

# إمكانية تطبيق ديوان المحاسبة في ليبيا لمعايير الأنتوساي

■ د. إدريس عبدالحميد الشريف\* ■ أ. محمد مصطفى بازامة\*\*

■ تاريخ استلام البحث 2023/09/07م ■ تاريخ قبول البحث 2023/11/10م

## ■ المستخلص:

توفر معايير الـ (International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)، التوجيه لمراجعي ديوان المحاسبة ومساعدتهم في تحديد الخطوات والإجراءات (الأنتوساي)، الرقابية الواجب اتخاذها لتحقيق أهداف الرقابة، وهدفت الدراسة إلى التعريف بديوان المحاسبة في ليبيا، واستكشاف مدى إمكانية تطبيق معايير الأنتوساي في ديوان المحاسبة الليبي.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم صياغة فرضية رئيسية واحدة، وعدد أربع فرضيات فرعية، وتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الديوان الذين لهم معرفة بمعايير الأنتوساي، وتمثلت عينة الدراسة في عدد (53) موظفاً.

وقد تم الاعتماد على وسيلة الاستبيان كأداة لتجميع البيانات، وتم تحليل البيانات باستخدام كلاً من الإحصاء الوصفي والاستدلالي، وذلك من خلال اختبارها إحصائياً باستخدام اختبار ويلكوكسون (Wilcoxon Signed Ranks Test)، ووفرت الدراسة دليلاً علمياً بأنه يمكن تطبيق معايير الأنتوساي في ديوان المحاسبة بليبيا.

وأوصت الدراسة بأن يتم إسراع الجهات المعنية في الديوان بتطبيق معايير الأنتوساي وإصدار قرار من رئاسة الديوان بأن تصبح معايير الأنتوساي معايير ملزمة للديوان وأن يتم تعديل القانون رقم (19) لسنة 2013م، ولائحته التنفيذية بما يتناسب مع معايير الأنتوساي.

● الكلمات المفتاحية: معايير الأنتوساي، ديوان المحاسبة، ليبيا.

\* أستاذ - الهيئة الوطنية للبحث العلمي E - mail elsharifidris@yahoo.com  
\*\* محاضر - بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي E - mail mb6840607@gmail.com

**■ Abstract: -**

Intosai standards and principles provide the direction for The auditors of Accounting Bureau and assist them in determining the auditing steps and procedures required to achieving auditing, this study aims to explore the extent of implementation of Intosai standards. in Accounting Bureau in Libya.

For the study purpose, one main hypothesis and four sub - hypotheses were articulated. The study population consisted of Accounting Bureau auditors who are aware of Intosai standards. The sample, however, included (53) employees.

A questionnaire was used to gather the required data. On the other hand, data was analyzed using descriptive and applied statistics Through statistical test by Wilcoxon Signed Ranks Test. The analysis yielded scientific evidence that Intosai standards can be applied in Accounting Bureau in Libya.

The study recommends that relevant bodies in the Accounting Bureau should be hastened in applying Intosai standards. The Bureau must enact an official resolution states that Intosai standards compulsory along with amending Law No 19 of 2013, and its roster to match these standards.

● Key words: Intosai standards, Accounting Bureau, Libya.

**مقدمة:**

شهدت العقود الأخيرة نمواً واهتماماً متزايدين بموضوع الرقابة المالية العامة مع اتساع دور الحكومات وواجباتها، وانتقالها من دور الدولة الحارسة إلى دور الدولة المتدخلة، لما لها من دور فعال في ضمان حسن استثمار الموارد العامة المتاحة، وضمان استخدامها بكفاءة اقتصادية مثل زيادة الثقة في الأجهزة الحكومية، وتعتبر أجهزة الرقابة المالية العليا هي الداعم للسلطة التشريعية لما تقوم به من رقابة مستمرة على أعمال السلطة التنفيذية التي تتخذ فيما بعد أساساً لتحسين اتخاذ كثير من القرارات المهمة في مجال الاقتصاد الوطني (ربابعة، 2004).

ولم يعد نطاق الرقابة على الأموال العامة محدوداً في الرقابة المالية<sup>1</sup> التقليدية والتأكد

1- الرقابة المالية: هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها أجهزة معينة بغية المحافظة على الأموال العامة، وضمان حسن تحصيلها، وإنفاقها بدقة، وفعالية، واقتصادية، وفقاً لما أقرته السلطة التشريعية بالموازنة والقوانين المالية الأخرى، ووفقاً للخطة الموضوعية للجهات الخاضعة للرقابة (العموري، 2005).

من تطبيق القوانين واللوائح، بل أصبح يتناول أيضا بيان مدى كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المالية المتاحة لها وتحقيق الأهداف المرسومة بكفاءة<sup>2</sup> وفاعلية<sup>3</sup> وبأقل تكلفة ممكنة، ومن هنا تسعى الأجهزة العليا للرقابة إلى رفع مستوى العمل الرقابي لمواكبة المستجدات المهنية في مجال التطوير السريع في أداء الوظائف الحكومية، وفي هذا الإطار تدرك الأجهزة العليا للرقابة أن من أولويات تطوير الأداء الرقابي لكوادرها وضع منهجية تتبنى معايير<sup>4</sup> للتدقيق الشامل<sup>5</sup> (القطيش، 2006).

ونظرا لما للمال العام من أهمية، فقد تم تخصيص جهة تمارس الرقابة المالية على المؤسسات الحكومية وهي ما يسمى بديوان المحاسبة وهو الذي يمارس عمله الرقابي باستقلالية تامة عن كل من السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية، للتأكد من أن المؤسسات الحكومية تقوم بتنفيذ المؤكل لها من الأنشطة والبرامج وفقا لما هو مقرر لها بالإضافة إلى التأكد من تحقيق تلك الأنشطة والبرامج للأهداف المحددة لها (العنزي، 2009).

ويعد تطور أساليب الرقابة المالية في دواوين المحاسبة من المظاهر الملحوظة ومؤشرا لنمو الدول وتقدمها، وازداد هذا التطور بشكل كبير و صاحبه عقد العديد من المؤتمرات الدولية، التي نتج عنها إنشاء جمعيات ومنظمات دولية للعناية والاهتمام بالمال العام، من حيث الإيرادات والنفقات وآلية الصرف ومن هذه المنظمات المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الأنتوساي)، (International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) والتي أنشئت في هافانا - كوبا 1953، كمجموعة عمل دولية وعضويتها مفتوحة لأجهزة الرقابة المالية العليا بالدول الأعضاء في هيئة الأمم المتحدة أو إحدى وكالاتها المتخصصة،

2 - الكفاءة: هي العلاقة بين المخرجات في شكل سلع أو خدمات أو غيرها والموارد المستخدمة في إنتاجها، (المخرجات/ المدخلات)، 2005 (ASOSAI).

3 - الفاعلية: هي مدى تحقيق الأهداف، والعلاقة بين الأثر المطلوب والأثر الفعلي للنشاط 2005، (ASOSAI).

4 - المعايير: الحالة المرغوب فيها أو الوضع الذي يجب أن يكون والمتوقع من العملية أو البرنامج، وتمثل مقاييس للأداء التي يتم وفقا لها تدقيق كفاءة واقتصاد وفاعلية نشاطات الوحدة الخاضعة للتدقيق، وبالتالي فهي تعكس الأمور المعيارية التي تمثل العمل الجيد بمعنى توقعات شخص ذي معرفة بماذا يجب أن يكون 2005، (ASOSAI).

5 - التدقيق الشامل: تدقيق الاقتصاد والكفاءة والفاعلية التي تنفذ بها الهيئة الخاضعة للرقابة مسؤوليتها عن استخدام الموارد 2005، (ASOSAI).

ومقرها فيينا، والتي نالت إجماعاً دولياً بأن تكون بمثابة دستور دولي للعمل الرقابي إذ تهتم بوضع أسس ومبادئ الرقابة المالية وتطوير العمل الرقابي بما يتناسب وأهمية هذا المجال في مختلف الدول (الدوسري، 2011).

وليبييا من ضمن الدول الأعضاء في (الأنتوساي) وتشجع الأنتوساي تبادل المعرفة والآراء والخبرات ما بين أجهزة الدول الأعضاء حول الرقابة المالية، وتتألف المعايير الرقابية<sup>6</sup> للأنتوساي من أربعة أقسام، الأول: المبادئ الأساسية للرقابة المالية الحكومية، الثاني: يتكون من المعايير العامة في الرقابة الحكومية، الثالث: يتكون من المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية، الرابع: يتكون من معايير إعداد التقارير في الرقابة الحكومية.

وتناولت موضوع الأنتوساي العديد من الدراسات وكانت جميعها خارج البيئة الليبية، فقد تناولت دراسة European Accounting Court (1998)، المبادئ التوجيهية الأوروبية المتعلقة بتطبيق الأنتوساي للرقابة والجوانب المتعلقة بالرقابة المحاسبية والأسس والضوابط الواجب اتباعها عند تصميم النظام المحاسبي الإلكتروني، وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من المعايير التي يمكن أن يستفيد منها المراجع عند تصميم النظم المحاسبية ودراساتها وتحليلها في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات.

و أشارت دراسة عبد الله (1998)، إلى تقييم واقع أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة في الأردن استناداً لمبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الأنتوساي)، ومحاولة تشخيص معوقات العمل التي يعاني منها ديوان المحاسبة الأردني في عملية الرقابة، وتحليل مسببات تلك المعوقات وتقديم الاقتراحات والتوصيات التي تناسب تطوير الأداء في ديوان المحاسبة الأردني، وتوصلت الدراسة إلى أن قانون ديوان المحاسبة الأردني لا يلبي طموحات الديوان في إحكام الرقابة المالية على الوزارات والدوائر الحكومية، وأن مراجعي الديوان يعانون أثناء تأديتهم لأعمالهم مجموعة من المشاكل والصعوبات تعيق

6 - المعايير الرقابية: هي المعايير الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا «الأنتوساي» وتوفر هذه المعايير حداً أدنى لتوجيه المراجع لمساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية الواجب اتخاذها لتحقيق هدف الرقابة (WWW.INTOSAI.ORG)

قيامهم بأعمالهم بالشكل الملائم، وأن هناك بعض المصالح الحكومية الأردنية لا يقوم ديوان المحاسبة بالرقابة عليها، كما توصلت الدراسة إلى عدم وجود اهتمام بملاحظات الديوان من قبل الوزارات والدوائر الحكومية وعدم اتخاذ الإجراءات المطلوبة بشأنها.

واهتمت دراسة انغلريد (2000)، بوضع توجيهات تنفيذية للرقابة على الأداء تأخذ في الاعتبار معايير الأنتوساي الرقابية المناسبة وتقوم على مبادئ مقبولة عموماً في مجال الرقابة على الأداء، مستخلصة من تجارب الدول الأعضاء في الأنتوساي، وتوصلت الدراسة إلى أنه ليس من الممكن إنتاج توجيهات قابلة للتطبيق في كافة عمليات الرقابة على الأداء، كما لا يمكن أن تشمل التوجيهات في مجال الرقابة على الأداء جميع الطرق والتقنيات، بالإضافة إلى أنه لا يمكن إنتاج كتيب في الرقابة على الأداء يمكن اتباعه عالمياً لتحقيق نتائج جيدة، كما توصلت الدراسة إلى أن عمليات الرقابة على الأداء تعالج عدداً من المواضيع والاتجاهات التي تغطي القطاع الحكومي بأكمله.

كما هدفت دراسة عبد الصبور (2003)، إلى إعطاء فكرة كاملة عن معايير الرقابة الدولية ومناقشة المشاكل والعقبات التي تحول دون تطبيق هذه المعايير وتقديم المقترحات الكفيلة بعلاجها، وقد توصلت الدراسة إلى أن المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية المالية العليا الأنتوساي قامت بإعداد وثيقة معايير الأنتوساي الرقابية وهي بمثابة معايير إرشادية للأجهزة العليا الرقابية، للاسترشاد بها عند وضع معايير وطنية للرقابة الحكومية تلائم بيئة العمل في كل دولة ووفق ظروف أنظمتها، وتمثل هذه المعايير دليلاً للأجهزة الأعضاء في عملها الرقابي، وهي بذلك تختلف عن المعايير الدولية للمراجعة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي تعتبر نموذجاً للمراجعين المهنيين في المراجعة المالية لمؤسسات الأعمال، وأوصت الدراسة بضرورة العمل على معالجة المشاكل والصعوبات الداخلية بالأجهزة الرقابية التي تحول دون استخدام معايير الرقابة الدولية وذلك من خلال السعي إلى تضمين قوانين الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، مما يحقق الاستقلالية التامة للجهاز مالياً وإدارياً وبما يكفل حصانة رؤساء وأعضاء هذه الأجهزة، كما أوصت الدراسة بالعمل

على الاسترشاد بمعايير الأنتوساي الرقابية بالأجهزة الرقابية العليا وأن تتولى قيادات هذه الأجهزة وضع جدول زمني لتطبيق هذه المعايير في العمل الرقابي، والعمل على تشجيع البحث العلمي من جانب العاملين بالأجهزة العليا للرقابة في مجال معايير الرقابة الدولية وتحفيزهم على البحث والدراسة في هذا الموضوع.

وأجرى Anerud (2004)، دراسة بهدف شرح مذكرة التفاهم بين المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا الأنتوساي والاتحاد الدولي للمحاسبين لتطوير معايير المراجعة الدولية لما لهذا الجهد العالمي من فوائد عديدة في تطوير معايير وتعليمات المراجعة الدولية، كما ركزت هذه الدراسة على تطوير معايير كلا من الأنتوساي والاتحاد الدولي للمحاسبين وتقديم شرح لهذه المذكرة لبيان الفوائد العديدة لتطوير المعايير وأهمية هذه المشاركات في تحقيق الفائدة لكل من القطاعين العام والخاص، وتوصلت الدراسة إلى أن القيام بتحسين نوعية المعايير والتعليمات ستكون مهمة في استفادة القطاعين العام والخاص، كما توصلت الدراسة إلى وجود حاجة ملحة للخبراء المؤهلين للمشاركة في لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وأيضاً للتمويل المستمر لضمان تنوع الأنتوساي في العمل، وضرورة قيام الأنتوساي بإعداد توجيهه معين لمراجعي القطاع العام، وترجمة توجيهات الأنتوساي إلى اللغات الخمسة<sup>7</sup> المعتمدة لديها.

وأجرى العنزي (2006)، دراسة حول معرفة أثر تطبيق معايير الأنتوساي على فاعلية ديوان المحاسبة الكويتي، ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبيان لجمع البيانات المطلوبة، كما تم استخدام اختبار (T)، وتكون مجتمع الدراسة من جميع مراجعي ديوان المحاسبة الكويتي في القطاعات الفنية المتخصصة بأعمال الرقابة المالية على المؤسسات والدوائر الحكومية بديوان المحاسبة الكويتي وتم اختيار عينة عشوائية، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك قصوراً في تطبيق المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية من حيث الرقابة على الكفاءة والفاعلية في استخدام الموارد الاقتصادية للجهات الخاضعة للرقابة، ومدى امتداد

7 - وهي اللغة الانجليزية والفرنسية والاسبانية والألمانية والعربية.

رقابة الديوان لتشمل الوحدات الحكومية خارج الكويت، ومدى تركيزه على رقابة الأداء، واستخدامه لنظم المعلومات الحديثة في ممارسة الرقابة، وحقه في ملاحقة المخالفين، ومدى اعتماد مراجع الديوان في عمله على نتائج المراجع الداخلي، وأوصت الدراسة بالعمل على تعديل قانون ديوان المحاسبة الكويتي، والعمل على تأمين الحصانة الكافية لحماية مراجعي ديوان المحاسبة الكويتي، وكذلك ضرورة تحديث وتطوير الرقابة المالية في ديوان المحاسبة الكويتي لمواكبة التطورات المتسارعة في عملية الرقابة الالكترونية الحكومية، بالإضافة إلى ضرورة اهتمام السلطات العليا في دولة الكويت والجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة بتقارير الرقابة المالية والعمل على معالجة ما يرد بها من ملاحظات وتوجيهات حفاظا على الأموال العامة للدولة.

وهدفت دراسة الدوسري (2011)، إلى تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، و تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط، إضافة إلى استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، وشمل مجتمع الدراسة جميع المراجعين في ديوان المحاسبة الذين يمارسون المهمات الرقابية والمراجعين على أعمال المؤسسات العامة في الكويت، أما عينة الدراسة فتكونت من (72) مرجعا يمارسون أعمال الرقابة والمراجعة على المؤسسات المشمولة بالدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة، وللتشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة، وللأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مراجعو الديوان، وللكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة، وللدورات التدريبية للمراجعين في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام الإدارة العليا بديوان المحاسبة بتقسي أحدث أساليب الرقابة على الأداء، وكذلك الاهتمام بتنظيم دورات تدريبية وبأساليب حديثة للمراجعين الذين يتولون مهمة المراجعة على أعمال المؤسسات العامة، وتوفير الأنظمة واللوائح والتعليمات اللازمة لتنظيم عملية الرقابة على أداء المؤسسات العامة.

### ● المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي):

تم إنشاء المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)، كتشكيل دولي مستقل ذي نشاط مهني عام 1953م ومركزها العاصمة النمساوية فيينا، وتضم في عضويتها أجهزة الرقابة العليا في الدول الأعضاء المشاركة في الأمم المتحدة أو إحدى وكالاتها المتخصصة، وأصبحت الانتوساي منظمة استشارية لهيئة الأمم المتحدة وتم تكليفها رسمياً بالإشراف ومراجعة حسابات الهيئة ومنظماتها منذ عام 1978م، وقد تم تعديل النظام الأساسي للمنظمة فيما يخص عضوية الأجهزة العليا للرقابة خلال انعقاد المؤتمر الدولي الثامن عشر للانتوساي في مدينة بودابست عام 2004م، حيث أصبحت تشمل في عضويتها أعضاء كاملي العضوية وهم الأجهزة العليا للرقابة المالية بالدول الأعضاء في منظمة الأمم المتحدة أو إحدى وكالاتها المتخصصة والأجهزة العليا للرقابة المالية التابعة للمنظمات فوق الوطنية والتي تخضع للقانون الدولي، و أعضاء غير كاملي العضوية ينتسبون للانتوساي بصفة عضو مشارك ويتاح ذلك للمنظمات الدولية والمهنية وغيرها التي تشترك مع الانتوساي في أهدافها ولا يتمتع الأعضاء المشاركون بامتيازات انتخابية ولكن يمكنهم المشاركة في فعاليات وبرامج الانتوساي والاستفادة من أنشطتها المختلفة (الغريب، 2005)، وقد انضم ديوان المحاسبة الليبي لهذه المنظمة سنة 1962م، ويشترك الديوان<sup>8</sup> في أنشطتها المختلفة والعمل مع بعض لجانها المشكلة، التي تعمل على تطوير العمل الرقابي في مجالاته المتعددة، فالديوان عضو في لجنة الرقابة الداخلية، وعضو في اللجنة الفرعية للمحاسبة وإعداد التقارير في كندا، كما أن الديوان عضو أيضا في لجنة البيئة التابعة لمنظمة الانتوساي، بالإضافة إلى أن الديوان يشارك في اجتماعات مؤتمر The International Congress Of Supreme Audit Institutions (INCOSAI)<sup>9</sup> والذي يعقد مرة كل ثلاث سنوات، ويشترك أيضا في أنشطة مبادرة الانتوساي (IDI).

8 - بتاريخ (2015/9/14) تم إجراء مقابلة بديوان المحاسبة الليبي مع الدكتور طارق مصطفى الحطاب، مدير عام مركز البحوث والدراسات الاستراتيجية بديوان المحاسبة الليبي.

9 - ويعد مؤتمر الأنكوساي أهم مؤتمر يعنى بالرقابة على القطاع الحكومي، ويحضره رؤساء الأجهزة العليا الأعضاء بمنظمة الانتوساي، بالإضافة إلى ممثلين عن المنظمات الدولية، مثل الأمم المتحدة والبنك الدولي والمنظمات المهنية المعنية بوضع المعايير الرقابية.

وتتكون الموارد المالية للمنظمة من مساهمات الدول الأعضاء في المنظمة وفق حصص بنسبة مساهمة كل دولة في موازنة الأمم المتحدة، وكذلك من المنح والتبرعات التي تتلقاها من أية مؤسسات عامة وخاصة، و من العوائد الناتجة عن مطبوعات المنظمة، وتعتبر اللغة العربية إحدى اللغات الخمس المعتمدة لدى المنظمة، إضافة إلى اللغة الانجليزية والفرنسية والاسبانية والألمانية، حيث تم اعتماد اللغة العربية لغة رسمية خلال انعقاد المؤتمر الحادي عشر للأنتوساي في مدينة مانيلا عام 1983م، نتيجة لجهود الأجهزة العليا للرقابة المالية العربية الأعضاء في المنظمة، وتصدر المنظمة مجلة علمية كل ثلاثة أشهر باللغة العربية تعنى بالبحوث والدراسات المتعلقة بالرقابة المالية على الأموال العامة وتطوير أساليب المراجعة باسم "المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية" (كوفياتية، 1991).

وتحدد اللوائح الإدارية التنفيذية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، تكوينات ومهام كل من التشكيلات الهيكلية للمنظمة والتي تتكون من المؤتمر الدولي العام الأنكوساي (incosai)، والذي يتكون من جميع أعضاء المنظمة وهو أعلى جهاز فيها، ويعقد المؤتمر كل ثلاث سنوات في إحدى عواصم الدول الأعضاء لمناقشة الأمور الفنية المتعلقة بالعمل الرقابي التي تهم الأعضاء، ويرأس المؤتمر رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية في البلد الذي يستضيف المؤتمر ويكون رئيساً لمنظمة الأنتوساي للسنوات الثلاث التالية، ويتخذ المؤتمر قراراته بأغلبية أصوات الأجهزة الأعضاء الحاضرة، ما عدا القضايا التي تتطلب أغلبية أصوات لا تقل عن ثلثي الأعضاء الحاضرين، والتي تم الإشارة إليها في قانون المنظمة، وقد عقدت المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا حتى تاريخ إعداد هذه الورقة اثنين وعشرين مؤتمراً، كما و تعتبر مشاركة ديوان المحاسبة الليبي بأعمال هذه المؤتمرات هي مشاركة متقطعة، ولم يلحظ وجود أية أبحاث أو مشاركات علمية في أي من المواضيع التي طرحت في المؤتمرات المذكورة، أو أية مشاركة في الأعمال الإدارية والتنفيذية للمنظمة، كما أشار الحطاب<sup>10</sup> إلى أن عدم المشاركة الدورية والفعالة من قبل

10 - بتاريخ (2015/9/9) تم إجراء مقابلة بديوان المحاسبة الليبي مع الدكتور طارق مصطفى الحطاب، مدير عام مركز البحوث والدراسات الاستراتيجي بديوان المحاسبة الليبي.

ديوان المحاسبة الليبي في أعمال ومؤتمرات المنظمة وأجهزتها يفوت فرص الاستفادة مما يطرح من أبحاث ومواضيع تتعلق بأساليب وطرق الرقابة على الأموال العامة ومن الدورات التدريبية التي تعقد تحت رعاية المنظمة.

كما وتتكون التشكيلات الهيكلية للمنظمة أيضا من المجلس التنفيذي للمنظمة، وتمثلت مهام هذا المجلس في إقرار الإجراءات والوسائل التنفيذية لتحقيق أهداف المنظمة، إضافة إلى إقرار الاعتراف بمجموعات العمل الإقليمية كأعضاء في المنظمة في فيينا وتأخذ قراراته صفة النفاذ، ويتكون المجلس التنفيذي من (18) عضوا، في حين تكونت الأمانة العامة، والتي يتولى رئاستها رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية في النمسا، ويمثل الأنتوساي في المؤتمرات والمشاركات الدولية، ويكون نائب رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية نائبا للأمين العام، ويكون مقر المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في مقر الجهاز الأعلى للرقابة المالية النمساوي، وتقوم الأمانة العامة بجميع المهام والإجراءات اللازمة لانعقاد المؤتمرات ومساعدة المجلس التنفيذي وتكون حلقة وصل بين الأعضاء، وتم تشكيل سبع مجموعات عمل إقليمية وفقا لقوانين ونظم المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الغريب، 2005)، تضم في عضويتها الأجهزة العليا للرقابة المالية الواقعة ضمن كل منها، بهدف التواصل وتبادل الآراء والخبرات فيما بينها وهي كالتالي:

- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأرابوساي) 1976م.
- المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأفروساي) 1976م
- المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأسوساي) 1978م.
- المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأوروساي) 1990م.
- اتحاد جنوب المحيط الهادي للهيئات العليا للرقابة المالية (سباساي) 1987م.
- المنظمة الكاريبية للهيئات العليا للرقابة المالية (كاروساي) 1988م.
- منظمة أمريكا اللاتينية للهيئات العليا للرقابة المالية (اولاسيفي) 1965م.

### ● المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأنتوساي):

هي معايير الرقابة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية «أنتوساي»، وترجع فكرة إصدار معايير الرقابة الدولية إلى إعلان ليما وإعلان طوكيو 1977م، والتقارير والتوصيات التي تبنتها الأنتوساي في مؤتمرات متعددة وتقرير مجموعة الأمم المتحدة في اجتماعها عن الحسابات العامة والرقابة في الدول المتقدمة (عبد الصبور، 2003)، وفي المؤتمر السادس عشر المنعقد في مونتيفيديو بالاوروجواي عام 1998م، طلبت الأجهزة الأعضاء من لجنة الأنتوساي للمعايير الدولية هيكله المعايير الرقابية وتمت المصادقة على المعايير بعد إعادة صياغتها في المؤتمر السابع عشر للأنتوساي، المنعقد في سيول سنة 2011م، (الأنتوساي، أخلاقيات المهنة والمعايير الرقابية، 2002)، وأوصى المؤتمر الخامس عشر للمنظمة المنعقد في القاهرة سنة 1995م أن تقوم لجنة الأنتوساي للمعايير الرقابية بوضع مشروع لقواعد «آداب المهنة» باعتباره استكمالاً للمعايير الرقابية (الجهاز المركزي للمحاسبات، 1995)، ثم قامت لجنة الأنتوساي للمعايير الرقابية بعد ذلك بإعداد «معايير الرقابة على الأداء» والتي طرحت للموافقة عليها في المؤتمر الدولي الثامن عشر للأنتوساي والذي أقيم في بودابست بالمجر عام 2004م، ولما كانت الرقابة على الأداء جزءاً من العمل الرقابي، فقد جاءت معايير الرقابة على الأداء لتكمل مجموعة المعايير للأنتوساي (الأنتوساي، مسودة معايير الرقابة على الأداء، 2001)، وقامت لجنة الأنتوساي للمعايير الرقابية بإعداد وثيقة رقابية جديدة أخرى وهي وثيقة «المبادئ الرئيسية لاستقلالية الأجهزة العليا للرقابة»، وتعتبر جميع هذه الوثائق إضافة للوثيقة الأصلية، الخاصة بمعايير الرقابة الدولية.

وتتكون المعايير الرقابية<sup>11</sup> التي أصدرتها الأنتوساي من أربعة فصول، خصص الفصل الأول منها للمبادئ الأساسية للرقابة المالية الحكومية والتي تمثل مسلمات أساسية ومنطلقات منسقة ومبادئ منطقية تساعد على تطوير المعايير الرقابية وتساعد المراجعين

11 - متوفرة في الموقع الرسمي للمنظمة (WWW.INTOSAI.ORG)

في بلورة أفكارهم وإعداد تقاريرهم الخاصة في الحالات التي لا تنطبق عليها معايير محددة، وتتضمن المبادئ الأساسية للرقابة الحكومية المعايير التالية: قابلية المعايير الرقابية للتطبيق، و الحكم غير المتحيز، و المساءلة العامة، و مسؤولية الإدارة، و إصدار المعايير المحاسبية، و ثبات تطبيق المبدأ المحاسبي، و وجود نظام رقابة داخلية، و الاطلاع على المعلومات، و الأنشطة الخاضعة للرقابة، و تحسين التقنيات الرقابية، وخصص الفصل الثاني للمعايير العامة للرقابة المالية الحكومية والتي تمثل المؤهلات التي يجب أن تتوافر في كل من المراجع والمؤسسة الرقابية حتى يتسنى لكل منهما القيام بتنفيذ المهام المتعلقة بالمعايير الميدانية والمعايير الخاصة بإعداد التقارير بكفاءة وفعالية، وتتضمن المعايير العامة للرقابة الحكومية ما يلي: المؤهلات والتوظيف، التدريب والتوظيف، الأدلة والتوجيهات المكتوبة، تدعيم الخبرات، و مراجعة ضمان الجودة، الاستقلالية، و تضارب المصالح، و الكفاءة، والعناية المهنية، في حين خصص الفصل الثالث للمعايير الميدانية للرقابة المالية الحكومية والتي تمثل معايير تنفيذية تتعلق بالجانب التنفيذي لعملية الرقابة فهي تهدف إلى تحديد المقاييس أو الإطار الشامل والأفعال المتوازنة التي ينبغي أن يتبعها المراجع حيث تشكل نتائج تنفيذ المعايير الميدانية المصدر الأساسي لمحتويات التقرير أو الرأي وتكونت هذه المعايير من: التخطيط، الإشراف والمراجعة، تقييم الرقابة الداخلية، المطابقة مع القوانين واللوائح، إثباتات الرقابة، تحليل البيانات المالية، وأخيرا قد خصص الفصل الرابع لمعايير صياغة التقرير للرقابة المالية الحكومية والتي تتضمن رأي المراجع وغيره من الملاحظات المتعلقة بالبيانات المالية نتيجة للرقابة النظامية وكذلك تقرير المراجع عند الانتهاء من رقابة الأداء، وتتضي هذه المعايير بأن يقوم المراجع في نهاية كل عملية رقابية بإعداد تقارير مكتوبة بشكل ملائم بيدي فيها رأيه ويوضح الملاحظات المكتشفة وأن يكون محتواها بعيدا عن الغموض سهل الفهم متضمنا معلومات موثقة بإثباتات كافية، وبأن يكون الجهاز الأعلى للرقابة هو المسؤول في نهاية الأمر عن اتخاذ القرار فيما يتعلق بالإجراء الذي ينبغي بخصوص ممارسات الغش أو المخالفات الخطيرة التي يكتشفها المراجعون (العنزي، 2006).

وقد بدأ ديوان المحاسبة الليبي فعلا بمرحلة تبني معايير الأنتوساي، وذلك من خلال اتفاقية المغرب، حيث أبرم رئيس الديوان مع الأمين العام لمنظمة الأرابوساي وممثل الأمين العام لمبادرة تنمية الأنتوساي، خلال ورشة العمل التي عقدت بالمملكة المغربية شهر يونيو 2014م، حول تطبيق معايير الأنتوساي، وسيتم بموجب الاتفاقية تنفيذ ثلاثة برامج من قبل مبادرة تنمية الأنتوساي تمكن المشاركين من الحصول على شهادة ميسري تطبيق معايير الأنتوساي في مجالات الرقابة المالية، ورقابة الأداء، ورقابة الالتزام، ويلتزم الديوان بموجب الاتفاقية بإعداد خطة لتطبيق معايير الأنتوساي في ضوء نتائج استخدام أدوات تقييم الالتزام (أي كات)<sup>12</sup> بمعايير الأنتوساي قبل يوليو 2016م، كما وتم إلزام الديوان بإجراء مهمة رقابية واحدة على الأقل استنادا إلى معايير الأنتوساي وبدعم من ميسري تطبيق المعايير قبل شهر يوليو 2016م، ويعتبر التطبيق هو المرحلة الأصعب والتي تتطلب مجهوداً إضافياً، وتوجد ثلاثة خيارات عند تطبيق معايير الأنتوساي إما أن تطبق كمعايير معتمدة، أو يستأنس بها كمرشد، أو لدعم معايير أخرى، ونتيجة لعدم وجود معايير وطنية، أخذ الديوان الخطوة الأولى كمعايير معتمدة.

#### ● تجميع وتحليل البيانات:

ونظرا لأهمية معايير الأنتوساي ودورها في دعم العمل الرقابي في دواوين المحاسبة، ونتيجة للفساد المالي والإداري المتفشي حاليا في المؤسسات والشركات العامة (زكري، 2013)، ومحاربة هذا الفساد المنتشر، وللرقي بليبيا في مصاف دول العالم، وكون الديوان هو المسؤول الأول في المحافظة على المال العام وتقييم الأداء الإداري للوحدات الإدارية التابعة للدولة، أوصت دراسة زكري (2013)، بإجراء دراسة على مدى إمكانية تطبيق

12 - وتستخدم لتقييم احتياجات تطبيق المعايير من خلال استخدام أدوات تقييم الالتزام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة للمساعدة في استطلاع ممارسات الرقابة الحالية للديوان ومقارنتها بمتطلبات المعايير حتى يتمكن الديوان من تحديد احتياجاته من أجل تطبيق المعايير، على أن تتم هذه العملية بمساعدة الميسرين قبل شهر يوليو 2016م.

المعايير الدولية للرقابة الحكومية، كما تبين من خلال بعض المقابلات<sup>13</sup> أن ديوان المحاسبة في ليبيا لا يطبق معايير الأنتوساي، وبناءً على ما سبق فإن دراسة إمكانية تطبيق معايير الأنتوساي من قبل ديوان المحاسبة في ليبيا قد يقدم إضافة علمية وعملية.

وتأسيساً على ما سبق يمكن صياغة سؤال البحث كما يلي:

● هل يمكن تطبيق معايير الأنتوساي في ديوان المحاسبة بليبيا؟

وتم صياغة سؤال البحث بالفرضية التالية:

«لا يمكن تطبيق معايير الأنتوساي في ديوان المحاسبة بليبيا»

ولاختبار الفرضية الرئيسية تم صياغة عدد أربع فرضيات فرعية كالتالي:

● الفرضية الفرعية الأولى:

«لا يمكن تطبيق المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان

المحاسبة في ليبيا»

● الفرضية الفرعية الثانية:

«لا يمكن تطبيق المعايير العامة في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان

المحاسبة في ليبيا»

● الفرضية الفرعية الثالثة:

«لا يمكن تطبيق المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان

المحاسبة في ليبيا»

13 - بتاريخ (2014/5/28م) تم إجراء ثلاث مقابلات مع كل من، السيد مدير إدارة الشؤون الإدارية والمالية فرع بنغازي، ومع السيد مدير إدارة فحص حسابات الشركات فرع بنغازي، ومع السيد مدير إدارة فحص الهيئات والمؤسسات فرع بنغازي، وبتاريخ (2015/9/6م) تم تأكيد هذه الآراء بإجراء مقابلة بديوان المحاسبة الليبي مع الأستاذ طارق علي العيدودي، مدير عام إدارة التدريب بديوان المحاسبة الليبي ومع الدكتور طارق مصطفى الحطاب، مدير عام مركز البحوث والدراسات الاستراتيجي بديوان المحاسبة الليبي، الإدارة العامة طرابلس.

## ● الفرضية الفرعية الرابعة:

«لا يمكن تطبيق معايير إعداد التقارير في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا»

و لتجميع البيانات اللازمة للدراسة تم الاعتماد على قائمة الاستبيان<sup>14</sup> كأداة رئيسية في هذه الدراسة، وقد تكونت استمارة الاستبيان من جزئين، فتكون الجزء الأول: من المعلومات الشخصية لعينة الدراسة كالمؤهل العلمي، والتخصص، وعدد سنوات الخبرة بالديوان، وعدد الدورات التدريبية وما هو مجال هذه الدورات، في حين تكون الجزء الثاني: من أسئلة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة، وقد تكونت هذه الأسئلة من أربعة محاور كما يوضح الجدول رقم (1).

جدول رقم (1) تقسيم أسئلة الاستبيان والغرض منها

المحاور	الغرض من الأسئلة	عدد الأسئلة
المحور الأول	هل يمكن تطبيق المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا	15 سؤالاً
المحور الثاني	هل يمكن تطبيق المعايير العامة في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا	21 سؤالاً
المحور الثالث	هل يمكن تطبيق المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا	18 سؤالاً
المحور الرابع	هل يمكن تطبيق معايير إعداد التقرير في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا	12 سؤالاً

يوضح هذا الجدول أسئلة الاستبيان والغرض منها

14 - تم تصميم استمارة الاستبيان بعد الإطلاع على معايير الأنتوساي والدراسات السابقة الواردة بهذه الدراسة.

وتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الديوان الذين لهم معرفة بمعايير الأنتوساي<sup>15</sup> وعددهم (60) موظفاً، ونظراً لصغر حجم المجتمع وذلك لأن المهتمين بمعايير الأنتوساي أو لهم دراية بالمعايير هو جزء بسيط من الموظفين الفنيين المراجعين، فإن الدراسة اعتمدت على أسلوب المسح الشامل وتم توزيع استمارات الاستبيان على الفئات المشاركة في الدراسة، إلا إن هناك عدد (5) موظفين لم يجيبوا على استمارة الاستبيان، وعدد (2) موظفين استماراتهم غير صالحة للتحليل الإحصائي، وبالتالي أصبح المجتمع المذكور عينة واتجهت الدراسة إلى اختبار الفروض بدلاً من التساؤلات والجدول رقم (1) يوضح عدد الاستثمارات الموزعة، والمستلمة، ونسبة الردود.

جدول رقم (2) الاستثمارات الموزعة والمستلمة ونسبة الردود

الإجمالي		البيان
النسبة %	العدد	
100 %	60	استثمارات موزعة
91.7 %	55	استثمارات مستلمة
8.3 %	5	استثمارات لم تستلم
3.3 %	2	استثمارات غير صالحة للتحليل الإحصائي <sup>1</sup>
88.3 %	53	استثمارات صالحة للتحليل الإحصائي

يوضح هذا الجدول عدد الاستثمارات الموزعة، والمستلمة، ونسبة الردود

15 - بتاريخ (2015/9/8) تم إجراء مقابلة بديوان المحاسبة الليبي مع الدكتور طارق مصطفى الخطاب، مدير عام مركز البحوث والدراسات الاستراتيجية بديوان المحاسبة الليبي، وهو من المتخصصين بمعايير الأنتوساي بالديوان، فقد أكد على أن المهتمين بمعايير الأنتوساي أو لهم دراية بالمعايير هم نسبة قليلة من الموظفين الفنيين المراجعين، كما أشار الخطاب على أنه لكي تعطي الدراسة نتائج واقعية وصحيحة، ومن خلال خبرته الأكاديمية والعملية بالديوان، يجب أن يكون مجتمع الدراسة محصوراً بالموظفين الذين لديهم معرفة ودراية بمعايير الأنتوساي.

وتم تبويب البيانات وتحليلها، ومعالجتها إحصائياً بالأساليب التالية:

### 1. اختبار صدق وثبات الاستبيان Reliability Analysis:

وقد تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ "Alpha Chronbach" للتأكد من ثبات وموثوقية البيانات المتحصل عليها من المشاركين، حيث يعتبر هذا الاختبار أحد الاختبارات الإحصائية الهامة لتحليل بيانات الاستبيان وتعتمد موثوقية البيانات على قيمة (ألفا)، فإذا كانت (ألفا) أكبر من (60 %) فذلك يعني أن بيانات الدراسة ذات ثبات وموثوقية عالية، أما إذا كانت قيمة (ألفا) أقل من (60 %) فإن ذلك يعني أن هناك عدم ثبات في بيانات الدراسة، وذلك لكل فرضية فرعية على حدة، (البياتي، 2005)، وكانت نتائج الاختبار كما يوضحها الجدول رقم (3):

جدول رقم (3) اختبار الصدق والثبات للفرضيات الفرعية للدراسة

ت	الفرضيات الفرعية للدراسة	معامل الثبات	معامل الصدق	التعليق
1	تطبيق المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الأنتوساي	0.928	0.963	مقبول إحصائياً
2	تطبيق المعايير العامة في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الأنتوساي	0.965	0.982	مقبول إحصائياً
3	تطبيق المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الأنتوساي	0.953	0.976	مقبول إحصائياً
4	تطبيق معايير إعداد التقرير في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الأنتوساي	0.842	0.917	مقبول إحصائياً

يوضح هذا الجدول نتائج اختبار الصدق والثبات عند مستوى ألفا (0.6)

من خلال الجدول رقم (3)، يلاحظ أن جميع معاملات الثبات التي تم الحصول عليها كانت مقبولة إحصائياً، ويدل ذلك على وجود ترابط بين الأسئلة المتعلقة بكل فرضية فرعية على حدة، وأن الإجابات المتحصل عليها قد حققت نسباً مقبولة إحصائياً، حيث تعتبر أصغر قيمة مقبولة ل ألفا هي (0.6)، وأفضل قيمة مقبولة تقع بين (0.7)، و (0.8)، وكلما زادت على ذلك يدل على أن بيانات الدراسة ذات ثبات وموثوقية عالية (البياتي، 2005).

## 2. التحليل الوصفي Descriptive Analysis:

وقد تم استخدام هذا الأسلوب لتحليل ووصف البيانات العامة عن المشاركين وذلك من خلال الجداول التكرارية والنسب المئوية كما يلي:

### ■ توزيع المشاركين في الدراسة بحسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (4) توزيع المشاركين في الدراسة بحسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي للمشارك	العدد	النسبة %
دكتوراه	1	1.9 %
ماجستير	9	17 %
بكالوريوس	35	66 %
دبلوم عالي	8	15.1 %
المجموع	53	100 %

يوضح هذا الجدول توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي

يتضح من الجدول رقم (4) أن معظم عينة الدراسة هم من حملة البكالوريوس ونسبتهم

(66 ٪)، وأن نسبة (17 ٪) هم من حملة الماجستير، وأن ما نسبته (15.1 ٪) يحملون الدبلوم العالي، وأن ما نسبته (1.9 ٪) هم من حملة درجة الدكتوراه، وذلك يزيد من درجة الاعتمادية والموثوقية في البيانات المتحصل عليها.

#### ■ توزيع المشاركين في الدراسة بحسب التخصص العلمي:

يتطلب أداء الوظيفة المالية والرقابية بكفاءة عالية ضرورة توافر الكفاءات المؤهلة في مجال التخصص والجدول رقم (5) يوضح توزيع المشاركين في الدراسة بحسب تخصصاتهم العلمية:

جدول رقم (5) توزيع المشاركين بحسب التخصص العلمي

النسبة ٪	العدد	التخصص العلمي للمشارك
67.9 ٪	36	محاسبة
5.7 ٪	3	إدارة أعمال
1.9 ٪	1	اقتصاد
3.8 ٪	2	تمويل
20.7 ٪	11	أخرى
100 ٪	53	المجموع

يوضح هذا الجدول توزيع المشاركين في الدراسة حسب التخصص العلمي

من الجدول رقم (5) يتضح أن نسبة المتخصصين في مجال المحاسبة من المشاركين قد بلغت (67.9 ٪) وتشكل أعلى نسبة من التخصصات المشاركة في الدراسة، الأمر الذي يسهل فهم المشاركين في الدراسة للمعايير الرقابية للأنتوساي، كما يتضح من الجدول أن

ما نسبته (20.7 %) من إجمالي التخصصات كانت في المجالات الأخرى، ونسبة (5.7 %) في مجال إدارة الأعمال، وأن ما نسبته (3.8 %) في مجال التمويل، فيما كانت النسبة الأقل وهي (1.9 %) في مجال الاقتصاد.

#### ■ توزيع المشاركين في الدراسة بحسب الخبرة العملية:

يمثل اكتساب الخبرة في مجال الرقابة أمراً هاماً وضرورياً لرفع الأداء والجدول التالي يوضح توزيع العدد والنسبة لسنوات الخبرة بالنسبة للمشاركين في الدراسة:

جدول رقم (6) توزيع المشاركين بحسب عدد سنوات الخبرة

النسبة %	العدد	عدد سنوات الخبرة
13.2 %	7	أقل من 5 سنوات
9.4 %	5	من 5 إلى 9 سنوات
26.4 %	14	من 10 إلى 15 سنة
51 %	27	15 سنة فأكثر
100 %	53	المجموع

يوضح هذا الجدول توزيع المشاركين في الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

يبين الجدول رقم (6) أن ما نسبته (51 %) من المشاركين في الدراسة بلغت خبرتهم خمس عشرة سنة فأكثر، وأن ما نسبته (26.4 %) بلغت خبرتهم من عشر إلى خمس عشرة سنة، وأن ما نسبته (13.2 %) بلغت خبرتهم أقل من خمس سنوات، فيما كانت النسبة الأقل وهي (9.4 %) للموظفين الذين بلغت خبرتهم من خمس إلى تسع سنوات، ويمكن أن نستخلص من هذه المؤشرات أن البيانات المتحصل عليها للدراسة كان مصدرها في الغالب من المشاركين ذوي الخبرة الطويلة نسبياً.

### ■ توزيع المشاركين في الدراسة بحسب الدورات التدريبية:

جدول رقم (7) توزيع المشاركين بحسب الدورات التدريبية

المتحصلين على دورات	العدد	النسبة %
نعم	32	60.4 %
لا	21	39.6 %
المجموع	53	100 %

يوضح هذا الجدول توزيع المشاركين في الدراسة حسب الدورات التدريبية

يتضح من الجدول رقم (7) أن ما نسبته (60.4 %) من المشاركين في الدراسة قد تحصلوا على دورات تدريبية، في حين أن ما نسبته (39.6 %) من المشاركين في الدراسة لم يحصلوا على دورات تدريبية، وتعتبر ويشير ذلك إلى اهتمام الديوان بتدريب موظفيه في مجال عملهم لكسب المهارات المختلفة والرفع من كفاءتهم.

### ■ توزيع المشاركين في الدراسة بحسب عدد الدورات التدريبية التي شاركوا فيها:

جدول رقم (8) توزيع المشاركين في الدراسة بحسب عدد الدورات التدريبية

المشاركة في الدورات	العدد	النسبة %
دورة واحدة	9	28.1 %
من 2 إلى 4 دورات	21	65.6 %
أكثر من 4 دورات	2	6.3 %
المجموع	32	100 %

يوضح هذا الجدول توزيع المشاركين في الدراسة حسب عدد الدورات التدريبية

يبين الجدول رقم (8) أن نسبة (65.6 %) قد تحصلوا على عدد من دورتين إلى أربع دورات وهي النسبة الأكبر، وأن ما نسبته (28.1 %) تحصلوا على دورة واحدة، فيما كانت النسبة الأقل وهي (6.3 %) ممن تحصلوا على أكثر من أربع دورات.

### 3. التحليل الاستدلالي Inferential Analysis:

للحكم على فرضيات الدراسة، تم الاعتماد على التحليل الاستدلالي للبيانات التي تم تجميعها في الجزء الثاني من استمارة الاستبيان والذي احتوى على مجموعة من الأسئلة التي من شأنها الحكم على فرضيات الدراسة، وكون بيانات الدراسة المجمعة وصفية ولا تتبع للتوزيع الطبيعي، فإن الاختبار عما إذا كان المتوسط المرجح لكل عبارة يختلف عن الوسط الفرضي (3)، تم باستخدام الاختبارات اللامعلمية اللامعلمية "Nonparametric" ومنها اختبار ويلكوكسون "Wilcoxon Signed Ranks Test"، وتم إجراء الاختبار الإحصائي لكل سؤال من الأسئلة الخاصة بكل فرضية فرعية على اعتبار أنها فرضيات جزئية للفرضية الفرعية التابعة لها وذلك عند نسبة (60 %)، وتم تحديد هذه النسبة بناء على رأي أحد المتخصصين في مجال الإحصاء<sup>16</sup>، وبالتالي فلن يتم قبول أية إجابة تكون أصغر من أو تساوي (60 %)، وفي المقابل سيتم قبول أية إجابة أكبر من (60 %)، وبناء على ذلك تم صياغة الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) والفرضية البديلة ( $H_1$ ) لهذه المجموعة من الأسئلة على النحو التالي:

$$H_0: \mu \leq 3 * H_1: \mu > 3$$

و تم استخدام قيمة (P - Value)<sup>17</sup> للمقارنة مع مستوى المعنوية ( $\alpha$ ) الذي تم إجراء الاختبار الإحصائي للفرضيات الفرعية عندها، وهي ( $\alpha=0.05$ ).

16 - الدكتور عبد الغفار المنفي، عضو هيئة تدريس بقسم الإحصاء، ورئيس قسم الإحصاء، كلية العلوم، جامعة بنغازي.

17 - هي أصغر مستوى معنوية ل  $\alpha$  التي عندها يمكن أن ترفض فرضية إحصائية ( $H_0$ )، (البياتي، 2005).

● ملخص النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الفرعية الأولى:

الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): لا يمكن تطبيق المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا .

الفرضية البديلة ( $H_1$ ): يمكن تطبيق المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا .

بالنسبة للفرضيات الجزئية للفرضية الفرعية الأولى أظهرت النتائج، أنه تم رفض عدد (12) فرضية صفرية ( $H_0$ ) من أصل (15) فرضية صفرية، حيث كانت المتوسطات المرجحة للأسئلة أرقام (من 1 إلى 8 و 11، 14، 15)، أكبر من الوسط الفرضي (3)، بالإضافة إلى قيمة P - Value كانت ذات دلالة إحصائية معنوية وهي أصغر من مستوى المعنوية (0.05) لكل سؤال، أما السؤال رقم (12)، فكان المتوسط المرجح له أصغر من الوسط الفرضي (3)، إلا إن قيمة P - Value كانت ذات دلالة إحصائية معنوية أصغر من (0.05)، وبالتالي تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة له أيضا، أما الأسئلة رقم (9، 10)، فكانت قيمة المتوسطات المرجحة أكبر من الوسط الفرضي (3)، إلا إن قيمة P - Value كانت ذات دلالة إحصائية غير معنوية أكبر من (0.05)، وبالتالي تم قبول الفرضية الصفرية لهذه الأسئلة ورفض الفرضية البديلة لها، أما السؤال رقم (13)، فكانت قيمة المتوسط المرجح أصغر من الوسط الفرضي (3)، بالإضافة إلى أن قيمة P - Value كانت ذات دلالة إحصائية غير معنوية أكبر من (0.05)، وبالتالي تم قبول الفرضية الصفرية لهذا السؤال ورفض الفرضية البديلة له،

وبناء على ما تم التوصل إليه من نتائج الاختبار للفرضية الفرعية الأولى تم رفض عدد اثني عشر فرضية صفرية جزئية، وقبول ثلاث فرضيات صفرية جزئية، مما يعني رفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) للفرضية الفرعية الأولى، وقبول الفرضية البديلة ( $H_1$ ) لها، أي أنه يمكن تطبيق المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا .

● ملخص النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الفرعية الثانية:

الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): لا يمكن تطبيق المعايير العامة في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا.

الفرضية البديلة ( $H_1$ ): يمكن تطبيق المعايير العامة في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا.

بالنسبة للفرضيات الجزئية للفرضية الفرعية الثانية أظهرت النتائج، بأنه تم رفض عدد (20) فرضية صفرية ( $H_0$ ) من أصل (21) فرضية صفرية، حيث كانت المتوسطات المرجحة للأسئلة أرقام (من 1 إلى 14 و من 16 إلى 20)، أكبر من الوسط الفرضي (3)، بالإضافة إلى قيمة P - Value كانت ذات دلالة إحصائية معنوية وهي أصغر من مستوى المعنوية (0.05) لكل سؤال، أما السؤال رقم (21)، فكان المتوسط المرجح أصغر من الوسط الفرضي (3)، إلا إن قيمة P - Value كانت ذات دلالة إحصائية معنوية أصغر من (0.05)، وبالتالي تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة له، أما السؤال رقم (15)، فقد كانت قيمة المتوسط المرجح أكبر من الوسط الفرضي (3)، إلا إن قيمة P - Value كانت ذات دلالة إحصائية غير معنوية أكبر من (0.05)، وبالتالي تم قبول الفرضية الصفرية لهذا السؤال ورفض الفرضية البديلة له.

وبناء على ما تم التوصل إليه من نتائج الاختبار للفرضية الفرعية الثانية تم رفض عدد عشرين فرضية صفرية جزئية، وقبول فرضية صفرية واحدة جزئية، مما يعني رفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) للفرضية الفرعية الثانية، وقبول الفرضية البديلة ( $H_1$ ) لها، أي أنه يمكن تطبيق المعايير العامة في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا.

● ملخص النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): لا يمكن تطبيق المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا.

الفرضية البديلة ( $H_1$ ): يمكن تطبيق المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا .

بالنسبة للفرضيات الجزئية للفرضية الفرعية الثالثة أظهرت النتائج بأنه تم رفض جميع الفرضيات الصفرية ( $H_0$ )، حيث كانت المتوسطات المرجحة للأسئلة أرقاماً (من 1 إلى 17)، أكبر من الوسط الفرضي (3)، بالإضافة إلى قيمة P - Value كانت ذات دلالة إحصائية معنوية وهي أصغر من مستوى المعنوية (0.05) لكل سؤال، أما السؤال رقم (18)، فكان المتوسط المرجح أصغر من الوسط الفرضي (3)، إلا إن قيمة P-Value كانت ذات دلالة إحصائية معنوية أصغر من (0.05)، وبالتالي تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة له .

وبناء على ما تم التوصل إليه من نتائج الاختبار للفرضية الفرعية الثالثة تم رفض جميع الفرضيات الصفرية الجزئية، وعدم قبول أية فرضية صفرية جزئية، مما يعني رفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) للفرضية الفرعية الثالثة، وقبول الفرضية البديلة ( $H_1$ ) لها، أي أنه يمكن تطبيق المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا .

#### ● ملخص النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): لا يمكن تطبيق معايير إعداد التقرير في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا .

الفرضية البديلة ( $H_1$ ): يمكن تطبيق معايير إعداد التقرير في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا .

بالنسبة للفرضيات الجزئية للفرضية الفرعية الرابعة أظهرت النتائج، بأنه تم رفض جميع الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) حيث كانت المتوسطات المرجحة لكل الأسئلة أكبر من

الوسط الفرضي (3)، بالإضافة إلى أن قيمة P - Value كانت ذات دلالة إحصائية معنوية وهي أصغر من مستوى المعنوية (0.05) لكل سؤال.

وبناء على ما تم التوصل إليه من نتائج الاختبار للفرضية الفرعية الرابعة تم رفض جميع الفرضيات الصفرية الجزئية، مما يعني رفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) للفرضية الفرعية الرابعة، وقبول الفرضية البديلة ( $H_1$ ) لها، أي أنه يمكن تطبيق معايير إعداد التقرير في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا.

#### ● ملخص نتائج اختبار الفرضيات الفرعية:

يتضمن الجدول رقم (9) ملخص نتائج الفرضيات الفرعية الأربعة:

جدول رقم (9) نتائج اختبار الفرضيات الفرعية

م	الفرضيات الفرعية للدراسة	القرار الإحصائي
1	لا يمكن تطبيق المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا	رفض $H_0$
2	لا يمكن تطبيق المعايير العامة في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا	رفض $H_0$
3	لا يمكن تطبيق المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا	رفض $H_0$
4	لا يمكن تطبيق معايير إعداد التقرير في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة في ليبيا	رفض $H_0$

يوضح هذا الجدول ملخص نتائج اختبار الفرضيات الفرعية عند مستوى معنوية (0.05)

يبين الجدول رقم (9)، رفض عدد (4) فرضيات فرعية صفرية ( $H_0$ ) من أصل (4) فرضيات فرعية صفرية، الأمر الذي ترتب عليه رفض الفرضية الرئيسية الصفرية ( $H_0$ ) للدراسة وقبول الفرضية الرئيسية البديلة ( $H_1$ ) لها، أي إنه:

”يمكن تطبيق معايير الأنتوساي في ديوان المحاسبة بليبيا“

#### ■ النتائج:

تأسيساً على نتائج تحليل بيانات الدراسة، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها أن ديوان المحاسبة الليبي لا يتبع حالياً معايير للرقابة المالية الحكومية تختص به أثناء ممارسته لمهامه، ويمكن تلخيص النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة كما يلي:

● أولاً: يمكن تطبيق المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الأنتوساي

بديوان المحاسبة الليبي، مع ضرورة معالجة الجوانب التالية:

- أن مراجع الديوان لا يقوم بالرقابة على الكفاءة والفاعلية في استخدام الموارد الاقتصادية للجهات الخاضعة لرقابته (رقابة الأداء)، وهذا ما يتنافى مع ما جاءت به اللائحة التنفيذية<sup>18</sup> للقانون رقم (19) لسنة 2013م، كما وأكد المشاركون بالدراسة بأنه تدرج ضمن اختصاصات الديوان رقابة الأداء ولكن فعليا لا يتم التقيد بذلك.

- إن الديوان لا يستخدم نظم المعلومات الحديثة في ممارسة الرقابة المالية على

18 - نصت المادة رقم (16) من الفصل الرابع على أنه «على الديوان أن يقوم بفحص وتقييم الجهات الخاضعة لرقابته لبيان مدى كفاءتها وفعاليتها في ممارسة أنشطتها والتأكد من أن برامجها ومشاريعها تدار بشكل علمي واقتصادي وأنها تحقق الأهداف المحددة لها وأن تلك الجهات قد استخدمت مواردها المالية في الأنشطة والمهام المنوطة بها بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية والاقتصاد في الإنفاق» (اللائحة التنفيذية للقانون رقم 19، 2015م: 7).

الجهات الخاضعة لرقابته وهذا ما تنافى مع ما جاءت به اللائحة التنفيذية<sup>19</sup> للقانون رقم (19) لسنة 2013م.

● **ثانياً:** يمكن تطبيق المعايير العامة في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة الليبي، مع ضرورة التزام الديوان بشروط قبول تعيين مراجعي الديوان بأن يكون لديهم المعرفة والمهارة الأساسية لممارسة مهنة المراجعة تماشياً مع ما جاءت به اللائحة التنفيذية<sup>20</sup> للقانون رقم (19) لسنة 2013م، وأكد احد المشاركين بالدراسة بأن هناك شروطاً في قانون الديوان في تعيين المراجعين لكن هناك مراجعين تم تعيينهم في السابق ولا زالوا يمارسون عملهم كمراجعين في الديوان وليس لديهم مؤهلات جامعية في تخصص المحاسبة.

● **ثالثاً:** يمكن تطبيق المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الأنتوساي بديوان المحاسبة الليبي، مع معالجة عدم اعتماد مراجع الديوان على عمل المراجع الداخلي في ممارسة مهامه.

● **رابعاً:** يمكن تطبيق معايير إعداد التقرير في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الأنتوساي

19 - نصت المادة رقم (20) من الفصل الرابع على أنه « للديوان في سبيل ممارسة مهامه أن يتولى دراسة وتقييم نظم تشغيل البيانات الإلكترونية من حيث التشريعات المنظمة لاستخدامها وحجبتها في مواجهة أصحاب المصالح والمسؤولية القضائية ومن حيث الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية ومخرجاتها من القوائم والإحصائيات والتقارير المالية وأدلة الإثبات من مستندات ورقية ومنظومات معلوماتية بديلة للدفاتر والدورة المستندية التقليدية، وللديوان أن يتحقق من سلامة عمليات الإدخال ومستندات التوثيق اللازمة وكذلك إجراء اختبارات للمعالجة والتحقق من التوجيه والترحيل الإلكتروني والحصول على مخرجاتها وإجراء الاختبارات والمطابقة اللازمة للتأكد من كفاءتها وفعاليتها وضوابط تشغيلها وأمانها واقتصاديتها ومن أن منظومات الحسابات شاملة ومتكاملة ومتواصلة بين المراكز الرئيسية والفروع على مستوى الوحدة وعلى المستوى القطاعي وأن البنية التحتية لمنظومة الاتصالات كفؤة وفعالة وأمنة ، وله أن يتصل بمعدى منظومات الحسابات ومشغليها للوصول إلى قناعة بسلامة الأنظمة الإلكترونية» (اللائحة التنفيذية للقانون رقم 19، 2015: 9).

20 - نصت المادة رقم (62، 63) من الفصل التاسع على أنه « 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 بقرار من رئيس الديوان، ويشترط فيمن يعين في إحدى وظائف الديوان أن تتوفر فيه كافة الشروط المقررة للتعيين في الوظائف العامة ، و أن يجتاز امتحان التعيين التحريري والمقابلة الشخصية بنجاح أمام لجنة تشكل لهذا الغرض بقرار من قبل الرئيس على أن يراعى في تشكيلها مختلف التخصصات التي يمارسها الديوان وأن لا تقل درجة أي عضو من أعضائها عن الدرجة العاشرة ، و يحدد القرار الكيفية التي يجري بها الامتحان ، بالإضافة إلى اجتياز شروط القبول الخاصة التي تتحدد بقرار من الرئيس» (اللائحة التنفيذية للقانون رقم 19، 2015: 24).

بديوان المحاسبة الليبي ويتمشى ذلك مع ما جاء في اللائحة التنفيذية<sup>21</sup> للقانون رقم (19) لسنة 2013م.

وتأسيساً على نتائج معايير الأنتوساي الفرعية الأربعة، فإن النتيجة الرئيسية للدراسة تشير إلى إمكانية تطبيق معايير الأنتوساي في ديوان المحاسبة الليبي.

#### ■ التوصيات:

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن اقتراح مجموعة من التوصيات، أهمها إصرار الجهات المعنية في الديوان بتطبيق معايير الأنتوساي و إصدار قرار من رئاسة الديوان بأن تصبح معايير الأنتوساي معايير ملزمة للديوان وأن يتم تعديل القانون رقم (19) لسنة 2013م، ولائحته التنفيذية بما يتناسب مع معايير الأنتوساي، كما وتوصي الدراسة أيضاً بدراسة مدى التزام مراجعي الديوان بتطبيق الإجراءات الواردة بالقوانين والتشريعات المنظمة لعمل الديوان، ووضع شروط قبل تعيين مراجعين للديوان بأن يكون لديهم المعرفة والمهارة الأساسية لممارسة مهنة المراجعة، وكذلك العمل على رفع كفاءة العاملين بالديوان وذلك بالتطوير والتدريب المستمر، ومواكبة التطورات الحديثة في مجال الرقابة الحكومية والاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا الجانب، وكذلك ضرورة عقد وتنظيم المؤتمرات والندوات وورش العمل من قبل الديوان، ونشر الوعي بأهمية تطبيق معايير الأنتوساي من خلال هذه الورش ووسائل التواصل الاجتماعي.

#### ■ قائمة المراجع:

##### ● أولاً: المراجع العربية:

- 1 - انغريد، ت: (2000) معايير وتوجيهات للرقابة على الأداء استناداً إلى المعايير الرقابية والتجربة العملية للأنتوساي، ترجمة طارق الساطي، مجلة الرقابة المالية، الكويت.
- 2 - العنزي، م: (2006) أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا الأنتوساي

21 - نصت المادة رقم (61) من الفصل الثامن على أنه « على الديوان أن يعد تقاريره وفقاً للمعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للرقابة والمحاسبة إلى أن يتم إعداد معايير وطنية» (اللائحة التنفيذية للقانون رقم 19، 2015: 22).

- على فاعلية ديوان المحاسبة في دولة الكويت، دراسة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا.
- 3 - العنزي، م: (2009) تقييم فاعلية وكفاءة ديوان المحاسبة في الرقابة على الجهات الحكومية في دولة الكويت، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، سوريا.
- 4 - الدوسري، م: (2011) تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، الأردن.
- 5 - القطيش، ح: (2006) تطوير مشروع لزيادة فاعلية ديوان المحاسبة في تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني بالمقارنة مع التجارب العالمية، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا.
- 6 - العموري، م: (2005) الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية.
- 7 - الحطاب، ط: (2015) رفع التوعية بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ورشة عمل بديوان المحاسبة الليبي.
- 8 - الغريب، ع: (2005) المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، مجلة الرقابة الكويت، العدد الأول.
- 9 - البياتي، م: (2005) تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي Spss، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
- 10 - النظام الأساسي للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأرابوساي).
- 11 - النظام الأساسي للمنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأفروساي).
- 12 - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، (2002) أخلاقيات المهنة والمعايير الرقابية، لجنة المعايير الرقابية، مؤتمر الأنتوساي السابع عشر، سيول.
- 13 - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، (2002) مسودة معايير الرقابة على الأداء، لجنة المعايير الرقابية، مؤتمر الأنتوساي السابع عشر، سيول.
- 14 - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، (2002) اتفاقيات واشنطن، لجنة المعايير الرقابية، مؤتمر الأنتوساي السابع عشر، سيول.

- 15 - القانون رقم (11) لسنة 1996م، بشأن إعادة تنظيم الرقابة الشعبية، الصادر عن مؤتمر الشعب العام سابقا، طرابلس، ليبيا.
- 16 - القانون رقم (2) لسنة 2007م، بشأن تنظيم التفتيش والرقابة الشعبية، الصادر عن مؤتمر الشعب العام سابقا، طرابلس، ليبيا.
- 17 - القانون رقم (3) لسنة 2007م، بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، الصادر عن مؤتمر الشعب العام سابقا، طرابلس، ليبيا.
- 18 - القانون رقم (19) لسنة 2013م، في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي الصادر عن المؤتمر الوطني العام، طرابلس، ليبيا.
- 19 - القانون رقم (20) لسنة 2013م، بإنشاء هيئة الرقابة الإدارية الصادر عن المؤتمر الوطني العام، طرابلس، ليبيا.
- 20 - القانون رقم (24) لسنة 2013م، بشأن تعديل القانون رقم (19) لسنة 2013م، في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي الصادر عن المؤتمر الوطني العام، طرابلس، ليبيا.
- 21 - القرار رقم (27) الصادر عن رئيس المؤتمر الوطني العام، بشأن إصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013م، في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي الصادر عن المؤتمر الوطني العام، طرابلس، ليبيا.
- 22 - الجهاز المركزي للمحاسبات، (1995) وقائع المؤتمر الدولي الخامس عشر لمنظمة الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، المنعقد في القاهرة.
- 23 - رابعة، د: (2004) مدى تطبيق مدققي ديوان المحاسبة لإجراءات الرقابة على الإيرادات العامة للدولة، دراسة ماجستير، جامعة اليرموك، عمان، الأردن.
- 24 - زكري، م: (2013) مدى فاعلية قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس، فرع جفارة، مقالة منشورة في الندوة الأولى لديوان المحاسبة، والتي نظمتها كلية الاقتصاد والتجارة بجامعة زليتن.
- 25 - عبد الله، ن: (1998) رقابة ديوان المحاسبة في الأردن في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا الأنتوساي، دراسة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.
- 26 - عبد الصبور، م: (2003) مشاكل تطبيق معايير الرقابة الدولية في الأجهزة الرقابية، مجلة

الرقابة المالية، منشورات المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدول العربية، العدد الثالث والأربعون.

27 - كوفاتية، م: (1991) الرقابة المالية ودورها في القطاع العام، رسالة دكتوراه، جامعة حلب.

#### ● ثانياً: المراجع الأجنبية:

1 - Anerud, K: (2004) Developing Intemational Auditing Standards Cooperation Between Intosai and the Intemational federation of Accountants, International Journal of Government Auditing, Washington, Oct, Vol.31,4, p.20.

2 - European Accounting Court: (1998) European Implementing Guidelines for the Intosai Auditing Standars, Brussels, available in <http://www.eca.eu.int/cooper/pudlications/docs/Intosaiar.doc> [102014/05/].

3 - INTOSAI, (1977) Lima Decleration of Guidelines On Auditing Precept.

4 - INTOSAI, (2014) International Organization of Supreme Audit Institutions, <http://WWW.Intosai.com>. [52014/5/].

5 - ISSAI, (2014) International Standards of Supreme Audit Institutions INTOSAI Guidance for Good Governance, <http://WWW.issai.com>. [62014/5/].

6 - The Asian Organization of Supreme Audit Institutions, (ASOSAI): (2005) Performance Audit Work Shop, From (8 - 19) October New Delhi - India.