

مدى التزام ديوان المحاسبة بالدولة الليبية بممارسات رقابة الجودة وفقاً لمتطلبات دليل جودة العمل الرقابي الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)

(★)
د. علي أحمد الحداد

ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة التعرف إلى مدى التزام ديوان المحاسبة بالدولة الليبية بممارسات رقابة الجودة الواردة بدليل جودة العمل الرقابي الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI). اعتمد في جمع البيانات الأولية على استخدام استمارة استبيان أعدت وطورت لهذا الغرض، احتوت على جانبين رئيسيين لتغطية الفرضية الرئيسية بالدراسة، كما اعتمد في تحليل الاستبانة على حزمة التحليل الإحصائي (SPSS)، وقد وزعت عدد (85) استبانة وتم استرجاع (67) استمارة صالحة للتحليل الإحصائي. توصلت الدراسة إلى نتيجة رئيسية مفادها أن ديوان المحاسبة يلتزم إلى حد كبير بما ورد بدليل جودة العمل الرقابي الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، سواء على مستوى إدارة الديوان أو على مستوى المهمة الرقابية.

الكلمات المفتاحية: دليل جودة العمل الرقابي / ديوان المحاسبة بالدولة الليبية / رقابة

الجودة.

The extent of the Libyan State Audit Bureau's Commitment to Quality Control Practices in Accordance With the Requirements of the Audit Work Quality Guide Issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

Abstract:

The study aimed to identify the extent of the Libyan State Audit Bureau's commitment to the quality control practices contained in the Audit Work Quality Guide issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).

The primary data collection was based on the use of a questionnaire form prepared and developed for this purpose, which contained two main aspects to cover the main hypothesis of the study. The analysis of the questionnaire was also based on the statistical analysis package SPSS. A number of 85 questionnaires were distributed and 67 valid questionnaires were collected for statistical analysis.

The study reached a main conclusion that the State Audit Bureau adheres to a large extent to what is stated in the Guide to the Quality of Audit Work, whether at the level of the Bureau's management or at the level of the audit mission.

Keywords: Guide to the Quality of Audit work. Audit Bureau of the Libyan State. Quality control.

أولاً الإطار العام للدراسة

المقدمة:

تعد معايير الرقابة بما في ذلك الإصدارات من أدلة العمل والإرشادات المتعلقة بكيفية إداء العمل الرقابي التي تصدر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، الإدارة التي تعتمد عليها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في إداء عملها الرقابي وإصدار تقاريرها، وهي الوسيلة التي تستخدمها لإبلاغ المستفيدين منها وأصحاب المصلحة في الوحدات الاقتصادية الخاضعة لرقابتهم حول مستوى إداء تلك الجهات، إلى جانب قدرتها على استغلال الموارد المتاحة بكفاءة وحسن التصرف في المال العام، حيث اعتمدت

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة منذ العام 2010 المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وأكدت على أعضائها ضرورة التقيد بتنفيذ ما جاء بتلك المعايير من مستويات عند قيامها بممارسة العمل الرقابي على القطاع العام. وأتت مبادرة تنمية (الانتوساي) (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة / INTOSAI Development Initiative (IDI)، في العام 2012 لدعم وحث الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الأعضاء المنضوية تحت منظمة INTOSAI لتنفيذ تلك المعايير من خلال مبادرة تنمية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة. International Standard For SAIs Implementation.

وفي إطار سعي المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) نحو الاهتمام بجودة الإداء الرقابي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، فقد تم التركيز على الجودة بالعديد من المعايير والإعلانات الصادرة عنها، والتي من شأنها تعزيز جودة وفعالية العمليات الرقابية، المبنية على أسس فنية وعلمية مدروسة بشكل جيد، حتى تتمكن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من تقديم عمليات رقابية على درجة عالية من الكفاءة والفعالية، "خاصة وأن الحفاظ على جودة أعمال الرقابة تتطلب أنظمة مراقبة الجودة، والتي تضمن بقاء أعضاء الفرق الرقابية على المسار الصحيح: (Shahibah el al, 2020).

من تلك المعايير ما نص عليه بالمادة الثانية من المعيار (ISSAI-20) في ما يتعلق بمبادئ الشفافية والمساءلة، على أنه يجب على "الأجهزة العليا للرقابة إقامة نظام مناسب لرقابة الجودة، يشمل أنشطتها المتعلقة بأعمال الرقابة وإعداد التقارير، ويكون هذا النظام خاضعاً لتقييم مستقل"، كما تناول المعيار (ISSAI 140) بخصوص رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، إطاراً شاملاً لرقابة الجودة بالأجهزة العليا للرقابة، بينما حدد المعيار (ISSAI 1220) معايير جودة مهام أعمال المراجعة للقوائم المالية.

فالجودة هي "درجة المطابقة للمعايير" (Akbar & Mahdi, 2023, pp 5)، لذلك تعد إجراءات وممارسات رقابة الجودة المطبقة بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة على عملية الرقابة التي يقوم بها، عنصراً حيوياً في السعي لضمان الجودة العالية في عمل الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، خاصة وأن جودة العمل الرقابي وفقاً لما تضمنت عليه تلك المعايير، تستوجب أن تتم

العملية الرقابية على كافة مستوياتها بكفاءة وفعالية واقتصاد، لما لها من تأثير على سمعة ومصداقية ديوان المحاسبة، فضلاً على أن جودة العمل الرقابي تتعلق بقدرة الديوان على تنفيذ الأعمال الرقابية المكلف بها وفقاً لما نصت عليه المعايير والإرشادات الرقابية وقانون إنشائه.

فمهمة العمل الرقابي وتقييم الإداء الرقابي ستظل قاصرة ما لم يتم اعتماد ممارسات وإجراءات رقابية لضمان الإيفاء بمتطلبات جودة العمل الرقابي، أن القصور في تبني واعتماد نظام لرقابة الجودة وتنفيذه بشكل كفاء وفعال سيؤدي إلى الإخلال بالمهام الرقابية لديوان المحاسبة.

مشكلة الدراسة:

لقد أكدت العديد من الدراسات التي تناولت العمل الرقابي بالدولة الليبية، أن هذا العمل يشوبه الكثير من أوجه القصور والضعف، وأن دور ديوان المحاسبة غير فعال بالشكل الذي يمكن من فرض الرقابة المالية والإدارية على الجهات الخاضعة للرقابة، (ألفاخري، 2013، بودريالة، 2013، الفطيسي 2014، المزوغي 2018). وفي الوقت نفسه نجد أن هناك العديد من الدراسات التي أكدت على أن العمل الرقابي الذي يقوم به ديوان المحاسبة يتفق مع معايير منظمة الإنتروساي بما في ذلك معايير الجودة رقم 140 (بريش وشميلة، 2013، ابو جناح، 2020، شهد الله، 2021).

وإزاء هذا الوضع فأن الأمر استدعى إجراء مزيداً من الدراسات والنظر في الإجراءات والممارسات المتعلقة برقابة الجودة بديوان المحاسبة لضمان جودة العمل الرقابي، ومدى توافقه مع متطلبات ادلة العمل المتعلقة بجودة العمل الرقابي الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا لرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI):

مما سبق تتجلى مشكلة الدراسة في طرح التساؤل التالي:

(ما مدى التزام ديوان المحاسبة بالدولة الليبية بممارسات رقابة الجودة وفقاً لمتطلبات دليل جودة العمل الرقابي الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ((INTOSAI)؟)

أهمية الدراسة:

تتأتي أهمية الدراسة من التركيز على أحد أهم محددات العمل الرقابي الذي يجب أن يقوم به ديوان المحاسبة وهو رقابة جودة العمل الرقابي، فبدون تحقيق رقابة فعالة على هذا العمل لن

يكون لعمل ديوان المحاسبة أية انعكاسات ايجابية يمكن أن تسهم في المحافظة على المال العام، وترشيد قرارات السلطة التشريعية والتنفيذية لتبني على معلومات سليمة، كما تتأني أهمية الدراسة من أهمية التأكيد على ضرورة المحافظة على ممارسات وإجراءات لرقابة جودة العمل الرقابي ذات مستويات عالية من الكفاءة والفعالية بديوان المحاسبة، والتقييد بأدلة ومعايير العمل الرقابي الصادرة عن المنظمة الدولية العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

أهداف الدراسة:

- في ضوء مشكلة البحث وأهميته يمكن حصر أهداف البحث في النقاط التالية:
- (1) التعرف إلى رقابة جودة العمل الرقابي من حيث مفهوم رقابة الجودة بالعمل الرقابي وأهميته وسماته، والتعرف على عناصر رقابة جودة العمل الرقابي.
 - (2) التعرف إلى ممارسات ديوان المحاسبة فيما يتعلق برقابة جودة العمل الرقابي على المستوى المؤسسي وعلى مستوى المهمة الرقابية.
 - (3) تعزيز جودة العمل الرقابي الذي يتولاه ديوان المحاسبة، بما يحقق أفضل الممارسات على رقابة جودة العمل الرقابي الذي يتولاه.

فرضيات الدراسة:

اعتماداً على مشكلة الدراسة وعناصرها المتمثلة في جودة العمل الرقابي كمتغير مستقل، ومتطلبات نظام رقابة الجودة بالجهاز الأعلى للرقابة وفق دليل ضمان الجودة الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، يمكن تحديد فرضيات البحث فيما يلي:

الفرضية الرئيسية:

لا يوجد نظام لرقابة جودة العمل الرقابي بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (ديوان المحاسبة).

ومن خلال هذا الفرض الرئيس يمكن صياغة الفروض الفرعية التالية:

• الفرضية الفرعية الأولى:

عناصر نظام رقابة الجودة لا تتوفر على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (ديوان المحاسبة).

• **الفرضية الفرعية الثانية:**

عناصر نظام رقابة الجودة لا تتوفر بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (ديوان المحاسبة) على مستوى المهمة الرقابية.

منهج الدراسة:

في ضوء طبيعة ومشكلة الدراسة وأهدافها وأهميتها اعتمد في الجزء النظري من الدراسة على المنهج الاستقرائي النظري، حيث يتم استقراء البحوث والدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة، وذلك بهدف تكوين الإطار النظري للدراسة.

وفي الجزء الميداني من الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي باستخدام الأسلوب الإحصائي، حيث يتم التعرف على الممارسات والإجراءات المتبعة بديوان المحاسبة إزاء تنفيذ مهام رقابة جودة العمل الرقابي من وجهة نظر أعضاء الديوان، من خلال قائمة استبيان صممت لهذا الغرض، ثم تم تجميع وتنظيم البيانات وتحليلها وتفسيرها واختبار الفرضيات بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS للوصول إلى التعميمات المناسبة بشأنها.

مصادر وأساليب جمع البيانات والمعلومات:

تم الاعتماد على نوعين من المصادر الأولية والثانوية لجمع البيانات والمعلومات لتحقيق نتائج الدراسة، إذ أن أسلوب جمع البيانات الأولية والثانوية اعتمد من قبل الباحثين، لضمان الحصول على إجابات للأسئلة المقترحة لإعداد الدراسة.

وتحتوي المصادر الأولية والثانوية للبيانات والمعلومات على ما يلي:

(أ) المصادر الأولية لجمع البيانات والمعلومات:

(ب) المصادر الثانوية لجمع البيانات والمعلومات:

تم الحصول على البيانات والمعلومات الثانوية من خلال الكتب والدوريات والبحوث المنشورة سواء ورقياً أو إلكترونياً، والمقالات ذات العلاقة بالموضوع قيد الدراسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.

ثانياً

تقسيمات الدراسة:

سيتم تناول موضوع البحث من خلال التقسيمات التالية:

أولاً / الإطار العام للبحث.

ثانياً / الدراسات السابقة.

ثالثاً / رقابة جودة العمل الرقابي.

(1) نظام رقابة الجودة على المستوى المؤسسي للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

(2) عناصر نظام رقابة الجودة على مستوى المهمة الرقابية.

رابعاً / الدراسة الميدانية.

خامساً / النتائج والتوصيات.

قائمة المراجع.

ثانياً / الدراسات السابقة:

إن محاولات الرقي بجودة العمل الرقابي ارتبطت بالعديد من التحديات التي صاحبت العمل الرقابي بالكثير من دول العالم منذ فترة طويلة من الزمن خاصة بدول العالم الثالث، واتجاه مؤسسات الدول نحو اعتماد وتبني الأنظمة الالكترونية بنظم المعلومات لديها، والحوكمة وظهور القضايا البيئية التي كان لها انعكاسات مهمة على مهام الرقابة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وانتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري بمؤسسات تلك الدول، دعت بالعديد من الأجهزة الرقابية حول العالم نحو تبني نظم الجودة ورفع كفاءة وفعالية العمل الرقابي، وقد وضعت العديد من الدراسات والأبحاث التي تناولت تقييم جودة العمل الرقابي على كافة المستويات المحلية والإقليمية والدولية، ونستعرض فيما يلي بعض من تلك الدراسات مع التركيز على الدراسات المحلية ذات الصلة بموضوع الدراسة.

(1) دراسة (المزوعي، 2009)، بعنوان "مدى توفر متطلبات المعايير العامة ومعايير

العمل الميداني بمراجعي جهاز المراجعة المالية واثار ذلك على كفاءة وفاعلية العمل الرقابي".

إذ هدفت الدراسة لتحديد مدى تقييد أعضاء جهاز المراجعة المالية بالمعايير الرقابية

العامة ومعايير العمل الميداني الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة،

وأثر ذلك على القيام بأعمالهم الرقابية بكل كفاءة وفاعليه، وتمثل مجتمع الدراسة في مراجعي ديوان المحاسبة "جهاز المراجعة المالية شعبية الجفارة (سابقاً)"، توصلت الدراسة لعدد من النتائج أهمها، لا تتوفر المعايير العامة (الشخصية) بمراجعي جهاز المراجعة المالية شعبية الجفارة، بشكل يسمح بإداء الوظيفة الرقابية بدرجة عالية من الكفاءة والفاعليه. كما أن هناك قصور في معايير العمل الميداني وبمراجعي جهاز المراجعة المالية شعبية الجفارة، وجد أن هناك العديد من لإجراءات لا يتم تطبيقها رغم ضرورتها.

(2) دراسة الفاخري (2013) بعنوان "تقييم الإداء الرقابي وتأثير المقومات الأساسية للعمل الرقابي على إداء العمل الرقابي لديوان المحاسبة في ليبيا".

هدفت إلى تقييم إداء ديوان المحاسبة في ليبيا كهدف رئيسي للدراسة، وقد اتبع الباحث في الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والذي اعتمد فيه على عدة مصادر للحصول على البيانات والمعلومات، ولجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال استمارة الاستبيان كاداة رئيسية للبحث، وزعت على عدد من موظفي ديوان المحاسبة، توصلت الدراسة لعدة نتائج كان من أبرزها، تدني مستوى تحقيق ديوان المحاسبة للمهام التي أنشئ من أجلها، فضلا عن عدم تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يعتمد عليها موظفي الديوان أثناء تادية أعمالهم الرقابية بناء على المعايير التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

(3) بدراسة لريش وشميلة (2013) والتي كانت بعنوان "تقييم فعالية إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة الليبي في المحافظة على المال العام طبقا لمعايير منظمة الإنتوساي الدولية".

هدفت لتقييم فعالية الإجراءات التي يمارسها ديوان المحاسبة في ليبيا للمحافظة على المال العام، من خلال دراسة إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة واتخاذ معايير منظمة الانتوساي الدولية للرقابة الحكومية أساساً للتقييم، أستخدم الباحثان المنهج الاستقرائي في عرض وتحليل الأدب المحاسبي والمالي المتعلق بموضوع الدراسة، كما تم استخدام المنهج الوصفي لتحليل وتفسير البيانات المتحصل عليها باستخدام استمارات الاستبيان الموزعة على عينة بلغت 135 مراجعاً من مجتمع الدراسة المتمثل في المراجعين العاملين بديوان المحاسبة بالإدارة العامة ومراجعي الديوان بفرع طرابلس، أظهرت نتائج الدراسة قصوراً في تطبيق بعض الإجراءات التي أوصت بها المنظمة والتي يتعين على ديوان المحاسبة في ليبيا ممارستها.

(4) دراسة (بودربالة، 2013) فقد تناولت "واقع التخطيط الاستراتيجي في ديوان

المحاسبة من وجهة نظر موظفيه" دراسة ميدانية بديوان المحاسبة - فرع درنة".

بهدف التعرف على واقع التخطيط الاستراتيجي في ديوان المحاسبة، وتمثل مجتمع الدراسة في جميع العاملين بديوان المحاسبة - فرع درنة، وتم الاعتماد في هذه الدراسة على استمارة الاستبيان، وكانت نتائج الدراسة سلبية جداً من حيث المشاركة في التخطيط الاستراتيجي، حيث أكدت الدراسة على غياب الرؤية والرسالة لديوان المحاسبة، وغياب الأهداف العامة لديوان المحاسبة، وأكدت الدراسة على أن عدم مشاركة الموظفين في رسم الاستراتيجيات العامة للديوان وضعف التخطيط الاستراتيجي يرجع أصلاً لغياب الرؤية والرسالة الواضحة لعمل الديوان، من نتائج الدراسة أيضاً عدم وجود دراسة وتحليل لواقع الإداء الرقابي لعمل ديوان المحاسبة وغياب تنمية الموارد البشرية بديوان المحاسبة - فرع درنة، أن افتقار جودة الإداء في العمل الرقابي المالي قد شمل بعض الدول الأخرى والتي تعد من الدول التي لها باع طويل في مجال العمل الحكومي ومنها باكستان ففي دراسة لـ (Anam Masood & Rab Nawaz, 2015) تم تسليط الضوء على العوامل التي تعكس ضعف العمل الفعال للمراجعين الحكوميين، وتقييم ما إذا كانت تلك العوامل تختلف عن غيرها من نتائج البحوث الغربية والأسبوية.

ولإعداد الدراسة تم إتباع منهج التحليل الوصفي واعتمد في الدراسة على المقابلات وتم استخراج معاملات الارتباط بيرسون لتحليل مجموعة التشابه في متغيرات الدراسة. كما تم الرجوع

لأدبيات المراجعة، لاستكشاف العوامل التي تجعل عمليات التدقيق غير فعالة. وأثبتت الدراسة وجود قصور في أغلب متغيرات الدراسة خاصة فيما يتعلق بجودة العمل الرقابي وضعف السياسات المتعلقة بإدارة الموارد البشرية من التعيين والترقيات والتدريب.

(5) ومن الدراسات التي اهتمت بعمل تقييم شامل لديوان المحاسبة ما قامت به (المزوعي، 2018) من خلال دراسة بعنوان "تقييم واقع العمل الرقابي وأفاق تطويره".

حيث هدفت الدراسة للإجابة على تساؤل رئيس يتمثل في "هل الإداء الرقابي لديوان المحاسبة والعمل الذي يقوم به يتم وفقاً لمتطلبات المعايير والتوجيهات الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة"، ولتحقيق هذا الهدف وبالنظر لتعدد وتنوع الموضوعات التي تم التطرق إليها بالدراسة، تم استخدام منهج الخاص بدراسة الحالة في إجراء الدراسة الميدانية بديوان المحاسبة بالدولة الليبية، من خلال قائمة الاستبيان التي تم تصميمها لهذا الغرض، وقد توصلت الدراسة لعدة نتائج هامة منها:

(أ) الإداء الرقابي لديوان المحاسبة يفتقر للتوافق مع ما جاء بالمعايير والمبادئ الدولية للرقابة المالية (الانتوساي).

(ب) عمل ديوان المحاسبة الرقابي لا يمتد للأدوار المختلفة الواجب القيام بها في إطار توجيهات وإرشادات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

(6) دراسة (Rasheed, 2020) بعنوان "معايير جودة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ودورها في دعم متطلبات الشفافية".

هدفت الدراسة إلى توضيح المفاهيم والعلاقات القائمة بين الأجهزة العليا للرقابة المالية ممثلة في مكتب الرقابة المالية ومدى مساهمتها في اعتماد معايير الانتوساي بشأن الشفافية والمساءلة، بالإضافة إلى قدرتها على دعم متطلبات الشفافية للحد من الفساد الإداري والمالي من خلال مراقبة ممارسات وإداء المؤسسات الحكومية باستخدام آليات المساءلة والشفافية. ولتحقيق ذلك استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال توزيع استبانة تحتوي على أسئلة وشروح على عينة الدراسة البالغة (42) فرداً، تكون من مراقبي الحسابات من ديوان الرقابة المالية والإدارية كأداة رئيسية للجمع البيانات اللازمة لاستكشاف وجهات نظرهم من أجل الحصول

على غرض الدراسة .نتيجة هذا كشفت الدراسة عن وجود علاقة ارتباط وأثر بين معايير الجودة في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ودعم متطلبات الشفافية (7) كما تناولت دراسة (ابو جناح، 2020) والتي كانت بعنوان "دور ديوان المحاسبة الليبي في مكافحة الفساد المالي دراسة مقارنة".

حيث تمحورت الدراسة على موضوع دور ديوان المحاسبة الليبي في مكافحة الفساد المالي دراسة مقارنة مع نظيره ديوان المحاسبة الأردني، باعتبار أن ظاهرة الفساد من أخطر الظواهر التي تهدد المجتمعات. وبينت الدراسة أن الدور الذي يقوم به ديوان المحاسبة في الحد من الفساد المالي داخل الجهات الحكومية الخاضعة لرقابته باعتباره الجهاز الأول المختص بحماية المال العام من السرقة والاختلاس، ووضحت الدراسة بشكل مفصل ماهية الرقابة المالية لديوان المحاسبة، وتم التعريف بها أنواعها وأهميتها بالإضافة إلى التقارير الصادرة عن ديوان المحاسبة ودورها في بيان حالات الفساد المالي والإداري في الجهات الخاضعة لرقابته و أثرها على الإداء الحكومي .

(8) ومن جانب آخر دراسة (Shiler, 2020) بعنوان "معايير الجودة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ودورها في دعم متطلبات الشفافية".

التي هدفت إلى توضيح المفاهيم والعلاقات القائمة بين الجهات العليا أجهزة الرقابة المالية (SAI) للرقابة المالية ممثلة بمكتب الرقابة المالية ومدى مساهمتها في اعتماد معايير الإنتوساي بشأن الشفافية والمساءلة، بالإضافة إلى ذلك لها القدرة على دعم متطلبات الشفافية للحد من الفساد الإداري والمالي، ومراقبة ممارسات وإداء المؤسسات الحكومية باستخدام آليات المساءلة والشفافية، ولتحقيق ذلك استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال توزيع استبيان متضمن الأسئلة والإيضاحات على عينة الدراسة البالغة (42) فرداً، تتكون من مراقبي الحسابات من ديوان الرقابة المالية والإدارية كأداة رئيسية لجمع البيانات اللازمة لاستكشاف وجهات نظرهم من أجل الحصول على غرض الدراسة .نتيجة هذا كشفت الدراسة عن وجود علاقة ارتباط وأثر بين معايير جودة الرقابة العليا للمؤسسات (الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة) ودعم متطلبات الشفافية، وفي ضوء نتائج الدراسة قدم الباحث عدداً من التوصيات أهمها ضرورة صياغة

النصوص التي تسمح بذلك استخدام التقارير الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي من قبل أفراد المجتمع كادلة إدانة المفسدين والمتلاعبين بالمال العام على كافة المستويات.

(9) كما تناولت دراسة (إبراهيم، 2023) موضوع "تأثير تطبيق المعيار 130 "قواعد

السلوك المهني على جودة العمل الرقابي".

بهدف اختبار مدى تطبيق الجهاز المركزي للمحاسبات باعتباره المراجع الخارجي العام لمعيار الانتوساي رقم 130 المتعلق بقواعد السلوك المهني، وتأثيره على جودة العمل الرقابي، وتحقيقاً لهدف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية وتطبيقية، وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها وجود تأثير لتطبيق الجهاز المركزي للمحاسبات للمعيار الدولي للانتوساي رقم 130 على جودة العمل الرقابي.

نخلص مما سبق أن العمل الرقابي الذي يقوم به ديوان المحاسبة تشوبه العديد من أوجه القصور والضعف خاصة فيما يتعلق بتقويم ورقابة الإداء والتخطيط الاستراتيجي لأعمال الرقابة، كما أوضحت الدراسات السابقة قصور الديوان في تقييم إدائه الرقابي مع ضعف التطبيق السليم للمعايير المتعلقة بالعمل الرقابي، خاصة فيما يتعلق بالمعايير العامة ومعايير العمل الميداني، كما توصلت بعض الدراسات الأخرى التي تناولت تقييم الإداء الرقابي لديوان المحاسبة بالدولة الليبية إلى أن هذا الإداء يأتي في إطار المعايير والقوانين والتشريعات المنظمة للعمل الرقابي بالدولة الليبية. من خلال هذه الدراسة سنهتم ببيان مدى التزام ديوان المحاسبة بإرساء الممارسات السليمة لرقابة جودة الأعمال الرقابية التي يتولى إدائها، وفقاً لمتطلبات دليل جودة العمل الرقابي الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، باعتبار أن جودة العمل الرقابي تعد من أهم محددات مهمة تقويم ورقابة الإداء الرقابي، بالإضافة لكونه دعامة أساسية للرفع من كفاءة وفعالية العمل الرقابي، فالقصور في رقابة وضبط جودة العمل الرقابي من شأنه أن يؤثر سلباً على وظيفة تقويم ورقابة الإداء.

ثالثاً

رقابة جودة العمل الرقابي

أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تواجه تحديات جمة وإدوار مهمة لتلعبها في مجالات عدة، من مساءلة الحكومات عن إدارتها للأموال العامة إلى ترسيخ ثقافة ومفاهيم

الشفافية بالإدارة العامة، خاصة مع انتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري، والتي أدت إلى نتائج وخيمة كان أحد معالمها إهدار الأموال العامة، والإخفاق في تحقيق معدلات التنمية المرجوة، مما يتطلب أن يتم العمل الرقابي بأعلى درجات الكفاءة والفعالية في إطار متطلبات وممارسات الجودة. وتناولت الدراسة فيما يلي رقابة الجودة من خلال العناصر التالية:

(أ) نظام رقابة الجودة على المستوى المؤسسي للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة:

لقد حظي موضوع نظام رقابة الجودة باهتمام كبير من المنظمات المهنية المتخصصة ومن الأكاديميين على حد سواء، حيث تعد رقابة الجودة المعيار الرابع من معايير العمل الرقابي والذي يطلق عليه أيضاً الرقابة النوعية، وينص على أنه يجب على الأجهزة التي تقوم بأعمال الرقابة أن تمتلك نظام داخلي ملائم لرقابة الجودة، ويضع هذا المعيار المسؤولية على أجهزة الرقابة التي تقوم بأعمال الرقابة على القطاع العام في أن تمتلك نظام داخلي ملائم لرقابة الجودة.

فالجودة وفق دليل ضمان الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) "هي مدى الالتزام بمسار أو نتيجة مجموعة من الشروط الموضوعية سلفاً والتي يعتقد بأنها لازمة للقيمة النهائية التي يوفرها المسار أو توفرها النتيجة"، وقد كان (De Angelo, 1981) أول من وضع تعريفاً للجودة في مجال المراجعة والرقابة المالية حيث ذكر أن جودة المراجعة "تتضمن احتمالية قيام المراجع باكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والإبلاغ عنها" وقد أصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي نشرته رقم (47) للربط بين خطر المراجعة وجودتها وعرفت مراقبة جودة الرقابة بأنها "مجموعة السياسات والإجراءات التي يتم وضعها بالترتيب للتأكد من أن عمل الجهاز الأعلى للرقابة يتميز دائماً بالجودة العالية". (Daqamseh, 2020, pp 2) كما عرفت "بأنها تلك المراجعة التي يقوم المراجع بموجبها بتقليص خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة" (حماد، 2005، ص96).

وبالتالي فإن نظام رقابة الجودة يتمثل في تبني جملة من الممارسات والإجراءات ومجموعة السياسات التي يتم تبنيها ووضعها قيد التنفيذ، وتستهدف التحقق من أن العمليات والمهام الرقابية تتم بجودة عالية وعلى نحو دائم.

ذلك أن تطبيق السياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة يعد من مسؤولية الأجهزة الرقابية، والمنوط بها وضع وتطوير معايير للرقابة على الجودة والتي من شأنها أن تساهم في التأكد من مدى التزام المراجعين بالمعايير الرقابية أثناء تأديتهم لمهامهم الرقابية، حيث إن تلك السياسات والإجراءات العامة للرقابة على الجودة يجب أن تغطي عدة مجالات على النحو التالي: (لطفي، 2005، ص353).

- (1) الصفات والمهارات والتأهيل للمحاسبين.
 - (2) تخصيص الأفراد المحاسبين في المهام وتوجيههم والإشراف عليهم.
 - (3) متابعة إجراءات الرقابة على الجودة.
- فالرقابة على الجودة يجب أن تتضمن السياسات والإجراءات المتعلقة بمدى توفر الصفات الشخصية بالمراجعين، ومدى توفر المهارات والكفاية الفنية والتأكد من توزيع العمل، ومن وجود توجيه وإشراف كاف على العمل، حيث إن نظام رقابة الجودة يقدم ضمانات عن مدى الكفاءة والفاعلية في إداء المهام الرقابية تتمثل في ما يلي (Chilekwa, 2019):
- 1- إن معايير المراجعة قد اتبعت وطُبقت.
 - 2- إن سياسات وإجراءات المراجعة قد اتبعت وطُبقت.
- ولتحقيق رقابة جيدة على جودة العمل الرقابي فأن الأمر يتطلب مراعاة تطبيق الإجراءات الآتية: (Knechel, et. al, 2013).

- (1) التحقق من التزام فريق العمل المكلف بالمعايير الرقابية.
 - (2) الاطلاع على خطة المراجعة.
 - (3) التحقق من إجراءات تنفيذ العملية الرقابية.
 - (4) التأكد من توفير الوسائل الجيدة لتنفيذ العملية الرقابية سواء من ناحية الكفاءة المهنية أو العملية لفريق العمل وذلك من خلال:
- التحقق من تمتع فريق العمل بالكفاءة والمهارة المطلوبة.
 - التأكد من سلامة اختيار المراجعين الماليين وتدريبهم.

- تطوير المعارف في القدرات الفنية للعاملين في مجال المراقبة المالية بأخر المستجدات في هذا المجال.

(5) توزيع المهام علي فريق العمل.

(6) تقييم إداء الأفراد العاملين بكل قسم من أقسام الرقابة.

ومن هنا فإن رقابة الجودة تضمن تحديد مدى تحقيق الكفاءة والفاعلية في إداء العمل الرقابي من خلال التأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات المطلوبة وتطبيق المعايير الرقابية.

(ب) عناصر نظام رقابة الجودة على مستوى المهمة الرقابية:

لقد اهتمت المعايير الدولية للرقابة المالية (ISA) بالمسؤوليات المتعلقة بأعضاء الفرق الرقابية، ووضعت إجراءات لرقابة الجودة تتعلق بكيفية انجاز المهام الرقابية وفق مستويات وممارسات الجودة المطلوبة. لذلك فقد أوصت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على أن يكون نظام رقابة الجودة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة متوافقاً مع متطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (SQC-1)، والذي تم اعتماده من قبل منظمة (INTOSAI) بالمعيار (ISSAI-40)، حيث يتناول هذا المعيار مسؤوليات تصميم نظام لإدارة الجودة وتطبيقه وتشغيله فيما يخص المهام الرقابية. ويتعامل هذا المعيار الدولي لمراقبة الجودة مع المسؤوليات فيما يتعلق بنظام مراقبة الجودة الخاص بها لعمليات الرقابة والمراجعات المتعلقة بالبيانات المالية، وارتباطات التأكيد الأخرى والخدمات ذات الصلة.

كما أصدرت منظمة (INTOSAI) المعيار الدولي (ISA-220) بخصوص إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية، وحدد معايير لرقابة جودة مهام الرقابة المالية، حيث يهدف المعيار الدولي للرقابة (ISA -220) إلى مساعدة أعضاء الفرق الرقابية على تنفيذ إجراءات رقابة الجودة على مستوى الارتباط بالمهمة الرقابية ككل، والتي توفر تأكيد معقول بأن:

- عملية الرقابة تتم في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

- التقارير الرقابية مناسبة وفقاً للظروف المحيطة.

ويقدم المعيار الدولي للرقابة (ISA-220) إرشادات بخصوص إجراءات وممارسات ومسؤوليات رئيس وفريق المهمة الرقابية على أعمال الرقابة المالية، والتالي العناصر الأساسية التي يحتوي عليها نظام رقابة الجودة على مستوى المهمة الرقابية:

- مسؤوليات القيادة عن جودة المهمات الرقابية.
- المتطلبات الأخلاقية المهنية ذات الصلة.
- قبول العلاقات مع العملاء واستمرارها والمهام الرقابية المعنية.
- فرق المهمات الرقابية.
- إداء العمليات الرقابية.
- الرقابة والمتابعة.
- التوثيق.

نخلص مما سبق إلى أن الوصول إلى مستويات الجودة في العمل الرقابي يمكن أن يتم من خلال تحديد وإدارة الأنشطة اللازمة لتحقيق أهداف الجودة للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، ويتطلب الأمر تحسين جودة المراجعة بإتباع أسلوب منهجي ومنظم على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، وتحتاج الأجهزة العليا للرقابة إلى المضي قدماً بطريقة منهجية ومنظمة لتطوير آليات واستراتيجيات لمواجهة كافة التحديات التي يمكن أن تحد أو تعرقل جهودها نحو تحقيق الكفاءة والفعالية في إداء مهامها.

رابعاً

الدراسة الميدانية

تعد هذه الدراسة من الدراسات الميدانية، اعتمد فيها على توزيع استمارة استبيان للحصول على المعلومات عن مدى التزام ديوان المحاسبة بالدولة الليبية بممارسات رقابة الجودة وفقاً لمتطلبات دليل جودة العمل الرقابي الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).

وستتولى فيما يلي وصف كامل لاستبيان الدراسة والعينة التي شملتها الدراسة، كما يتم عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالمعلومات المتحصل عليها من قبل المشاركين في تعبئة استمارة الاستبيان، وعرض للمقاييس الإحصائية المستخدمة وذلك على النحو التالي:

وصف الاستبانة وعينة الدراسة:

حتى يتم اختبار الفرضيات التي تم وضعها بالدراسة وتم إعداد استبانة تتكون من جزئين، الجزء الأول تناول المعلومات العامة عن المشارك وهي: (المؤهل العلمي - نوع المؤهل - سنوات الخبرة)، وتكمن أهمية هذا الجزء من الاستبيان في الحصول على معلومات عامة عن المشاركين، حيث إن مثل هذه المعلومات تعطي انطباع عن خبرة ومقدرة المشارك الفنية والمهنية، ومدى إدراكه للطبيعة الفنية والعلمية لموضوع الاستبيان، فضلاً عن مدى توافق تلك الخبرات والمؤهلات وطبيعة الوظيفة مع طبيعة الموضوع، إذ كلما كانت تلك المتغيرات متوافقة مع طبيعة الموضوع كانت إجابات المشاركين أكثر دقة وموضوعية (موثوقة)، باعتبار إن المشاركين في هذه الحالة أكثر التصاقاً بطبيعة الموضوع، ويمكن الاعتماد على إجاباتهم في الوصول إلى نتائج يمكن التأسيس عليها في قبول أو رفض الفرضيات التي بنيت عليها الدراسة.

أما الجزء الثاني من الاستبيان فقد تناولت الأسئلة الفنية ذات العلاقة بموضوع الدراسة وفرضياتها، وقسم هذا الجزء إلى محورين، يتناول المحور الأول نظام رقابة الجودة على المستوى المؤسسي للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة. أما المحور الثاني فيتناول عناصر نظام رقابة الجودة على مستوى المهمة الرقابية.

وقد كانت هناك خمسة مستويات للإجابة وفقاً لمقاييس (ليكرت) (Likert Scale)

وذلك عن كل فقرة من فقرات الاستبيان وهي:

جدول رقم (1)

ترميز الإجابات بمقياس ليكرت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

من خلال الجدول رقم (1) نلاحظ أن متوسط درجات سلم ليكرت (3)، فإذا كان متوسط درجات يزيد معنوياً عن (3) فيدل على موافقة عالية على محتوى تلك المفردة، أما إذا كان متوسط درجة الموافقة يقل معنوياً عن (3) فيدل على انخفاض درجة الموافقة، وفي حال ما تساوت درجة الموافقة على محتوى أي من مفردات الاستبيان مع متوسط درجات سلم ليكرت

(3) فيدل على أن درجة الموافقة متوسطة، وسيتم اختبار ما اذا كان متوسط درجة إجابات مفردات عينة الدراسة تختلف معنويًا عن (3) أم لا.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في أعضاء الرقابة (مراجعي الحسابات) العاملون بالإدارات الفنية العامة بديوان المحاسبة ويقدر عددهم بـ (210)، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بشكل عشوائي من خلال التسليم المباشر للاستبيان لأفراد العينة، حيث تم توزيع (85) استمارة استبيان بما يشكل 40% من المجتمع، تم استرجاع (67) استمارة استبيان صالحة للتحليل بنسبة 32% وهي نسبة جيدة يمكن الاعتماد عليها في تحليل الاستبيان وتعميم النتائج.

المقاييس الإحصائية المستخدمة في التحليل: صدق الاستبانة:

يشير مصطلح المصدقية (Credibility) في هذا الصدد إلى أن الاستبيان يعكس المحتوى المراد قياسه وفقاً لأوزانه النسبية، وقد تم اعتماد أكثر الطرق شيوعاً وأشهرها استخداماً لدى الباحثين للتأكد من صدق الاستبانة وهو أسلوب صدق المحكمين، حيث تم عرض الاستبيان على محكمين مختصين في مجال المحاسبة والمراجعة، ومن ذوي الخبرة في أعمال الفحص والمراجعة.

ثبات الاستبانة:

لقياس ثبات الاستبانة (Reliability) فقد تم حساب معامل ارتباط كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، حيث تعتمد هذه الطريقة على قياس الاتساق الداخلي للاستبانة، وتعطي فكرة عن مدى اتساق الأسئلة مع بعضها البعض ومع كل الأسئلة بصفة عامة، بحيث تعطي نفس النتائج إذا ما تم إعادة تطبيقها على نفس مفردات العينة عدة مرات وخلال نفس الفترة الزمنية، وتعد القيمة الأفضل لمعامل كرونباخ ألفا ما بين (0.7- 0.8) وتم قياس معامل الثبات للاستبانة وكانت نتيجة القياس $X = 0.741$ وهذه النسبة تقع في المدى الأفضل لمعامل كرونباخ ألفا، وهي نسبة تؤكد صدق وثبات وصلاحية الاستبيان والاعتماد على نتائجه لتحقيق أهداف الدراسة.

جدول رقم (2)

قياس الاتساق الداخلي للاستبانة باستخدام معامل كرونباخ ألفا

المحور	عدد الفقرات	قيمة كرونباخ ألفا
الأول	11	0.742
الثاني	12	0.764
جميع العبارات	23	0.741

مقاييس الإحصاء الوصفي:

تم استخدام مقاييس الإحصاء الوصفي لوصف مجتمع الدراسة وإظهار خصائصه، بالاعتماد على النسب المئوية، وتحليل إجابات أفراد العينة وترتيب متغيراتها حسب أهميتها النسبية، بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وتم الاعتماد على أساليب التحليل الاستدلالي والمتمثل في اختبار T لعينة واحدة One Sample T- Test لاختبار فيما إذا كان متوسط إجابات العينة يختلف عن الوسط الفرضي للمقاييس أو الوسيط 3.

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة:

بعد تجميع استمارات الاستبيان تم ترميز الإجابات وإدخالها لحزمة البرمجيات الإحصائية

SPSS لتحليل البيانات كما يلي:

المعلومات العامة:

جدول رقم (3)

توزيع المشاركين على أسئلة الاستبانة حسب العوامل الديمغرافية

المتغير	الفئة	العدد	النسب المئوية
المؤهل العلمي	ماجستير	3	4%
	بكالوريوس	64	96%
نوع المؤهل	محاسبة	57	85%
	إدارة أعمال	8	12%
	أخرى	2	3%
سنوات الخبرة	من 5 سنوات إلى أقل من عشر سنوات	17	7%
	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	31	46%
	من 15 سنة فأكثر	19	28%
		67	100%

من الجدول (3) أعلاه يمكن ملاحظة أن أغلب الأفراد المشاركين في ملئ استمارة الاستبيان تتوافر لديهم الخبرة والمقدرة العلمية والفنية المرتبطة بموضوع الدراسة، وتتوافق مؤهلاتهم العلمية وطبيعتها مع طبيعة الموضوع، حيث أتضح أن 85% من المشاركين في ملئ الاستبانة من المحاسبين، مما يشير لامتلاكهم الدراية الكافية حول أعمال المحاسبة والمراجعة، والمتطلبات

الأساسية لتنفيذ أعمال الفحص والمراجعة، وبدعم نتائج الدراسة ويرفع من مستوى الثقة في النتائج التي تسفر عنها الدراسة. ويعزز ذلك أيضا أن 96% من أفراد العينة من حملة مؤهل البكالوريوس، هذا فضلا عن أن 74% من أفراد العينة تتجاوز خبراتهم العملية في مجال العمل الرقابي لعشرة سنوات. وهذا الأمر يشير إلى قدرة المجيبين على فهم الموضوع واستيعاب الأسئلة والإجابة بشكل صحيح،
تحليل الأسئلة الفنية:

جدول رقم (4)

الفرضية الفرعية الأولى: عناصر نظام رقابة الجودة لا تتوفر على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (ديوان المحاسبة).

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
1	إدارة ديوان المحاسبة مسنولة عن نظام رقابة الجودة وتتولى تفويض صلاحيات التحقق من تنفيذ إجراءات وممارسات رقابة الجودة لإدارات أو أقسام بالديوان. توجد إجراءات وسياسات لضمان تنفيذ رقابة الجودة وفقاً للمعايير المهنية بشكل دائم	4.229	1.087	2	مرتفعة
2	تتوفر الموارد المادية والمعنوية اللازمة لوضع رقابة الجودة موضع التنفيذ.	3.629	0.877	9	مرتفعة
3	قيادة الديوان تعمل على التأكيد على أهمية الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي، والالتزام بالنزاهة والاستقلال والكفاءة المهنية.	3.466	0.919	10	مرتفعة
4	ديوان المحاسبة يقوم بتقييم المخاطر الناتجة عن إمكانيات وقدرات أعضاء الديوان، وضمان الكفاءة اللازمة لهم ووضع سياسات التدريب والتعليم المستمر.	4.371	1.239	1	مرتفعة
5	وضوح سياسات التوظيف والترقيات وتقييم الأداء والتطوير.	2.950	1.226	11	منخفضة
6	توجد سياسات وإجراءات تكفل التحقق من أن المهام الرقابية تجرى وفقاً للمعايير المهنية.	4.029	1.403	4	مرتفعة
7	تشجع قيادة الديوان ثقافة الاستشارة واعتماد الاجتهاد المهني.	3.771	1.592	7	مرتفعة
8	يعمل الديوان على إيجاد نوع من التوازن بين سرية المعلومات وتوثيقها والحاجة إلى الشفافية والمساءلة.	3.714	1.296	6	مرتفعة
9	يشارك ديوان المحاسبة الجهات الأكاديمية والبحثية في تقييم نظام مراقبة الجودة لتحديد أوجه القوة لتعزيزها، وتحديد نقاط الضعف ومعالجتها أول بأول.	3.943	1.327	5	مرتفعة
10	يتلقى ديوان المحاسبة الشكاوي والتظلمات حول العمل الرقابي الذي يتولاه، ويتم إبلاغ الموظفين بالقصور الذي تم ملاحظته، ومناقشة التوصيات المقترحة بشأن تلك الملاحظات.	4.143	1.309	3	مرتفعة
11	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.510	1.027	8	مرتفعة
		3.795	1.081		مرتفعة

من خلال الجدول (4) والذي يوضح مدى توفر عناصر رقابة الجودة بديوان المحاسبة للتحقق من صحة الفرضية الصفريّة الأولى التي تقول (عناصر نظام رقابة الجودة لا تتوفر على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (ديوان المحاسبة). أن جل إجابات أفراد العينة أكدت على أن ديوان المحاسبة يتبع عناصر وممارسات رقابة الجودة وفقاً لدليل رقابة وضمان الجودة الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، حيث أتت إجابات المشاركين بالموافقة المرتفعة على الفقرات المطروحة، إذ كانت أكبر موافقة على التساؤل الذي يغطي الفقرة المتعلقة بممارسات قيادة الديوان حول التأكيد على أهمية الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي، والالتزام بالنزاهة والاستقلال والكفاءة المهنية. بمتوسط حسابي (4.371) وبانحراف معياري قدره (1.239)، أما أقل نسبة اتفاق فقد كانت عن الفقرة التي تتساءل حول قيام ديوان المحاسبة بتقييم المخاطر الناتجة عن إمكانيات وقدرات أعضاء الديوان، وضمان الكفاءة اللازمة لهم ووضع سياسات التدريب والتعليم المستمر، بمتوسط حسابي (2.950) وبانحراف معياري (1.226)، وبشكل عام فإن النتيجة النهائية لتحليل إجابات المشاركين أتت لتؤكد أن ديوان المحاسبة بالدولة الليبية ينفذ الإجراءات والعناصر المتعلقة برقابة الجودة وفقاً لدليل رقابة وضمان الجودة بمتوسط حسابي عام (3.795) وبانحراف معياري (1.081) وهي موافقة عالية على ما جاء من فقرات بالمحور الأول من الاستبانة.

جدول رقم (5)

الفرضية الفرعية الثانية: عناصر نظام رقابة الجودة لا تتوفر بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (ديوان المحاسبة) على مستوى المهمة الرقابية

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
1	يتحمل رئيس فريق المهمة الرقابية مسؤولية تحقيق ممارسات الجودة، بتقييم مدى التزام أعضاء الفريق بالمتطلبات الأخلاقية والمهنية ذات الصلة.	3.476	1.018	10	مرتفعة
2	يقيم رئيس الفريق أية شواهد تشير لوجود تهديد لاستقلالية أعضاء الفريق.	3.486	0.886	9	مرتفعة
3	يولي رئيس فريق المهمة الرقابية اهتمام بتوفر الكفاءة والقدرة على إداء المهمة الرقابية لأعضاء فريق العمل.	3.431	1.271	11	مرتفعة
4	يتم الإشراف الجيد على فريق العمل والتحقق من إداء المهمة ووفقاً للمعايير الرقابية.	4.201	0.910	2	مرتفعة
5	يتم التحقق من أن تقرير المهمة الرقابية مناسب في ظل الظروف المحيطة.	4.219	0.608	1	مرتفعة
6	يتم توثيق العمل الرقابي والتحقق من ملائمة وكفاءة أدلة	4.063	0.840	4	مرتفعة

				وقرائن الإثبات وحفظها، وتوثيق المسائل الهامة ذات الصلة بالمهمة الرقابية.	
مرتفعة	6	0.380	3.651	يقوم رئيس الفريق بالجوء للاستشارات والمشاورات بشأن المسائل الشائكة أو الخلافية مع فريق العمل أو أي فريق استشاري بالديوان.	7
مرتفعة	12	1.857	3.429	يشمل عمل التخطيط للمهمة الرقابية فهم طبيعة الجهة الخاضعة للرقابة وبينتها الرقابة، والتواصل مع الأطراف المكلفة بالحوكمة وتحديد الأهمية النسبية للبيود والحسابات، وتقييم المخاطر والنظر في استمرارية الجهة موضوع الفحص والمراجعة.	8
مرتفعة	8	1.31	3.452	يتم الانتباه للمسائل المتعلقة بالغش والاحتلال وتحديد أوجه الفساد المالي والإداري، وفهم الإطار القانوني والتنظيمي الذي تعمل في إطاره الجهة الخاضعة للرقابة.	9
مرتفعة	3	0.751	4.125	تضمن تقرير الرقابة كل نتائج العمليات الرقابية، وترسل لكافة المستويات الحكومية المعنية.	10
مرتفعة	7	0.936	3.619	يتضمن تقرير الرقابة وصف لتقييم الأداء وأهداف العملية الرقابية، وعوائق تنفيذ المهام الرقابية وعرض الحقائق والاستنتاجات.	11
مرتفعة	5	1.039	3.743	يتم مناقشة تقارير الرقابة ومقارنتها مع المعايير المناسبة، وتحليل الانحرافات وتحديد أسبابها وأثارها على إداء الجهة الخاضعة للرقابة.	12
مرتفعة		1.039	3.741	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	

يتضح من الجدول (5) أن إجابات المشاركين اتجهت نحو الموافقة العالية على كل الفقرات المتعلقة بالفرضية الثانية والتي تدور حول (عناصر نظام رقابة الجودة على مستوى المهمة الرقابية)، إذ أتت الإجابات لتؤكد على أن عناصر وإجراءات رقابة الجودة على مستوى المهمة الرقابية يتم تطبيقها، وأن رئيس فريق العمل الرقابي يقوم بالمهام المكلف بها وفقاً لدليل رقابة وضمان الجودة الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، بمتوسط حسابي (3.741) وانحراف معياري (1.039). حيث كانت أعلى نسبة موافقة على الفقرة التي تدور حول قيام رئيس فريق العمل يتحقق من أن تقرير المهمة الرقابية مناسب في ظل الظروف المحيطة بمتوسط حسابي قدرة (4.219) وانحراف معياري (0.608).

اختبار فرضيات الدراسة:

تم اختبار الفرضيات باستخدام اختبار (T) لعينة واحدة One Sample T- Test عند مستوى ثقة (95%) وعند مستوى دلالة $> 5\%$.

اختبار الفرضيات الأولى:

الفرضية الصفرية (H_0): عناصر نظام رقابة الجودة لا تتوفر على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (ديوان المحاسبة).

الفرضية البديلة (H_1): عناصر نظام رقابة الجودة تتوفر على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (ديوان المحاسبة).

الجدول (6)

اختبار (T) لعينة واحدة One Sample T- Test للفرضية الأولى

الوسط الحسابي	قيمة T	نتيجة الفرضية العدمية	قيمة المعنوية (sig)
3.975	0.6142	الرفض	0.000

ولما كانت قاعدة العامة لقرار قبول الفرضية أو رفضها يعتمد على ما إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة t أكبر من 5% أي عند درجة ثقة اقل من 95%، وترفض الفرضية إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (t) المحسوبة أصغر من 5% أي عند درجة ثقة أكبر من 95%.

ومن خلال الجدول أعلاه فأنا نرفض فرضية العدم التي تنص على (عناصر نظام رقابة الجودة لا تتوفر على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (ديوان المحاسبة)). ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن (عناصر نظام رقابة الجودة تتوفر على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (ديوان المحاسبة)).

اختبار الفرضيات الثانية:

الفرضية الصفرية (H_0): عناصر نظام رقابة الجودة لا تتوفر بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (ديوان المحاسبة) على مستوى المهمة الرقابية.

الفرضية البديلة (H_1): عناصر نظام رقابة الجودة تتوفر بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (ديوان المحاسبة) على مستوى المهمة الرقابية.

الجدول (7)

اختبار (T) لعينة واحدة One Sample T- Test للفرضية الثانية

الوسط الحسابي	قيمة T	نتيجة الفرضية العدمية	قيمة المعنوية (sig)
3.741	0.6142	الرفض	0.000

ومن خلال الجدول أعلاه فأنا نرفض فرضية العدم التي تنص على (عناصر نظام رقابة الجودة لا تتوفر على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (ديوان المحاسبة) على مستوى المهمة الرقابية. ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن (عناصر نظام رقابة الجودة تتوفر على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (ديوان المحاسبة) على مستوى المهمة الرقابية.

رابعاً

النتائج والتوصيات

(أ) النتائج:

بعد أن تم استخدام الاختبارات الإحصائية للوصول لرفض قبول الفرضيات العدمية توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- الفرضية الأولى، كانت نتائج التحليل الإحصائي وفق قاعدة القرار المشار إليها أعلاه أن رفضت الفرضية العدمية، وقبلت الفرضية البديلة التي تنص على أن "عناصر نظام رقابة الجودة تتوفر على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (ديوان المحاسبة)".
- الفرضية الثانية، كانت نتائج التحليل الإحصائي وفق قاعدة القرار المشار إليها أعلاه أن رفضت الفرضية العدمية، وقبلت الفرضية البديلة التي تنص على أن "عناصر نظام رقابة الجودة تتوفر على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (ديوان المحاسبة) على مستوى المهمة الرقابية".

وهذه النتائج تتفق مع ما توصلت إليه بعض الدراسات التي أكدت على أن العمل الرقابي الذي يقوم به ديوان المحاسبة بالدولة الليبية يتفق مع معايير منظمة الإنتوساي والقوانين والتشريعات المنظمة للعمل الرقابي بالدولة الليبية ومنها دراسة كلا من (لريش وشميلة، 2013، ابو جناح، 2020، شهد الله، 2021).

(ب) التوصيات:

- بناء على نتائج الدراسة نضع التوصيات التالية:
- ضرورة العمل على دعم وتعزيز التقيد بأدلة العمل الاسترشادية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

- العمل على وضع وتبني أدلة عمل استرشادية ذاتية وفي إطار أدلة العمل الدولية
- تعكس التطورات الحاصلة بالعمل الرقابي بديوان المحاسبة، وتعكس الحاجة لأهمية تطوير العمل الرقابي ومواجهة التحديات بالبيئة المحلية.
- دعم ثقافة الجودة لدى كافة الأطراف بديوان المحاسبة على مستوى القادة الإداريين والمدراء العامون وأعضاء الرقابة.

مراجع الدراسة:

أولاً / المراجع العربية:

- (1) العبسي، عبد الجبار أحمد (2011). "العلاقة بين مستوى جودة تقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وتطوير إداء الجهات الخاضعة للرقابة بالجمهورية اليمنية". بحث مقدم لنيل درجة الماجستير التنفيذي في الإدارة العامة. www.yemen-nic.info
- (2) إبراهيم، هشام ز غلول، (2023)، "تأثير تطبيق المراجع الخارجي العام لمعيار الانتوساي رقم 130" قواعد السلوك المهني على جودة العمل الرقابي، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد 37، العدد الأول.
- (3) النجار، سامر احمد، العامسي، هنده السابح، (2023): "الدور الوسيط للالتزام التنظيمي في العلاقة بين ضغوط العمل وجودة التقارير الرقابية: دراسة تطبيقية على أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبة"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد 4، العدد 1.
- (4) المزوغي، مبروكة احضيري، (2009) "مدى توفر متطلبات المعايير العامة ومعايير العمل الميداني بمراجعي جهاز المراجعة المالية واثار ذلك على كفاءة وفاعليه العمل الرقابي"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس.
- (5) المزوغي، مبروكة احضيري، (2018)، "واقع العمل الرقابي وأفاق تطويره" أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة صفاقس، تونس.
- (6) ابو جناح، عمر محمد (2020) دور ديوان المحاسبة الليبي في مكافحة الفساد المالي دراسة مقارنة، جامعة الشرق الأوسط، رسالة ماجستير منشورة، <https://meu.edu.jo/libraryTheses>
- (7) أمين السيد أحمد لطفي، (2002)، المراجعة الدولية وعولمة رأس المال، الإسكندرية، الدار الجامعة: مصر
- (8) حمادي، انتصار عباس مغير، حمد عبد الأمير (2014)، "مدى تطبيق معايير إدارة جودة العمل الرقابي وتأثيرها في الحد من حالات الفساد الإداري" مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 80، منشور على شبكة الاتصالات الدولية. www.iasj.net/iasj
- (9) حماد، أكرم إبراهيم، (2005) "الرقابة المالية في القطاع الحكومي". <https://koha.birzeit.edu>
- (10) فاخري، جمعة محمد يوسف. (2013). تقييم أساليب العمل الرقابي ودراسة العوامل المؤثرة في تطويرها بديوان المحاسبة الليبي. مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية. 228 – 286، (2) 1.
- (11) عبد العزيز، شهد الله، المقروس، عبد الحميد علي، (2021) "مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بإجراءات رقابة الجودة الواردة بمعيار منظمة الإنتوساي 140: دراسة ميدانية على الإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي" مجلة آفاق اقتصادية، جامعة المرقب - كلية الاقتصاد والتجارة.
- (12) لريش، منصور محمد، اشميلة، ميلاد رجب، 2013 "تقييم فعالية إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة الليبي في المحافظة على المال العام طبقاً لمعايير منظمة الإنتوساي الدولية" مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية المجلد 1 العدد 2. ص ص 391-434.

- (13) سمهود، فتحي المبروك (2020) دور ديوان المحاسبة الليبي في تقييم إداء مجالس الجامعات العامة قراءة ناقدة تحليلية لتقارير الديوان السنوية 2018 - 2012، مجلة جامعة صبراتة العلمية، المجلد الرابع، العدد 2.
- (14) معمري، أسامة مفتاح & حمزة، عمورة جمال (2022)، "متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في الشركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي 220"، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة ISSN 2018/2602-7151 المجلد: 3 العدد 02، ص ص 36-52.

ثانياً / المراجع الأجنبية:

- (1) Chilekwa Monje, (2019), "The Importance of Setting Up a Quality Assurance Function", <https://www.linkedin.com/>
- (2) INTOSAI, (2019). Available online at: <http://www.intosai.org/ar/about-us.html>.
- (3) Khansa Shahibah, Bambang Hariadi, Zaki Baridwan, (2020), "The effect of quality control system on audit quality: Professional skepticism as the moderator variable", Research in Business & Social Science. IJRBS VOL 9 NO 4 ISSN: 2147-4478, Available online at www.ssbfn.net.
- (4) Munir Zaki Al-Daqamseh, (2010), "Audit quality management as an introduction to improve and develop the audit performance at the SAls", <https://www.arabosai.org>.
- (5) Noor Bakhsh Ali Akbar, Fatima Salih Mahdi, (2023), "The Interest of The Supreme Audit Institution in Sustainable", Journal of Profess. Bus. Review. |Miami, v. 8 | n. 1| p. 01-16|.
- (6) Shiler Abdurrahman Rasheed, (2020), "Quality Standards of the Supreme Audit Institutions (SAI) and Its Role in supporting Transparency Requirements". International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding, Volume 7, Issue 1 February, 2020 Pages: 311.
- (7) W. Robert Knechel, Gopal V. Krishnan, Mikhail Pevzner, Lori B. Shefchik, and Uma K. Velury (2013), "Audit Quality: Insights from the Academic", Literature", A Journal of Practice & Theory, American Accounting Association, Vol. 32, Supplement 1, pp. 385–421.

