلاحيات المخولة لها بموجب التشريعات النافذة ذات العلاقة .

مادة (38)

في غير أحوال التلبس ، بالجريمة لا يجوز القبض أو إتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق مع أعضاء الديوان أو رفع الدعوى الجنائية عليهم إلا بإذن كتابي من رئيس الديوان ويتعين في حالات التلبس إبلاغ رئيس الديوان خلال الأربع وعشرين ساعة التالية للقبض .

مادة (39)

تحدد مرتبات العاملين بالديوان وكافة المزايا الاخرى بقرار يصدر عن السلطة التشريعية بناءا على عرض من رئيس الديوان .

مادة (40)

يكون للعاملين بالديوان الحق في الرعاية الصحية وبدل العلاج وتعويضهم عما يصيبهم أثناء العمل أو بسببه من إصابات لا تعود إلى خطأهم الشخصي وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون الأسس والضوابط اللازمة .

مادة (41)

ينشأ صندوق للعاملين بالديوان يهدف إلى توفير الرعاية الاجتماعية والثقافية وتقديم الإعانات والمساعدات المالية للعاملين بالديوان ، ويصدر بتنظيم الصندوق وإدارته وتحديد موارده وقواعد الصرف منه قرار عن رئيس الديوان .

مادة (42)

تسري على رئيس الديوان ووكيله و أعضائه وموظفيه أحكام قانون علاقات العمل وذلك فيما لم يرد بشأنه نص خاص في هذا القانون .

مادة (43)

يحلف أعضاء الديوان وموظفوه قبل مباشرتهم لأعمالهم اليمين القانونية بأن يؤدوا أعمالهم بالصدق والأمانة وتحدد اللائحة التنفيذية للقانون صيغة اليمين والجهة التي يتم حلف اليمين أمامها .

الفصل الخامس
أحكام عامة وانتقالية

مادة (44)

يضع الديوان مشروع ميزانيته السنوية وتقديمها إلى وزير المالية في موعد أقصاه الحادي والثلاثين من شهر أغسطس من كل سنة مالية ويدرج وزير المالية المشروع كما أعده الديوان في مشروع الميزانية العامة للدولة ، فإذا تضمن مشروع الديوان زيادة على مجموع مخصصات السنة المالية السابقة جاز لوزير المالية طلب إيضاحات ومبررات الزيادة من الديوان وفي حال عدم اقرار الزيادة يعرض الأمر على السلطة التشريعية للدولة للفصل فيه .

وتراجع حسابات الديوان من مراجع عن طريق لجنة مختصة يصدر بتشكيلها قرار عن السلطة التشريعية ويحدد بهذا القرار معايير وضوابط المراجعة.

مادة (45)

يتقاضى الديوان أتعاب مالية نظير ما يقوم به من أعمال فحص الحسابات ومراجعة الميزانيات للجهات الخاضعة لرقابته التي لا تمول من الميزانية العامة .

وتعفى الوزارات والهيئات والمؤسسات وغيرها من الجهات العامة التي تمول من الميزانية العامة للدولة مباشرة من تحمل الأتعاب المذكورة وذلك فيما يتعلق بقيام الجهاز بفحص ومراجعة حساباتها السنوية وتحدد اللائحة التنفيذية معايير تحديد أتعاب عمليات الفحص والمراجعة من قبل الديوان .

مادة (46)

يعتبر من المخالفات المالية في تطبيق أحكام هذا القانون ما يلي :-

1- مخالفة الأحكام والنظم المالية و ما يصدر من تعليمات او توجيهات بشأنها .
2- الإخلال بأحكام التعاقدات او المشتريات أو غير ها من اللوائح والنظم المالية .
3- كل تصرف خاطئ أو إهمال أو تقصير يترتب عليه صرف مبالغ من الأموال العامة بدون وجه حق أو ضياع حق من الحقوق المالية للدولة .
4- عدم موافاة ديوان المحاسبة بما يطلبه من مستندات .

5- عدم الرد علي استفسارات ديوان المحاسبة أو ملاحظاته أو التأخير في الرد عليها في الوقت المناسب.

6- عدم اتخاذ الإجراءات اللازمة في المخالفات التي تتضمنها ملاحظات الديوان .

7- مخالفة قواعد الميزانية أو أسس إعدادها أو تنفيذها .

8- تجزئة العقود بقصد النأي بها عن رقابة الديوان .

9- إبرام العقود الخاضعة لرقابة الديوان المسبقة قبل مراجعتها من قبله وإبداء ملاحظاته بشأنها .

10- كل تصرف أو موقف يكون من شأنه إعاقة ديوان المحاسبة عن مباشرة اختصاصاته .

مادة (47)

يجوز لرئيس الديوان أن يوقف أي من العاملين في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان عن أعمال وظيفته إذا كانت هناك مبررات قوية تدعو لاتخاذ هذا الإجراء ولأسباب جدية تتعلق بمقتضيات المصلحة العامة .

ولا يجوز أن تزيد مدة الوقف على ثلاثة أشهر إلا بقرار من المجلس التأديبي المختص .

مادة (48)

على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان إحالة صور من جميع عقودها ومخاطباتها ومراسلاتها إلى الديوان والتي يترتب عليها التزامات مالية على الدولة ، كما عليها إبلاغ الديوان بالمخالفات المالية التي تقع بها وذلك عقب اكتشافها وعليها إبلاغه بنتائج التحقيق في تلك المخالفات ، وعلى الديوان اتخاذ الإجراءات القانونية بشأنها .

مادة (49)

على الجهات الخاضعة لفحص ومراجعة الديوان أن تقدم حساباتها الختامية وميزانياتها إلى الديوان خلال مدة لا تتجاوز أربعة أشهر من انقضاء السنة المالية .

مادة (50)

لرئيس الديوان أن يقترح بعد التشاور مع وزير المالية اللوائح التي يرى لزومها لضمان حسن تنفيذ أحكام هذا القانون وبصفة خاصة اللوائح اللازمة لبيان الطريقة السليمة لمسك الحسابات أو لحفظ النقود أو الأملاك الحكومية أو لفحص ومراجعة الحسابات التي يختص بمراجعتها وكذلك نوع ومكونات الضوابط الرقابية التي ينبغي تطبيقها وتصدر هذه اللوائح بقرارات من مجلس الوزراء .

مادة (51)

للديوان فحص اللوائح المالية السارية في الوزارات والمصالح الحكومية وفي المؤسسات والهيئات العامة للاستيثاق من كفايتها واقتراح التعديلات المؤدية لتلافي أوجه النقص فيها .

مادة (52)

للديوان الاستعانة بذوي الخبرة في المسائل المالية والفنية من خارج الديوان وذلك بناء على قرار من رئيس الديوان ، وتكون للتقارير المالية التي يعدها الديوان حجية التقارير الصادرة عن مركز البحوث والخبرة القضائية .

مادة (53)

يقدم الديوان تقريراً سنوياً عن نشاطه وملاحظاته وتوصياته إلى السلطة التشريعية للدولة كما يقدم للجهات المعنية تقارير عن المسائل والموضوعات التي تكشف عنها أعمال الفحص والمراجعة ويرى أنها من الأهمية والخطورة بحيث يقتضي الأمر سرعة النظر فيها .

مادة (54)

تصدر اللائحة التنفيذية لهذا القانون بقرار عن السلطة التشريعية للدولة بناءً على عرض رئيس الديوان .

مادة (55)

تلغى القوانين والقرارات الآتية :

- القانون رقم (2) لسنة 2007م بتنظيم التفتيش والرقابة الشعبية.
- القانون رقم (3) لسنة 2007م بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية.
- قرار المجلس الوطني الإنتقالي المؤقت رقم (119) لسنة 2011م في شأن إنشاء ديوان المحاسبة كما يلغى كل حكم يتعارض وأحكام هذا القانون.

مادة (56)

يعمل بأحكام هذا القانون من تاريخ صدوره و ينشر في الجريدة الرسمية .

المؤتمر الوطني العام- ليبيا