

مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الواردة في المعيار رقم 20 الصادر عن منظمة الإنتوساي " من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة "

The extent to which the Libyan Audit Bureau adheres to the principles of
transparency and accountability contained in Standard No. 20 issued by
INTOSAI organization
From the auditors' point of view

عبد العاطي الزروق رحيل
ديوان المحاسبة الليبي
Abdulati.119@gmail.com

ميلاد رجب اشميلة
قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والتجارة
بالجامعة الأسمرية الإسلامية
miladd_74@asmarya.edu.ly

الملخص

تعتبر المساءلة والشفافية من ضمن المعايير التي أصدرتها منظمة الإنتوساي التي تُعنى بتحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي وتهدف للرفي بعمل أجهزة الرقابة المالية والمحاسبية العليا والتي من ضمنها ديوان المحاسبة الليبي، وحتى يتسنى لديوان المحاسبة تحقيق أهدافه في المحافظة على المال العام، والحد من ظاهرة الفساد، فإن عليه الأخذ بمعايير هذه المنظمة والتي منها المعيار رقم 20 المتضمن مبادئ المساءلة والشفافية.

لقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الواردة في المعيار 20 الصادر عن منظمة الإنتوساي؛ ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها استخدم المنهج الوصفي التحليلي وُحُلَّت البيانات المتحصل عليها من خلال استمارة استبيان ذات مقياس ليكرت الخماسي معدة من خلال مبادئ المعيار رقم 20 المشار إليه، وموزعة على مجتمع الدراسة وهو مراجعي الحسابات بالإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي بمدينة طرابلس البالغ عددهم (209) وتم استرداد (140) منها، واستخدم برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لغرض إجراء عملية التحليل.

وقد خلصت الدراسة إلى أن ديوان المحاسبة الليبي يلتزم بمبادئ الشفافية والمساءلة التسعة الواردة في المعيار 20 الصادر عن منظمة الإنتوساي.

استلمت الورقة بتاريخ 2021/08/5
وقبلت بتاريخ 2021/12/10
ونشرت بتاريخ 2022/02/26

الكلمات المفتاحية:
المساءلة، الشفافية،
منظمة الإنتوساي .

ABSTRACT

Accountability and transparency are among the standards issued by the INTOSAI organization that concerns with improving and developing public financial control at international level and aims to promote the work of the higher financial and accounting oversight institutions, including the Libyan Audit Bureau, and so that the Audit Bureau can achieve its goals in preserving public money and limiting the phenomenon of corruption, it must adopt the standards of this organization, including Standard No. (20) that includes the principles of accountability and transparency.

This study aimed to find out the extent of the Libyan Audit Bureau's commitment to the principles of transparency and accountability contained in INTOSAI organization standard No. (20).

In order to achieve the objectives of the study and the answer to its inquiries, the descriptive and analytical approach was used and the data obtained through a questionnaire form with quintuple "Five Likert" scale prepared through the principles of the aforementioned standard No. (20) and distributed to the study community, which is the auditors at the General Administration of the Libyan Audit Bureau in Tripoli of (209), where (140) were retrieved, and the statistical package for social sciences (SPSS) programme was used to conduct the analysis.

The study concluded that the Libyan Audit Bureau adheres to the nine principles of transparency and accountability contained in standard No. (20) issued by INTOSAI organization.

1. المقدمة

تطورت الرقابة المالية مع مرور الزمن لتصبح أداة لتحقيق الكفاءة والفاعلية ولم تعد تقتصر على هدفها التقليدي وهو الحد من الأخطاء، والذي يتأتى من خلال الالتزام بالنظم والقوانين السارية، وأتى هذا التطور كنتاج لتطورات اقتصادية كبيرة شهدها العالم خلال العقود السابقة مثل اندماج شركات وظهور أخرى متعددة الجنسية، فأصبحت الرقابة المالية تحتل أهمية كبيرة في العملية الإدارية، وركيزة من ركائزها الأساسية، ومن هنا أصبح لزاماً تنظيم عملية الرقابة لكونها أداة فاعلة في تطوير النشاط الإداري على مستوى المنظمات، وقد عرّفت لجنة إجراءات المراجعة Committee Of Auditing Procedures المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants) الرقابة المالية بأنها: "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله المالية وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية، وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة" (الدوسري، 2010).

كما إن مفهوم الرقابة لا يقتصر على الوحدات الإدارية الخاصة وإنما يشمل المؤسسات الحكومية، والتي أصبحت بدورها في كثير من الدول تسعى إلى الإصلاح الإداري؛ لتحقيق أهداف هذه الدول برفع مستوى خدماتها وتأمين استمراريتها على الأمد البعيد، فظهر ما يعرف بمفهوم الرقابة المالية العليا، والتي تطورت من كونها أداة للتأكد من سلامة الإجراءات التي تطبقها الحكومة للمحافظة على المال العام من خلال الالتزام بالقوانين والتشريعات السارية إلى أداة تشمل أيضاً الرقابة النظامية ورقابة الأداء (صوالحة واخرون، 2013).

ولكي تستطيع الدول الحفاظ على سيادتها وجودها وضمان استقرارها وتحقيق مصالح شعوبها كان لزاماً عليها المحافظة على المال العام من أيدي العابثين وسوء الاستخدام، الأمر الذي دفع أغلب الدول إلى إنشاء أنظمة رقابية لها قوانينها وتشريعاتها التي تعمل في ظلها لتحقيق الهدف المنشود منها (حماد، 2011). كما أسست منظمات دولية من أهمها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (International Organization of Supreme Audit Institutions) والتي تُعنى بتحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي، والتي تأسست بدولة كوبا عام 1953 (intosai.org).

وحيث إن منظمة الإنتوساي تسعى إلى الرقي بعمل أجهزة الرقابة المالية والمحاسبية العليا شرعت بإصدار العديد من المعايير والتي منها المعيار رقم 20 المتعلق بمبادئ الشفافية والمساءلة بالأجهزة الرقابية العليا، وذلك لما لهذه الأجهزة من مسؤوليات تجاه عدة أطراف منها السلطة التشريعية والعموم، وأن تبنيها للشفافية والمساءلة يعكس قيامها بمسؤولياتها بشكل كامل وموضوعي؛ وأتى اهتمام منظمة الإنتوساي بالمساءلة والشفافية على اعتبار أنهما عنصران مهمان في الحوكمة الجيدة، ففي حين تتعلق المساءلة بالإطار القانوني والهيكل التنظيمي، فإن الشفافية تتمحور حول الإفصاح العام، وهما مفهومان مرتبطان، إذ أن الشفافية تعد قوة مؤثرة تستطيع محاربة الفساد، وتحسين الحوكمة، وتعزيز المساءلة. وقد عرف صندوق النقد الدولي الشفافية في النسخة المعدلة لدليل الشفافية المالية العامة بأنها "إطلاع الجمهور على هيكل القطاع ووظائفه والنيات التي تستند إليها السياسات المالية العامة، حسابات القطاع العام، والتوقعات الخاصة بالمالية العامة" (صندوق النقد الدولي، 2001). وعرفت منظمة الإنتوساي المساءلة في المؤتمر الخامس لمنظمة (الأسوساي) بأنها: "مسؤولية أولئك الذين توكل إليهم إدارة الموارد العامة بأن يقدموا حسابات عن تلك الموارد وهي عنصر أساسي من الالتزام الذي تعطى بموجبه السلطة المفوضة الحق بأن تتخذ قرارات بالنيابة عن الأمة" (إعلان بكين، 1991).

وعلى غرار الكثير من دول العالم أنشأت ليبيا هيئة رقابية عليا لمراقبة إيرادات ومصروفات الدولة سميت بديوان المحاسبة، وكان ذلك بموجب القانون رقم 31 لسنة 1955م حيث خضع لعديد التغييرات والمسميات إلى أن وصل إلى ما هو عليه الآن بموجب القانون رقم 19 لسنة 2013م الصادر عن المؤتمر الوطني العام بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي.

وحتى يتسنى لديوان المحاسبة تحقيق أهدافه في المحافظة على المال العام، والحد من ظاهرة الفساد، يستلزم الأمر الأخذ بمبادئ الشفافية والمساءلة التي أكدت عليها منظمة الأنتوساي، ومن هنا أتت فكرة هذه الدراسة في التحقق من مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن منظمة الإنتوساي.

2. الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات موضوع الرقابة المالية وكذلك الشفافية والمساءلة ومن هذه الدراسات:

- دراسة البلداوي (2011)، هدفت إلى قياس دور ديوان الرقابة المالية العراقي في تعزيز الإفصاح والشفافية وذلك من خلال التعرف على الجوانب الفكرية لموضوع الإفصاح والشفافية ودوره في التشريعات المنظمة لعمله، والمجالات

والأساليب المستخدمة من قبل الديوان لتعزيز الإفصاح والشفافية، وتقديم المقترحات المناسبة لتعزيز هذا الدور من خلال التجارب المماثلة له، واستندت الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي من خلال توزيع استبيان على العاملين بالديوان بعينة شملت 40 عاملاً. وقد خلصت دراسته إلى أن دور الديوان فاعلاً في تعزيز الإفصاح والشفافية من خلال التركيز على أهدافه التقليدية المتمثلة في الإبلاغ عن المخالفات، وإبداء الرأي في عدالة ووضوح القوائم المالية.

- **دراسة الشويرف وحيدر (2013)**، هدفت إلى التعرف على أسباب الفساد المالي والإداري في ليبيا ومعرفة أي هذه الأسباب أكثر تأثيراً من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي لأجل اقتراح الحلول والمعالجات اللازمة لمكافحته وتخفيف حدة آثاره على الاقتصاد الليبي.

وقد قام الباحثان بتوزيع استبانة على عينة من مراجعي ديوان المحاسبة بالمنطقة الغربية تمثلت في (185) مراجعاً، شملت ستة عوامل وهي: العوامل الشخصية والعوامل التنظيمية والمؤسسية وعوامل البيئة السياسية وعوامل البيئة الاقتصادية وعوامل البيئة الاجتماعية وعوامل البيئة القانونية التشريعية.

وتم التوصل إلى نتائج أهمها: أن العوامل التي تمت دراستها تسبب في ظهور وانتشار الفساد المالي والإداري، ولكن بمتوسطات حسابية مختلفة؛ حيث كانت العوامل المرتبطة بالبيئة القانونية والتشريعية وكذلك عوامل البيئة السياسية من أهم هذه العوامل، أما العوامل الشخصية فهي الأقل تأثيراً على انتشار الفساد؛ على الرغم من أن إحدى أسبابها (انعدام الوطنية وضعف الوازع الديني لدى الموظف) جاءت في المرتبة الأولى من بين كافة أسباب العوامل.

- **دراسة زكري (2013)**، هدفت إلى التعرف على مدى فاعلية القوانين والتشريعات التي تنظم عمل ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة، واستخدم الباحث استبيان لتجميع البيانات من خلال عينة مكونة من (66) مراجع تابع لديوان المحاسبة الليبي.

أهم النتائج التي توصلت إليها دراسة زكري (2013) أن هناك فاعلية في قوانين ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة، بخلاف وجود بعض أوجه الضعف منها عدم قيام ديوان المحاسبة بإجراء التحريات اللازمة لاستقصاء أسباب القصور في أداء العمل في ميادين الإنتاج والتوزيع والخدمات يؤدي ذلك إلى زيادة الفساد الإداري بالمؤسسات والشركات العامة، كذلك لم تحتوي قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي على الإجراءات اللازمة التي يجب أن يقوم بها الديوان من أجل إجراء الرقابة الإلكترونية.

وأوصت الدراسة بضرورة تبني وتطبيق المعايير الدولية للرقابة الحكومية The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) وذلك من أجل رفع كفاءة رقابة ديوان المحاسبة الليبي.

- **دراسة لربش وشميلة (2013)**، هدفت إلى تقييم فعالية الإجراءات التي يمارسها ديوان المحاسبة في ليبيا للمحافظة على المال العام من خلال دراسة إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة واتخاذ معايير منظمة الإنتوساي الدولية للرقابة الحكومية أساساً للتقييم، حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لتحليل وتفسير البيانات المتحصل عليها من خلال استمارات الاستبيان الموزعة على 135 مراجعاً بالإدارة العامة للديوان بالإضافة لفرع طرابلس.

وتوصلت الدراسة بشكل عام إلى أن إجراءات المراجعة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة في ليبيا تتفق مع معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية، كما أظهرت الدراسة قصوراً في تطبيق بعض الإجراءات التي أوصت بها المنظمة والتي يتعين على ديوان المحاسبة في ليبيا ممارستها.

أوصت الدراسة بضرورة تطوير إجراءات المراجعة المتبعة والعمل على زيادة المواءمة مع معايير منظمة الإنتوساي، وتطوير التشريعات النافذة المتعلقة بعمل الديوان من خلال الارتقاء بها لمواكبة المعايير الدولية.

- **دراسة الفطيسي (2014)**، هدفت الدراسة إلى وضع مقترحات وتوصيات للحد من ظاهرة الفساد المالي واعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي من خلال استخدام تحليل المحتوى لتقارير ديوان المحاسبة الليبي للسنوات من 2008م إلى 2012م، ومعالجة أوجه القصور في أنظمة الرقابة المالية بالمؤسسات الحكومية في ليبيا.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة تزايد معدل الفساد في ليبيا خلال سنوات الدراسة، حيث إن مؤشر مدركات الفساد في ليبيا قد انخفض تدريجياً خلال سنوات الدراسة وقد تراجع تبعاً لذلك ترتيب ليبيا دولياً وعربياً. وخرجت الدراسة بعدد التوصيات منها العمل على وضع آلية لضمان إلزام جميع الجهات الخاضعة لعمليات الفحص والمراجعة

بتنفيذ الملاحظات الواردة بتقارير ديوان المحاسبة، وكذلك مراجعة أوجه القصور في كافة التشريعات والقوانين المنظمة لعمل الجهات العامة الخاضعة للفحص والمراجعة من قبل الديوان، بالإضافة إلى تشديد الرقابة المالية على المصروفات والعهد والتعويضات بصفة عامة ودراسة وتحليل أسباب ارتفاع عدد المخالفات والممارسات الواردة بشأنها في تقارير الديوان مما سبب في ارتفاع عدد القضايا المتعلقة بها.

- **دراسة النعيزي (2015)**، هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، واعتمد النعيزي في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وجمعت البيانات عن طريق استمارة استبيان وزعت على (104) موظف من الموظفين الإشرافيين بديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني.

وخلصت الدراسة إلى أن هناك تأثيراً كبيراً لتطبيق الإطار القانوني والإفصاح عنه، وكذلك تطبيق معايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تنسم بالموضوعية، بالإضافة إلى تطبيق معايير النزاهة والسلوك الجيد للموظفين والاستشاريين على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمبادئ المساءلة والشفافية، أما فيما يتعلق بنشر نتائج الرقابة للجمهور عبر وسائل الإعلام فاستنتج النعيزي عدم وجود قانون ينص على ذلك، وأظهرت نتائج الدراسة موافقة ضعيفة على التزام الديوان بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة والسبب يرجع إلى عدم معرفة واطلاع المفوضين على قانون الديوان الخاص بذلك.

وأوصت بصورة انضمام الديوان لمنظمة الانتوساي وتحديث قانون الديوان وتشجيع موظفيه على البحث العلمي في مجال المعايير الدولية للرقابة.

- **دراسة ميرة (2019)**، هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة الليبي كهيئة رقابية على مؤسسات القاع العام، وفي سبيل الوصول لذلك اعتمدت الدراسة على استبانة وزعت على الأعضاء الفنيين الممارسين للعمل الرقابي بالديوان، أستردها منها عدد (32) استمارة من أصل (40). وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن تفعيل دور ديوان المحاسبة الليبي كهيئة رقابية على مؤسسات القطاع العام.

وأوصت الدراسة بالعمل على تحقيق استقلالية تامة للديوان وامتلاك رؤية استراتيجية متكاملة ورفع مستوى الاستجابة والمساءلة لعمل لجانها وأن يبرز الشفافية بشكل أكثر وضوحاً فيما يتعلق بنشر المعلومات واتخاذ القرارات.

ما يميز الدراسة الحالية:

ركزت أغلب الدراسات السابقة على الأجهزة الرقابية العليا، سواء من خلال دورها في مكافحة الفساد المالي والإداري وتقييم دورها في هذا المجال من خلال تقييم إجراءاتها وامتثالها للقوانين الموضوعية والمعايير الدولية، كذلك التركيز على كيفية تطوير مراجعي هذه الأجهزة، سواء من خلال المشاركة بالمعرفة، أو تحديد متطلباتها للقيام بمهامها على الوجه المطلوب.

أما فيما يتعلق بالمساءلة والشفافية فقد تناولتها دراسة النعيزي (2015) حول مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، وهذه الدراسة قد تم إجراؤها في غير البيئة الليبية وقبل عدة سنوات من إعداد الدراسة الحالية.

أما الدراسات التي تناولت البيئة المحلية فقد تمثلت في دراسات حول ديوان المحاسبة الليبي و دوره في مكافحة الفساد، وتقييم إجراءات الرقابة التي يتبعها وفق معايير الانتوساي، بالإضافة إلى التشريعات والقوانين التي يعمل في ظلها. بالإضافة إلى كون الدراسة الحالية من الدراسات القليلة التي تناولت موضوعاً يتعلق بتطبيق معايير الانتوساي في البيئة المحلية، من خلال دراسة مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ المساءلة والشفافية الواردة في المعيار رقم 20، الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

3. مشكلة الدراسة:

قد لا يخفى على أحد أهمية دور الأجهزة الرقابية العليا للرقابة المالية والمحاسبية في تعزيز قيم النزاهة والشفافية في سبيل المحافظة على المال العام، ولتحقيق ذلك تتبنى هذه الأجهزة معايير وإجراءات معينة يفترض بأن تكون كفيلة لتحقيق هذا الغرض في ظل القوانين والتشريعات المحلية أو الإقليمية التي تنظم عملها وتحدد سلطاتها ومسؤولياتها.

وتعتبر الأجهزة العليا للرقابة جزء من نظام قانوني ودستوري شامل وتعد مسؤولة عن تخطيط وتنفيذ عملها وتبني المنهجيات والمعايير الكفيلة من أجل تعزيز المساءلة والشفافية في الأنشطة العامة، وتحقق تفويضاتها القانونية، وتقوم

بمسؤولياتها بالشكل المطلوب، وفي هذا السياق أصدرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة المعيار رقم 20 المتعلق بمبادئ الشفافية والمساءلة والذي تم المصادقة عليه سنة 2010 ، وكانت الغاية منه الارتقاء بمبادئ الشفافية والمساءلة في الأجهزة العليا والرقابة من أجل مساعدتها على الريادة عبر أعضاء المثل من خلال حوكمتها وممارستها. وباعتبار أن ليبيا تحتل مرتبة متقدمة في مؤشر الفساد العالمي ومن بين أسباب ذلك عدم قيام ديوان المحاسبة الليبي بوضع آلية عمل لإلزام الجهات الخاضعة له بمخرجات تقاريره (القطبي، 2014) وكذلك وجود تقصير في ممارسة الديوان للمعايير الصادرة عن منظمة الأنتوساي (لريش، اشميلة، 2013) بالإضافة إلى ضعف الديوان في تحديد أسباب القصور للوحدات الخاضعة لرقابته (زكري، 2013) وكما أوضحت دراسة الشويرف وحيدر (2013) بضرورة التزام أجهزة الدولة بتطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة عند أداء أعمالها والتي من بينها الديوان باعتبار إنه المسؤول عن الرقابة المالية العليا، وهو عضو بمنظمة الإنتوساي فإن مشكلة الدراسة تتمحور حول التساؤل التالي:

➤ ما مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الواردة في المعيار رقم 20 الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنتوساي)؟

واستناداً إلى المبادئ التسعة التي تضمنها معيار الإنتوساي رقم 20 فيمكن الإجابة على السؤال الرئيس من خلال الإجابة على الأسئلة الفرعية التسعة التالية:

- ما مدى التزام ديوان المحاسبة بأداء مهامه ضمن إطار قانوني بما يتيح المساءلة والشفافية؟
- ما مدى التزام ديوان المحاسبة بالإفصاح عن تفويضه القانوني ومسؤولياته ورسائله واستراتيجياته للعموم بما يضمن المساءلة والشفافية؟
- ما مدى التزام ديوان المحاسبة بتبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية؟
- ما مدى التزام ديوان المحاسبة بتطبيق معايير عليا للنزاهة والأخلاقيات على موظفيه تتسم بالمساءلة والشفافية؟
- ما مدى التزام ديوان المحاسبة بالتأكد من سلامة مبادئ المساءلة والشفافية عند الاستعانة بمصادر خارجية؟
- ما مدى التزام ديوان المحاسبة بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفاعلية، والإقرار عن ذلك بما يضمن المساءلة والشفافية؟
- ما مدى التزام ديوان المحاسبة بإعداد تقارير للعموم عن نتائج رقابته واستنتاجاته بما يحقق المساءلة والشفافية؟
- ما مدى التزام ديوان المحاسبة بصفة منتظمة وشاملة بتوصيل نتائج عملياته الرقابية عبر وسائل الإعلام المختلفة بما يضمن المساءلة والشفافية؟
- ما مدى التزام ديوان المحاسبة بالاستعانة بالاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء لتحسين جودة ومصادقية عمله بما يحقق المساءلة والشفافية؟

4. فرضية الدراسة:

استناداً إلى مشكلة الدراسة تم صياغة الفرضية الرئيسة التالية:

يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الواردة في المعيار رقم 20 الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنتوساي).

5. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف مدى التزام ديوان المحاسبة بمبادئ الشفافية والمساءلة الواردة في المعيار رقم (20) الصادرة عن منظمة الإنتوساي.

6. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في تبيينها لموضوع على قدر من الأهمية يتعلق بالرقابة المالية والمحافظة على المال العام، ودور ديوان المحاسبة الليبي في ذلك والتحقق من مدى التزامه بمبادئ المساءلة والشفافية الصادرة عن منظمة الإنتوساي هذا من الناحية العلمية، أما عملياً فتكمن أهمية الدراسة في الخروج بناء على نتائجها بتوصيات تُسهم في تطبيق أو تعزيز التزام الديوان بمبادئ المساءلة والشفافية بما يضمن رفع الكفاءة في إنجاز مهامه.

7. منهجية الدراسة:

تم في هذه الدراسة اتباع المنهج الوصفي التحليلي، واستخدام أداة الاستبيان لجمع البيانات من عينة الدراسة المتمثلة في 140 مراجعاً في ديوان المحاسبة الليبي، وقد تم تحليل هذه البيانات إحصائياً للوصول إلى النتائج ومن ثم صياغة التوصيات.

8. مجتمع وعينة الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة في جميع مراجعي الحسابات المالية بالإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي، وتمثلت عينة الدراسة في 140 مراجعاً.

9. حدود الدراسة:

نظراً للصعوبات التي تتعلق بكبر المساحة التي تغطيها فروع ديوان المحاسبة وانتشارها في أغلب المدن الليبية مع عدم قدرة الباحثين على تغطية كافة الفروع من حيث الزمن والظروف الأمنية والمادية، وباعتبار الإدارة العامة تضم إدارات متخصصة في مراجعة كافة الجهات التابعة للدولة والتي قد لا تكون متوفرة ببعض الفروع، كما تتضمن رقابة 20% من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي ككل، لذلك اقتصرنا الدراسة على مراجعي الحسابات المالية بالإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي بطرابلس.

كما اقتصرنا الدراسة على معيار الإنتوساي رقم 20 المتعلق بمبادئ الشفافية والمساءلة.

10. المعيار رقم (20) مبادئ الشفافية والمساءلة:

إن الغرض من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عموماً هو:

- ضمان جودة العمليات الرقابية الجارية.
- تعزيز كلاً من مصداقية تقارير الرقابة المالية للمستخدمين، وشفافية العملية الرقابية.
- تحديد مسؤولية المراجعين الماليين بالنسبة إلى الأطراف المعنية الأخرى.
- تحديد مختلف أنواع العمليات الرقابية ومجموعة المفاهيم ذات الصلة التي تقدم لغة مشتركة للرقابة المالية على القطاع العام. (intosai.org)

وقبل الخوض في بيان المعيار والمبادئ التي يتضمنها المعيار (20) سيتم التطرق إلى المعايير الصادرة من قبل منظمة الإنتوساي والتي تصنف مخرجاتها إلى أربعة مستويات: (issai.org)

المستوى الأول- مبادئ التأسيس: ويطلق عليه إعلان (ليما) وهو أول إصدار عالمي في مجال الرقابة في القطاع العام ويمثل الدستور حول المبادئ الأساسية التي تضمن الرقابة الفعالة على المال العام وتتعلق هذه المبادئ بالاستقلالية وبناء القدرات المهنية وإعداد التقارير وكذلك العلاقة مع أصحاب المصلحة إضافة إلى تبادل المعرفة بين الأجهزة العليا للرقابة الحكومية.

المستوى الثاني – متطلبات العمل الأساسية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:

ويتعلق هذا المستوى بالشروط الواجب توافرها في الأجهزة الرقابية العليا حتى تتمكن من القيام بدورها الرقابي والارتقاء به، أي أنها تشمل الجوانب المؤسسية لعملها، ويتضمن هذا المستوى:-

- 1- مبادئ الاستقلالية (معيار رقم 10)
- 2- مبادئ الشفافية والمساءلة (معيار رقم 20)
- 3- مبادئ أخلاقيات المهنة (معيار رقم 30)
- 4- مبادئ الجودة (معيار رقم 40)

المستوى الثالث – مبادئ الرقابة الأساسية:

يتضمن هذا المستوى المعايير المتعلقة بالمبادئ الأساسية للعمل الرقابي (تنفيذ المهام) ويتكون من المعايير التالية:

المعيار ISSAI 100: المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام (جميعها).

المعيار ISSAI 200: المبادئ الأساسية للرقابة المالية.

المعيار ISSAI 300: المبادئ الأساسية لرقابة الأداء.

المعيار ISSAI 400: المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام.

المستوى الرابع – إرشادات الرقابة الحكومية (المبادئ التوجيهية):

ويضم هذا المستوى مجموعة من المعايير الإرشادية العملية والمتعلقة بالقيام بعملية الرقابة الميدانية التي يستند عليها المراجع للقيام بالمهام الرقابية.

مما سبق يتبين أن المعيار رقم 20 (مبادئ الشفافية والمساءلة) يقع ضمن المستوى الثاني وهو المستوى الذي يوضح متطلبات العمل المهني لجهاز الرقابة، ويشتمل المعيار على المبادئ التسعة التالية: (issai 20)

المبدأ الأول: العمل ضمن إطار قانوني:

من حق وواجب الأجهزة العليا للرقابة تقديم تقرير عن نتائج أعمالها بمقتضى تنفيذ مهامها القانونية، وينبغي أيضا مساءلة الأجهزة عن أداء مهامها.

ويجب أن تتوفر لدى الأجهزة العليا للرقابة قوانين وتنظيمات موجهة تكون بموجبها مسؤولة ومساءلة، تغطي هذه القوانين والتنظيمات عادة:-

- سلطة الرقابة وتشريعها ومسؤولياتها.
- الظروف المحيطة بتعيين وإقالة رئيس الجهاز وأعضاء المؤسسات الجماعية.
- متطلبات عمل الأجهزة وإدارتها المالية.
- النشر المنتظم لتقارير الرقابة.
- الإشراف على أنشطة الجهاز.
- التوازن بين حصول العموم على المعلومات وسرية أدلة الإثبات الرقابية وباقي المعلومات عن الجهاز.

المبدأ الثاني: الإفصاح عن المسؤوليات والاستراتيجيات:

حيث يسمح الإفصاح عن هذه الأمور إلى الجهات المعنية بفهم الكيفية التي تؤدي بها الأجهزة بمهامها كما يسمح بمحاسبتها، ويشترط هذا المبدأ:

- تفصح الأجهزة العليا للرقابة للعموم عن تفويضها القانوني.
- تفصح تقارير الأجهزة العليا للرقابة عن رسالتها وتنظيمها واستراتيجيتها وعلاقتها بمختلف ذوي العلاقة بما فيهم الأجهزة التشريعية والسلطات التنفيذية.

تكشف للعموم عن شروط تعيين وإعادة تعيين وتقاعد وعزل رئيس الجهاز وأعضاء المؤسسات الجماعية.

يُفضل أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة بالكشف، لفائدة العموم، عن المعلومات الأساسية حول تفويضها القانوني ومسؤولياتها ورسالتها واستراتيجيتها وأنشطتها باستخدام إحدى اللغات الرسمية للإنترنوساي بالإضافة إلى لغاتها الوطنية.

المبدأ الثالث: معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموثوقية والشفافية:

ويشمل ذلك التواصل مع الجهات الخاضعة للرقابة حول المعايير التي تعتمد عليها في الرقابة وتبقيها على علم بأهداف ومنهجية ونتائج مهماتها الرقابية، ويشترط هذا المبدأ:

- تتبنى الأجهزة العليا للرقابة معايير ومنهجيات للرقابة تتوافق مع مبادئ الإنترنوساي الأساسية للرقابة والمفصلة في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.
- تقوم الأجهزة العليا للرقابة بنشر ماهية تلك المعايير والمنهجيات وكيفية الالتزام بها.

تقوم الأجهزة العليا للرقابة بنشر نطاق أنشطتها الرقابية التي تقوم بها في إطار تفويضها القانوني وبناء على عمليات تقييمها للمخاطر وتخطيطها.

تتواصل الأجهزة العليا للرقابة مع الجهات الخاضعة لرقابتها حول المعايير التي ستعتمد عليها في إبداء آرائها.

تبقى الأجهزة العليا للرقابة الجهات الخاضعة لرقابتها على علم بأهداف ومنهجية ونتائج مهماتها الرقابية.

تخضع نتائج رقابة الأجهزة العليا للرقابة لإجراءات إبداء الملاحظات وتخضع توصياتها للنقاش والرد من قبل الجهات الخاضعة للرقابة.

توفر الأجهزة العليا للرقابة آليات فعالة لمتابعة توصياتها من أجل التأكد من أن الجهات الخاضعة للرقابة تتعامل بطريقة صحيحة مع ملاحظاتها وتوصياتها بالإضافة إلى تلك الصادرة عن السلطة التشريعية (المعيار رقم 10 حول الاستقلالية - المبدأ السابع).

تسمح إجراءات المتابعة لدى الأجهزة العليا للرقابة بأن تقوم الجهات الخاضعة للرقابة بالإدلاء بمعلومات حول الإجراءات التصحيحية المتخذة أو حول مبررات عدم اتخاذ تلك الإجراءات.

يتعين على الأجهزة العليا للرقابة إرساء نظام مناسب لضمان الجودة حول أنشطتها الرقابية وحول تقاريرها، كما يتعين عليها إخضاع هذا النظام لمراجعة مستقلة بصفة دورية.

المبدأ الرابع: المعايير العليا للنزاهة والأخلاقيات على الموظفين:

توفر الأجهزة العليا للرقابة مدونة لقواعد السلوك الاخلاقي منسجمة مع المعيار رقم 30 الخاص بقواعد وأخلاقيات المهنة، ويشترط هذا المبدأ:

- توفر الأجهزة العليا للرقابة قواعد أو قوانين وسياسات وممارسات أخلاقية منسجمة مع المعيار ISSAI رقم 30 الخاص بقواعد الأخلاقيات المدرج ضمن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.
- تمنع الأجهزة العليا للرقابة على المستوى الداخلي تضارب المصالح والفساد وتضمن الشفافية والمشروعية بالنسبة لعملياتها.
- تقوم الأجهزة العليا للرقابة بتشجيع السلوك الأخلاقي في المؤسسة.
- تنشر للعموم الشروط الأخلاقية وواجبات المراقبين (القضاة في نموذج المحكمة، الموظفين المدنيين والآخرين).
- على أجهزة الرقابة أن تنشر الحالات المهمة لسوء السلوك الأخلاقي التي تم إثباتها.

المبدأ الخامس: التحقق من المصادر الخارجية:

- يتعين أن تتضمن مدونات قواعد السلوك للأجهزة العليا للرقابة الأحكام التي تتناول الاستعانة بمصادر خارجية من خبراء ومستشارين من أجل إنجاز بعض الأنشطة والتي تخضع لنفس مبادئ المساءلة والشفافية، ويشترط هذا المبدأ:
- يتعين على الأجهزة العليا للرقابة أن تتأكد أن تعاقدها مع أطراف خارجية من أجل إنجاز بعض الأنشطة لا يعرض مبادئ المساءلة والشفافية لأية شبهة.
- إن الخبرات التي تم الاستعانة بها من جهات خارجية والعمليات الرقابية التي تم تفويض إنجازها لجهات خارجية تظل ضمن مسؤولية الأجهزة العليا للرقابة وتخضع للسياسات الأخلاقية (خاصة في مجال تضارب المصالح) والسياسات التي تضمن النزاهة والاستقلالية.

المبدأ السادس: إدارة العمليات باقتصاد وكفاءة وفاعلية:

- أي تطبق الأجهزة ممارسات إدارية سليمة بما فيها الأنظمة الملائمة لإدارتها وعملياتها المالية ورقابتها الداخلية. وتقوم الأجهزة بتقييم ونشر تقارير حول عملياتها في مختلف المجالات كما تقوم بنشر معلومات عن مصادرها المالية وكيفية استخدام هذه الموارد وتنشر القوائم المالية الخاصة بها وتخضع لرقابة خارجية مستقلة، من خلال:
- تطبق الأجهزة العليا للرقابة ممارسات إدارية سليمة بما فيها أنظمة الضبط الداخلي الملائمة لإدارتها وعملياتها المالية، ويمكن أن تشمل هذه الممارسات على الرقابة الداخلية وإجراءات أخرى منصوص عليها في INTOSAI GOV 9100.
- تنشر القوائم المالية الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة للعموم وتخضع لرقابة خارجية مستقلة أو لمراجعة برلمانية.
- تقوم الأجهزة العليا للرقابة بتقييم ونشر تقارير حول عملياتها وإنجازاتها في مختلف المجالات مثل الرقابة المالية ورقابة الالتزام والأنشطة القضائية (بالنسبة للأجهزة ذات الطابع القضائي) ورقابة الأداء وتقييم البرامج والاستنتاجات حول أنشطة الحكومة.
- تقوم الأجهزة العليا للرقابة بالحفاظ على المهارات والقدرات التي تحتاجها تطويرها من أجل القيام بعملها لإنجاز رسالتها والوفاء بمسؤولياتها.
- تقوم الأجهزة العليا للرقابة بنشر مبلغ ميزانيتها الإجمالية ومصادر مواردها المالية (اعتمادات برلمانية – ميزانية عامة – وزارة المالية – هيئات – أتعاب) وكيفية استخدام هذه الموارد.
- تقوم الأجهزة العليا للرقابة أن تستعين بلجان تدقيق مشكلة من أغلبية أعضاء مستقلين من أجل مراجعة وإبداء الرأي حول إدارتها المالية وإعدادها للتقارير المالية.
- يمكن للأجهزة العليا للرقابة استخدام مؤشرات للأداء من أجل تقييم القيمة المضافة لعملياتها الرقابية لفائدة البرلمان والمواطنين وباقي الأطراف ذوي العلاقة.
- تقوم الأجهزة العليا للرقابة بقياس مدى ظهورها لدى العموم ونتائجها وتأثيرها عن طريق التغذية المرتدة من مصادر خارجية.

المبدأ السابع: نشر التقارير الرقابية للعموم:

تُعد الأجهزة العليا للرقابة تقاريراً عن نتائج أعمال الرقابة وعن أنشطتها الأخرى في الوقت المناسب، ويشترط هذا المبدأ أن:

- تنشر الأجهزة العليا للرقابة استنتاجاتها وتوصياتها الناتجة عن عمليات الرقابة إلا ما كان يعتبر سرياً منها بحكم قوانين أو تنظيمات خاصة.
- تعد الأجهزة العليا للرقابة تقارير حول التدابير المتخذة فيما يخص متابعة توصياتها.
- تعد الأجهزة العليا للرقابة (المكونة كمحاكم) تقارير حول العقوبات والغرامات المطبقة على المحاسبين أو المدراء.
- تنشر الأجهزة العليا للرقابة على العموم تقاريرها حول النتائج العامة للرقابة المتضمنة مواضيع مثل تنفيذ الميزانية العامة للحكومة والوضع المالي والعمليات المالية، وإذا سمح إطارها القانوني بذلك، رقابتها الداخلية وإمكاناتها المهنية.
- تحافظ الأجهزة العليا للرقابة على علاقة قوية مع اللجان البرلمانية المختصة من أجل مساعدتها على فهم أفضل لتقارير الرقابة واستنتاجاتها ومن أجل مساعدتها على اتخاذ الإجراءات المناسبة.

المبدأ الثامن: النشر عبر وسائل الإعلام:

أي أن تتواصل الأجهزة العليا للرقابة بشكل فعّال مع وسائل الإعلام لضمان أن المعلومات التي تنتجها تصل إلى الجهات ذات الصلة بما في ذلك العموم. وتشجع الاهتمام الأكاديمي باستنتاجاتها وتقاريرها، وتوفر التقارير بصيغة مفهومة ومناحة للعموم عبر وسائل مختلفة (ملخصات ورسوم بيانية وعروض مصورة وبيانات صحافية)، ويشترط هذا المبدأ:

- أن تتواصل الأجهزة العليا للرقابة بانفتاح مع وسائل الإعلام أو أي أطراف معنية أخرى حول عملياتها ونتائج رقابتها وتظل ظاهرة لدى الساحة العامة.
- أن تشجع الأجهزة العليا للرقابة الاهتمام العام والأكاديمي بأهم استنتاجاتها.
- توفر ملخصات عن تقرير الرقابة والأحكام القضائية بإحدى اللغات الرسمية للإنترنت إضافة إلى لغاتها الوطنية.
- أن تبادر الأجهزة العليا للرقابة بتنفيذ وإنجاز مهمات الرقابة وتقوم بنشر التقارير المعنية في أوقات مناسبة، كما من شأن الشفافية والمساءلة أن تعزز أكثر إذا كانت أعمال الرقابة والمعلومات المعنية المدلى بها غير قديمة.
- توفير تقارير الأجهزة العليا للرقابة بصيغة مفهومة ومناحة للعموم وعبر وسائل مختلفة (كالملخصات والرسوم البيانية والعروض المصورة والبيانات الصحافية).

المبدأ التاسع: الاستعانة بالاستشارة الخارجية ومراجعة النظراء:

أي تستخدم الأجهزة العليا للرقابة المراجعات الخارجية لعملياتها للمساعدة على تحسين كفاءة وفعالية عملها. كما تنشر تقارير علنية عن نتائج هذه المراجعات الخارجية (مراجعات النظراء على سبيل المثال)، ويشترط هذا المبدأ:

- تلتزم الأجهزة العليا للرقابة بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وتسعى إلى التعلم المستمر بالاستعانة بالأدلة والخبرة من أطراف خارجية.
- تقوم الأجهزة العليا للرقابة بالاستعانة بتقييم خارجي مستقل لعملياتها ولتطبيقاتها للمعايير ولتحقيق هذا الغرض يمكن الاستعانة بمراجعة النظير.
- يمكن للأجهزة العليا للرقابة اللجوء إلى خبراء خارجيين لإبداء مشورة مستقلة بما في ذلك حول الأمور الفنية المتعلقة بالرقابة.
- تنشر الأجهزة العليا للرقابة تقارير حول نتائج عمليات مراجعة النظراء والتقييم الخارجي المستقل.
- تشارك الأجهزة العليا للرقابة في عمليات الرقابة المشتركة والمتزامنة.
- عن طريق تحسين جودة عملها، تستطيع الأجهزة العليا للرقابة أن تساهم في تطوير القدرات المهنية في مجال الإدارة المالية (التدريب، العلاقة مع الجامعات).

11. الدراسة الميدانية

1.11 منهجية الدراسة: بما إن هذه الدراسة تهدف للتعرف على مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن منظمة (الانتوساي) من وجهة نظر مراجعيه فإن المنهج المناسب لتحقيق ذلك هو المنهج الوصفي التحليلي، والذي يقوم على توفير البيانات والحقائق عن المشكلة محل الدراسة لأجل تفسيرها ووقوفاً عند دلالاتها، وهذا المنهج استُخدم في أغلب الدراسات السابقة.

2.11 مجتمع وعينة الدراسة: يتألف مجتمع هذه الدراسة من مراجعي الحسابات المالية بالإدارة العامة لديوان المحاسبة بمدينة طرابلس، وقد تم توزيع الاستبانة على كامل المجتمع والبالغ عددهم (209) مراجعاً، و تم استرجاع (141) استبانة منها (140) قابلة للتحليل، وهي التي مثلت عينة الدراسة.

3.11 أداة جمع البيانات: استناداً للمنهج المتبع وبعد الاطلاع على المراجع والدراسات السابقة تم تصميم استبانة لجمع البيانات الأولية للدراسة تعكس في مضمونها المبادئ التسعة للشفافية والمساءلة التي تضمنها المعيار رقم (20) محل الدراسة، سُلمت بشكل مباشر للفئة المشاركة في الدراسة، وفيما يلي جدول رقم (1) يوضح توزيع استبانة على عينة الدراسة.

جدول رقم (1) بيان بعدد الاستبانات الموزعة على عينة الدراسة

النسبة	العدد	البيان
100%	209	الاستبانات الموزعة
67,5%	141	الاستبانات المسترجعة
32,5%	68	الاستبانات الغير مسترجعة
0,5%	1	الاستبانات المستبعدة من التحليل
67,0%	140	الاستبانات الخاضعة للتحليل

هذا وتم إعداد استبانة الاستبانة حسب مقياس ليكرت الخماسي Five likert scale والذي يتكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل فقرة من الاستبانة وذلك كما يتضح بالجدول رقم (2) التالي:

جدول رقم (2) مقياس درجات ليكرت الخماسي

بدائل الإجابة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

وبلغ عدد فقرات استبانة الاستبانة (52) فقرة موزعة على قسمين وهي كالتالي:-

القسم الأول: ويضم خمس فقرات متعلقة بالمعلومات الديمغرافية لأفراد الدراسة يحتوي على المعلومات الديمغرافية عن المبحوث والتي تتمثل في (المؤهل العلمي- التخصص العلمي - سنوات الخبرة - الإدارة التابع لها - حضور المؤتمرات والندوات)

القسم الثاني: ويتعلق باختبار فرضية الدراسة، ويضم هذا القسم سبعة وأربعين فقرة موزعة على تسعة محاور يتعلق كل محور بفرضية من الفرضيات الفرعية.

4.11 صدق وثبات استبانة الاستبانة:

ويقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلته ما وضعت لقياسه، من خلال وضوحها، وشمولها لكل العناصر التي تدخل في عملية التحليل، وبما يخدم أهداف الدراسة.

أولاً: صدق أداة الدراسة (الصدق الظاهري):

حتى يتم التأكد من صدق المحتوى لأداة الدراسة فقد تم عرضها في شكلها المبدئي على مجموعة من ذوي الخبرة والاختصاص في مجال المحاسبة والإحصاء لأجل تحكيمها وإبداء ملاحظاتهم حول مدى ملاءمتها ووضوحها وأهميتها (صدق المحكمين) وبعد إجراء التعديلات اللازمة عليها من وجهة نظر المحكمين والبالغ عددهم (7)، تم إخراج الاستبانة في صورتها النهائية.

ثانياً: ثبات أداة الدراسة والصدق:

يقصد بثبات أداة الدراسة هو إعطائها نفس النتائج تقريباً فيما لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة على نفس المستجوبين وفي نفس الظروف، مما يعني الاستقرار وعدم تغير النتائج وقلة عوامل المصادفة والعشوائية على نتائج الأداة. وللتأكد من ثبات استمارة الاستبانة فقد تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ وتكون استمارة الاستبانة ذات ثبات مقبول إذا كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ 60% فما فوق، والجدول التالي يوضح قيمة معامل ألفا كرونباخ وكذلك صدق الاستبانة لكل محور بالقسم الثاني من استمارة الاستبيان وهي كالتالي:

جدول (3) نتائج اختبار ثبات وصدق استبانة الدراسة

المحور	محتوى المحور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
الأول	الإطار القانوني	6	0.853	0.924
الثاني	الإفصاح عن المسؤوليات والاستراتيجيات	4	0.826	0.909
الثالث	معايير وعمليات ومنهجيات الرقابة	7	0.795	0.892
الرابع	معايير عليا للنزاهة والأخلاقيات	5	0.771	0.878
الخامس	التحقق من المصادر الخارجية	3	0.841	0.917
السادس	إدارة العمليات باقتصاد وكفاءة وفاعلية	8	0.883	0.940
السابع	نشر التقارير الرقابية للعموم	4	0.701	0.837
الثامن	النشر عبر وسائل الإعلام	4	0.603	0.777
التاسع	الاستعانة بالاستشارة الخارجية والنظراء	6	0.828	0.910
إجمالي المحاور	المعيار رقم 20	47	0.936	0.967

من الجدول رقم (3) السابق يلاحظ أن معاملات ألفا كرونباخ لجميع محاور الدراسة الفرعية تقع فوق 60% حيث كان معامل ألفا كرونباخ لجميع المحاور الفرعية مجتمعة ككل 93.6% وهذا يدل على ثبات الاستبانة، وبالتالي فإن استمارة الاستبانة الموزعة على المستجوبين تتمتع بثبات كبير من حيث صلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة.

ثالثاً: الاتساق الداخلي:

تم التحقق من الاتساق الداخلي وذلك باستخدام حساب معامل ارتباط بيرسون بين درجات كل محور والعبارات التي تنتمي له وقد بينت النتائج أن قيمة معاملات الارتباط بين الدرجات الكلية لكل محور وعبارات المحور محصورة بين المدى (0.396 - 0.886) وقيمة مستوى المعنوية (0.000) وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود اتساق داخلي بين كل محور والعبارات الخاصة به.

5.11 توزيع عينة الدراسة حسب المعلومات الديمغرافية:**1.5.11 حسب المؤهل العلمي:**

الجدول التالي يبين التوزيع التكراري والتكراري المئوي لإجابات عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي:

جدول (5) يبين توزيع المستجوبين حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	محااسبة	تمويل ومصارف	إدارة أعمال	اقتصاد	ليسانس قانون	المجموع
التكرار	131	2	3	2	2	140
النسبة %	93.6	1.4	2.1	1.4	1.4	%100

من الجدول السابق رقم (5) يلاحظ أن التخصص العلمي لأغلب المستجوبين كان (محااسبة) بنسبة 93.6% ويرجع ذلك لطبيعة عمل الديوان الذي يرتبط أساساً بمهنة المراجعة والتي تعتمد في معظمها على من يحملون مؤهل المحاسبة. والارتفاع في نسبة المتخصصين في المحاسبة بين المستجوبين يعطي مؤشراً قدرتهم لإجابة أسئلة الاستبانة.

3.5.11 حسب سنوات الخبرة:

الجدول التالي يبين التوزيع التكراري والتكراري المئوي لإجابات عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة :

جدول (6) يبين توزيع المستجوبين حسب سنوات الخبرة بالديوان

المجموع	من 20 سنة فأكثر	من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	عدد سنوات الخبرة
140	11	23	25	23	58	التكرار
%100	7.9	16.4	17.9	16.4	41.4	النسبة %

يلاحظ من الجدول السابق رقم (6) أن 41.4% من المستجوبين كانت خبرتهم في مجال العمل أقل من 5 سنوات، ويرجع ذلك لاهتمام إدارة الديوان باستقطاب عناصر جديدة من أوائل خريجي أقسام المحاسبة بالجامعات خلال السنوات الأخيرة، في حين كان هناك 17.9% من المستجوبين خبرتهم بالديوان من 10 إلى أقل من 15 سنة، ونجد أن نسبة 16.4% هم ممن كانت خبراتهم من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات وهي متساوية مع نسبة الفئة التي تحمل خبرة عمل بالديوان من 15 إلى أقل من 20 سنة، في حين كانت نسبة من تجاوزت خبرتهم العشرين سنة 7.9% فقط وهو ما يعكس اعتماد الديوان على العناصر الوظيفية الجديدة.

4.5.11 حسب الإدارة التابع لها:

من الجدول رقم (7) التالي يلاحظ أن 35.7% من المستجوبين يعملون بإدارة فحص الحسابات العامة، و26.4% تابعون لإدارة فحص حسابات الهيئات والمؤسسات، حيث يتضح بأنها يمثلان قرابة ثلثي المستجوبين ويرجع السبب لأن هاتين الإدارتين هما الأكثر استخداماً للعاملين بالديوان؛ نظراً لتوسع الجهات محل الفحص الخاضعة لهما. وكانت نسبة تمثيل إدارتي فحص حسابات الشركات وفحص الحسابات الأمنية والعسكرية على التوالي 17.9% و14.3%، في حين حلت إدارة العقود أخيراً بنسبة 2.1%.

جدول (7) يبين توزيع المستجوبين حسب الإدارة التابع لها

النسبة %	التكرار	الإدارة
17.9	25	إدارة فحص حسابات الشركات
3.6	5	إدارة فحص حسابات الطاقة
26.4	37	إدارة فحص حسابات الهيئات والمؤسسات
35.7	50	إدارة فحص الحسابات العامة
14.3	20	إدارة فحص الحسابات الأمنية والعسكرية
2.1	3	إدارة العقود والمشروعات
%100	140	المجموع

يلاحظ من الجدول السابق رقم (7) أن 48.6% من المستجوبين لم يشاركوا في أي دورات أو مؤتمرات أو ندوات، وأن 46.4% شاركوا في دورات حول الإنتوساي بشكل عام، ما يعكس وجود اهتمام من قبل الديوان بمعايير الإنتوساي، من خلال إقامة دورات تتعلق بها لموظفيه، وهو الأمر الذي يعطي مؤشراً لدقة إجاباتهم على الاستبانة. وكانت نسبة من شاركوا بدورات ترتبط مباشرة بالشفافية 3.6%، والتي تعد من ضمن متطلبات الإنتوساي، في حين بلغت نسبة من قاموا بحضور دورات في مجالات أخرى (قطاع الصحة) 1.4%.

6.11 التحليل الوصفي والاستنتاجي لفرضيات الدراسة:

لاختبار الفرضية الرئيسية، تم اعتبار جميع التساؤلات الفرعية للدراسة فرضيات فرعية، ومن خلال قبول أو رفض الفرضية الرئيسية للدراسة يمكننا الإجابة على التساؤل الذي بنيت عليه الدراسة وهو: ما مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الواردة في المعيار رقم 20 الصادر عن منظمة الإنتوساي من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة؟

والتالي بيان بنتائج التحليل الاستنتاجي لكل فرضية فرعية:

1.6.11 التحليل الوصفي والاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الأولى:

نصت الفرضية الفرعية الأولى على "لا يلتزم ديوان المحاسبة بأداء مهامه ضمن إطار قانوني بما يتيح المساءلة والشفافية" والجدول رقم (9) يبين المتوسط المرجح والوزن النسبي والانحراف المعياري وقيمة t ومستوى المعنوية وترتيب الإجابات عن عبارات الفرضية:

جدول (9) يبين نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية الأولى

العبارة	المتوسط المرجح	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى المعنوية	ترتيب العبارة
يتوفر لدى الديوان قوانين موجهة تغطي سلطة الرقابة وتشريعها ومسؤولياتها.	4.229	%85	0.592	24.562	0.000	1
يتوفر لدى الديوان قوانين موجهة تغطي الظروف المحيطة بتعيين وإقالة العاملين به.	4.043	%81	0.708	17.420	0.000	2
يتوفر لدى الديوان قوانين موجهة تغطي متطلبات عمل الديوان وإدارته المالية.	3.914	%78	0.640	16.898	0.000	3
يتوفر لدى الديوان قوانين موجهة تغطي النشر المنتظم لتقارير الرقابة.	3.857	%77	0.745	13.614	0.000	4
يتوفر لدى الديوان قوانين وتنظيمات موجهة تغطي الإشراف على أنشطته.	3.743	%75	0.772	11.392	0.000	6
يتوفر لدى الديوان قوانين وتنظيمات موجهة تغطي التوازن بين حصول العموم على المعلومات وسرية أدلة الإثبات الرقابية وباقي المعلومات عنه.	3.800	%76	0.712	13.301	0.000	5

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن مستوى المعنوية لجميع العبارات أقل من 0.05 وإن المتوسط الحسابي لجميع اجابات المستجوبين هو أعلى من المتوسط الإحصائي الافتراضي لحالة مقياس ليكرت الخماسي وهو إجابة المحايد (3) وبذلك فإن جميع الإجابات تسير في اتجاه الموافقة بين المستجوبين وبدرجات متفاوتة.

جاء ترتيب العبارة " يتوفر لدى الديوان قوانين وتنظيمات موجهة تغطي سلطة الرقابة وتشريعها ومسؤولياتها" بالمرتبة الأولى حسب وجهة نظر المراجعين المستجوبين بمتوسط (4.229) ووزن نسبي 85% وانحراف معياري (0.592) وهو البند الأول للمبدأ الأول من مبادئ المساءلة والشفافية التي تبناها المعيار رقم (20) وهو ما يفسر برؤية المستجوبين لوجود قوانين وتنظيمات للديوان تغطي مهامه، وتحدد سلطاته، وهو يعكس إدراكهم للعمل وفق التفويض القانوني الممنوح لهم، الأمر الذي يتمثل في وجود القانون رقم (19) لسنة 2013م بشأن تنظيم ديوان المحاسبة الليبي ولانحته التنفيذية الصادرة بموجب قرار رئيس المؤتمر الوطني رقم (27) لسنة 2015م.

وملخص القول: إن أغلب إجابات المستجوبين حول معظم فقرات هذه الفرضية كانت تتجه نحو المقياس الإحصائي موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي لفقرات هذه الفرضية مجتمعة (3.931) وهو أعلى من المتوسط الإحصائي الفرضي لمحايد (3) ما يدل على إن المستجوبين يوافقون على إن ديوان المحاسبة يلتزم بأداء مهامه ضمن إطار قانوني بما يتيح المساءلة والشفافية، ونجد أن نتيجة هذه الفرضية مقارنة لما توصلت إليه دراسة الدوسري (2010) بوجود تأثير إيجابي للتشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، وكذلك ما توصلت إليه دراسة النعيزي (2015) بأن هناك تأثيراً كبيراً لتطبيق الإطار القانوني على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني بمبادئ المساءلة والشفافية.

وقد تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة وكانت نتائج اختبار الفرضية الأولى كما يوضحها الجدول رقم (10) التالي:

جدول (10) يبين نتائج التحليل الإحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الأولى

المتوسط العام للمحور	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	مدى المتوسط بدرجة ثقة 95%	
					أعلى	أدنى
3.931	%78.6	0.499	22.093	139	4.014	3.848

يتضح من نتائج الجدول رقم (10) أن متوسط إجابات المبدأ الأول هو (3.931) وبوزن نسبي (78.6%) وانحراف معياري (0.499) ومدى المتوسط يتراوح بين 3.848 و4.014 وكانت إحصاء الاختبار (22.093) وبمستوى معنوية مشاهدة (0.000) وهو (الصفر) من 0.05 مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرض البديل وهو يدل على أن: ديوان المحاسبة الليبي يلتزم بأداء مهامه ضمن إطار قانوني بما يتيح المساءلة والشفافية.

2.6.11 التحليل الوصفي والاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الثانية:

صيغت الفرضية الفرعية الثانية على النحو التالي: "لا يلتزم ديوان المحاسبة بالإفصاح عن تفويضه القانوني ومسؤولياته ورسائله واستراتيجياته للعموم بما يضمن المساءلة والشفافية".

من خلال الجدول رقم (11) يلاحظ أن مستوى المعنوية لجميع العبارات أقل من 0.05 وأن المتوسط الحسابي لجميع إجابات المستجوبين هو أعلى من المتوسط الإحصائي الافتراضي لحالة مقياس ليكرت الخماسي وهو إجابة المحايد (3) وبذلك فإن جميع الإجابات تسير في اتجاه الموافقة بين المستجوبين وبدرجات متفاوتة وكان ترتيب العبارات كما يلي:

جدول (11) يبين نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية الثانية

ترتيب العبارة	مستوى المعنوية	قيمة t	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط المرجح	العبارة
1	0.000	12.820	0.844	%78	3.914	يفصح الديوان للعموم عن تفويضه القانوني.
2	0.000	12.809	0.792	%77	3.857	تفصح تقارير الديوان عن رسالته وتنظيمه واستراتيجيته.
4	0.000	11.713	0.794	%76	3.786	تفصح تقارير الديوان عن علاقته بالأجهزة التشريعية.
3	0.000	11.724	0.800	%76	3.793	تفصح تقارير الديوان عن علاقته بالسلطات التنفيذية.

جاءت العبارة " يفصح الديوان للعموم عن تفويضه القانوني" بالمرتبة الأولى بين عبارات الفرضية الثانية بمتوسط (3.914) ووزن نسبي 78% وانحراف معياري (0.844)، الأمر الذي يفسر أن المراجعين المستجوبين يرون بأن هناك إفصاح عن التفويض القانوني للديوان والذي يعمل في ظله ويعزى سبب تواجد هذه العبارة في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية إلى أهمية إعلام الجمهور بالتفويضات الممنوحة للديوان، والتي تدعم تصرفاته وتصادق على تقاريره من وجهة نظر العموم، الأمر الذي سيعكس شفافية الديوان لدى الرأي العام، كما إن الإفصاح عن التفويض سيعكس وجود المسؤولية المرتبطة به وهو ما يتجسد في مبدأ المساءلة، وهذا الرأي يتفق والواقع حيث إن التفويض الممنوح للديوان والمتمثل في القانون رقم 19 لسنة 2013م يمكن للعموم الوصول إليه حتى من خلال الموقع الإلكتروني الخاص بالديوان. وخلاصة القول، إن أغلب إجابات المستجوبين حول معظم فقرات هذه الفرضية كانت تتجه نحو المقياس الإحصائي موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي لفقرات هذه الفرضية مجتمعة (3.838) وهو أعلى من المتوسط الإحصائي الفرضي لمحايد (3)، ما يدل على أن ديوان المحاسبة يلتزم بالإفصاح عن تفويضه القانوني، ومسؤولياته، ورسائله، واستراتيجياته للعموم بما يضمن المساءلة والشفافية، ونجد أن نتيجة هذه الفرضية مقارنة لما توصلت إليه دراسة البلداوي (2011) التي أظهرت بأن هناك تأكيد على دور ديوان الرقابة المالية العراقي في الإفصاح والشفافية من خلال التشريعات المنظمة لعمله من خلال نصوص قانونه.

وقد تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الفرعية الثانية، والجدول رقم (12) يبين متوسط إجابات أفراد العينة، والانحراف المعياري، وقيمة الإحصاء (t) ومستوى المعنوية المشاهدة، والمدى عن إجمالي عبارات الفرضية:

جدول (12) يبين نتائج التحليل الإحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الثانية

مدى المتوسط بدرجة ثقة 95%		مستوى المعنوية المشاهدة	درجة الحرية	قيمة T	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط العام للمحور 2
أعلى	أدنى						
3.943	3.732	0.000	139	15.666	0.633	%76.7	3.838

يتضح من نتائج الجدول رقم (12) أن متوسط إجابات هذا البعد هو (3.838) وبانحراف معياري (0.633) ومدى المتوسط يتراوح بين 3.732 و 3.943 وكانت إحصاءة الاختبار (15.666) وبمستوى معنوية مشاهدة (0.000) وهو (أصغر) من 0.05 مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرض البديل والذي ينص على أن ديوان المحاسبة يلتزم بالإفصاح عن تفويضه القانوني ومسؤولياته ورسائله واستراتيجياته للعموم بما يضمن المساءلة والشفافية.

3.6.11 التحليل الوصفي والاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الثالثة:

نصت الفرضية الفرعية الثالثة على: "لا يلتزم ديوان المحاسبة بتبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية"

من الجدول رقم (13) التالي يلاحظ أن مستوى المعنوية للعبارات السبعة أقل من 0.05 وان المتوسط الحسابي لجميع إجابات المستجوبين هو أعلى من المتوسط الإحصائي الافتراضي لحالة مقياس ليكرت الخماسي وهو إجابة المحايد (3)، وبذلك فإن جميع الإجابات تسير في اتجاه الموافقة وبدرجات متفاوتة وقد جاءت العبارة "يقوم الديوان بإرساء نظام مناسب لضمان الجودة حول أنشطته الرقابية وحول تقاريره، مع إخضاع هذا النظام لمراجعة مستقلة بصفة دورية" بالمرتبة الأولى بمتوسط (3.657) وبوزن نسبي 73% وانحراف معياري (0.766) ويعزو الباحثان ذلك إلى وجود مكتب مختص بالإدارة العامة للديوان يسمى (مكتب ضمان الجودة) أثناء فترة جمع بيانات الدراسة يسعى الديوان من خلاله إلى ضمان ان أعماله تسير نحو هدف محدد منطلق من استراتيجيته، ويخضع نتائج تقارير مراجعته لهذا النظام، مع تحديده من حين لآخر. وبفارق بسيط عن العبارة السابقة جاءت العبارة "تسمح إجراءات المتابعة لدى الديوان بأن تقوم الجهات الخاضعة للرقابة بالإدلاء بمعلومات حول الإجراءات التصحيحية المتخذة، أو حول مبررات عدم اتخاذ تلك الإجراءات." بالمركز الثاني بوزن نسبي 73% أيضا وبمتوسط (3.650) وانحراف معياري (0.873) ويرجح سبب الموافقة إلى أن الديوان يعطي أهمية للجهات الخاضعة له في الرد عن الملاحظات المكتشفة من خلال مراجعته، ويكون هذا الرد مربوطاً بفترة محددة.

واستناداً إلى ما جاء في الجدول رقم (13) التالي يمكن القول: إن أغلب إجابات المستجوبين حول معظم فقرات هذه الفرضية كانت تتجه نحو المقياس الإحصائي موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي لفقرات هذه الفرضية مجتمعة (3.554) وهو أعلى من المتوسط الإحصائي الفرضي لمحايد (3)، ما يدل على أن ديوان المحاسبة يلتزم بتبني معايير للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية، ونجد أن نتيجة هذه الفرضية مقارنة لما توصلت إليه دراسة النعزي (2015) التي أظهرت بأن هناك تأثيراً كبيراً لتطبيق معايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمبادئ المساءلة والشفافية.

جدول (13) يبين نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية الثالثة

ترتيب العبارة	مستوى المعنوية	قيمة t	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط المرجح	العبارة
4	0.000	9.047	0.785	72%	3.600	يتبنى الديوان معايير للرقابة تتوافق مع مبادئ (الإنتنوساي) الأساسية للرقابة والمفصلة في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.
3	0.000	9.275	0.775	72%	3.607	يقوم الديوان بالتعريف بالمعايير والمنهجيات الرقابية التي يتبناها وكيفية الالتزام بها.
6	0.000	8.169	0.735	70%	3.507	يقوم الديوان بنشر نطاق أنشطته الرقابية التي يقوم بها في إطار تفويضه القانوني وبناء على عمليات تقييمه للمخاطر وتخطيطها.
7	0.000	4.476	0.869	67%	3.329	يتواصل الديوان مع الجهات الخاضعة لرقابته حول المعايير التي سيعتمد عليها في إبداء رأيه.
5	0.000	7.415	0.84	71%	3.529	يوفر الديوان آليات فعالة لمتابعة توصياته من أجل التأكد من أن الجهات الخاضعة للرقابة تتعامل بطريقة صحيحة مع ملاحظاته وتوصياته بالإضافة إلى تلك الصادرة عن السلطة التشريعية.
2	0.000	8.813	0.873	73%	3.650	تسمح إجراءات المتابعة لدى الديوان بأن تقوم

ترتيب العبارة	مستوى المعنوية	قيمة t	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط المرجح	العبارة
						الجهات الخاضعة للرقابة بالإدلاء بمعلومات حول الإجراءات التصحيحية المتخذة أو حول مبررات عدم اتخاذ تلك الإجراءات.
1	0.000	10.152	0.766	%73	3.657	يقوم الديوان بإرساء نظام مناسب لضمان الجودة حول أنشطته الرقابية وحول تقاريره، مع إخضاع هذا النظام لمراجعة مستقلة بصفة دورية.

وقد تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثالثة حيث يبين الجدول رقم (14) متوسط إجابات أفراد العينة والانحراف المعياري وقيمة الإحصاء (t) ومستوى المعنوية المشاهدة والمدى عن إجمالي عبارات الفرضية.

جدول (14) يبين نتائج التحليل الإحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الثالثة

المتوسط العام للمحور 3	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	مستوى المعنوية المشاهدة	مدى المتوسط بدرجة ثقة %95	
						أعلى	أدنى
3.554	%71	0.544	12.042	139	0.000	3.463	3.645

يتضح من نتائج الجدول رقم (14) أن متوسط إجابات هذا المحور هو (3.554) وبانحراف معياري (0.544) ومدى المتوسط يتراوح بين (3.463) و(3.645) وكانت إحصاء الاختبار (12.042) وبمستوى معنوية مشاهدة (0.000) وهو (أصغر) من 0.05 مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرض البديل والذي ينص على أن ديوان المحاسبة يلتزم بتبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية.

4.6.11 التحليل الوصفي والاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الرابعة:

صيغت الفرضية الفرعية الرابعة كما يلي: "لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق المعايير العليا للنزاهة والأخلاقيات الواردة في المعيار رقم 20 الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) على موظفيه" حيث الجدول رقم (15) يبين المتوسط المرجح والانحراف المعياري وقيمة t ومستوى المعنوية وترتيب الإجابات عن عبارات الفرضية:

جدول (15) يبين نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية الرابعة

ترتيب العبارة	مستوى المعنوية	قيمة t	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط المرجح	العبارة
2	0.000	10.777	0.823	%75	3.750	يوفر الديوان قواعد أو قوانين وسياسات وممارسات أخلاقية منسجمة مع المعيار (ISSAI) رقم (30) الخاص بقواعد الأخلاقيات الصادر عن منظمة الانتوساي.
3	0.000	9.935	0.800	%73	3.671	يمنع الديوان على المستوى الداخلي تضارب المصالح ويضمن الشفافية والمشرعية لعملياته.
1	0.000	11.858	0.791	%76	3.793	يقوم الديوان بتشجيع السلوك الأخلاقي ضمن جهازه.
4	0.000	8.016	0.833	%71	3.564	ينشر الديوان للعموم الشروط الأخلاقية وواجبات موظفيه.
5	0.686	-0.406	1.042	%59	2.964	ينشر الديوان الحالات المهمة - عند ثبوتها - لسوء السلوك الأخلاقي الذي مارسه موظفيه.

يلاحظ من الجدول رقم (15) أن مستوى المعنوية للعبارات الأربع الأولى أقل من 0.05 وأن المتوسط الحسابي لجميع إجابات المستجوبين لهذه العبارات هو أعلى من المتوسط الإحصائي الافتراضي لحالة مقياس ليكرت الخماسي وهو إجابة المحايد (3) وقد جاء ترتيب العبارة "يقوم الديوان بتشجيع السلوك الأخلاقي ضمن جهازه." بالمرتبة الأولى حسب وجهة نظر المراجعين المستجوبين بمتوسط (3.793) ووزن نسبي 76% وانحراف معياري (0.791) وهو ما يُفسر برؤية المستجوبين بأن هناك اهتمام بالسلوك الأخلاقي للعاملين بالديوان، وتشجيع عملية الالتزام به، الأمر الذي يتفق مع المادة (112) من اللائحة التنفيذية لقانون الديوان وقواعد السلوك الوظيفي للعاملين بالديوان وفحواها أن يعمل الديوان على تطبيق المعايير العليا للنزاهة، وأخلاقيات المهنة، على مستوى موظفيه، وأعضائه على كافة المستويات. وعلى ما جاء في الجدول السابق يمكن القول إن أغلب إجابات المستجوبين حول معظم فقرات هذه الفرضية كانت تتجه نحو المقياس الإحصائي موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي لفقرات هذه الفرضية مجتمعة (3.549) وهو أعلى من المتوسط الإحصائي الفرضي لمحايد (3)، ما يدل على أن ديوان المحاسبة يلتزم بتطبيق المعايير العليا للنزاهة والأخلاقيات الواردة في المعيار رقم 20 الصادر عن منظمة الإنتوساي، ونجد أن نتيجة هذه الفرضية مقارنة لما توصلت إليه دراسة (النعيزي، 2015) التي أظهرت بأن هناك تأثيراً كبيراً لتطبيق معايير النزاهة والسلوك الجيد للموظفين والاستشاريين على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمبادئ المساءلة والشفافية. وقد تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الرابعة والجدول رقم (16) يبين متوسط إجابات أفراد العينة، والانحراف المعياري وقيمة الإحصاء t ومستوى المعنوية المشاهدة، والمدى عن إجمالي عبارات الفرضية:

جدول (16) يبين نتائج التحليل الإحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الرابعة

المتوسط العام للمحور 4	الانحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	مستوى المعنوية المشاهدة	مدى المتوسط بدرجة ثقة 95%	
					أعلى	أدنى
3.549	0.586	11.070	139	0.000	3.451	3.647

يتضح من نتائج الجدول رقم (16) أن متوسط إجابات هذا المحور هو (3.549) وانحراف معياري (0.586)، ومدى المتوسط يتراوح بين (3.451) و (3.647)، وكانت إحصاء الاختبار (11.070)، وبمستوى معنوية مشاهدة (0.000)، وهو (أصغر) من 0.05 مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرض البديل، وهو يدل على أن ديوان المحاسبة الليبي يلتزم بتطبيق المعايير العليا للنزاهة والأخلاقيات الواردة في المعيار رقم 20 الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي) على موظفيه.

5.6.11 التحليل الوصفي والاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الخامسة:

صيغت الفرضية الفرعية الخامسة كما يلي: "لا يلتزم ديوان المحاسبة بالتأكد من سلامة مبادئ المساءلة والشفافية عند الاستعانة بمصادر خارجية"؛ والجدول رقم (17) يبين المتوسط المرجح والانحراف المعياري، وقيمة t، ومستوى المعنوية، وترتيب الإجابات عن عبارات الفرضية:

جدول (17) نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية الخامسة

العبارة	المتوسط المرجح	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى المعنوية	ترتيب العبارات
يتأكد الديوان عند تعاقد مع أطراف خارجية من أجل إنجاز بعض الأنشطة أنها لا تُعرض مبادئ الشفافية والمساءلة لأية شبهة.	3.414	68%	0.777	6.307	0.000	2
إن الخبرات التي تم الاستعانة بها من جهات خارجية والعمليات الرقابية التي تم تفويض إنجازها لجهات خارجية تظل ضمن مسؤولية الديوان.	3.579	72%	0.750	9.131	0.000	1
إن تلك الخبرات التي تم الاستعانة بها تخضع للسياسات الأخلاقية (خاصة في مجال تضارب المصالح) والسياسات التي تضمن النزاهة والاستقلالية.	3.357	67%	0.730	5.786	0.000	3

يتبين من نتائج الجدول رقم (17) أن مستوى المعنوية اقل من 0.05، ومتوسط جميع الإجابات أعلى من إجابة المحايد (3)، حيث تراوحت ما بين (3.579) و (3.357)، وبذلك كل الإجابات في اتجاه الموافقة، وقد جاءت العبارة " إن الخبرات التي تم الاستعانة بها من جهات خارجية والعمليات الرقابية التي تم تفويض إنجازها لجهات خارجية تظل ضمن مسؤولية الديوان" بالمرتبة الأولى بمتوسط (3.579) وبوزن نسبي 72%، وبانحراف معياري (0.750)، حيث يرى المستجوبون أن الديوان مسؤول عن من يتم الاستعانة بهم لإنجاز عمل ما، ويمكن أن يعزى سبب الموافقة إلى أن اللانحة التنفيذية لقانون الديوان تضمنت أن يضمن الديوان أن لا تؤدي الاستعانة بخبراء خارجيين إلى التأثير في استقلاليتها وذلك في مادتها (112)، كما أن الديوان ألزم الخبراء ومن يتم الاستعانة بهم بالتقيد بقواعد السلوك الوظيفي للعاملين بالديوان. بينما نجد أن العبارة " يتأكد الديوان عند تعاقد مع أطراف خارجية من أجل إنجاز بعض الأنشطة أنها لا تُعرض مبادئ الشفافية والمساءلة لأية شبهة " بمتوسط (3.414) وانحراف معياري (0.777) ووزن 68%؛ وأخيراً وبوزن نسبي 67% جاءت العبارة " إن تلك الخبرات التي تم الاستعانة بها تخضع للسياسات الأخلاقية (خاصة في مجال تضارب المصالح) والسياسات التي تضمن النزاهة والاستقلالية. " بمتوسط (3.357) وانحراف معياري (0.730).

مما سبق يمكن القول إن أغلب إجابات المستجوبين حول معظم فقرات هذه الفرضية كانت تتجه نحو المقياس الإحصائي موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي لفقرات هذه الفرضية مجتمعة (3.450) وهو أعلى من المتوسط الإحصائي الفرضي لمحايد (3)، ما يدل على أن الديوان يلتزم بالتحقق من أن مبادئ الشفافية والمساءلة لا تشوبها شبهة عند الاستعانة بمصادر خارجية.

وقد تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة لاختبار الفرضية الخامسة حيث الجدول رقم (18) يبين متوسط إجابات أفراد العينة، والانحراف المعياري، وقيمة الإحصاء t، ومستوى المعنوية المشاهدة، والمدى عن إجمالي عبارات الفرضية:

جدول (18) يبين نتائج التحليل الإحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الخامسة

المتوسط العام للمحور 5	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	مستوى المعنوية المشاهدة	مدى المتوسط بدرجة ثقة 95%	
						أعلى	أدنى
3.450	69%	0.652	8.166	139	0.000	3.341	3.559

يتضح من الجدول رقم (18) أن متوسط إجابات هذا المحور هو (3.450)، وبانحراف معياري (0.652)، ومدى المتوسط يتراوح بين (3.341) و (3.559)، وكانت إحصاء الاختبار (8.166) وبمستوى معنوية مشاهدة (0.000) وهو (أصغر) من 0.05 مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرض البديل، وهو يدل على أن ديوان المحاسبة الليبي يلتزم بالتحقق من أن مبادئ المساءلة والشفافية لا تشوبها شبهة عند الاستعانة بمصادر خارجية.

6.6.11 التحليل الوصفي والاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية السادسة:

صيغت الفرضية الفرعية السادسة كما يلي: " لا يلتزم ديوان المحاسبة بإدارة عملياته باقتصاد، وكفاءة، وفاعلية، والإقرار عن ذلك بما يضمن المساءلة والشفافية" ويبين الجدول رقم (19) المتوسط المرجح، والانحراف المعياري، وقيمة t، ومستوى المعنوية، وترتيب الإجابات عن عبارات الفرضية:

جدول (19) يبين نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية السادسة

العبارة	المتوسط المرجح	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى المعنوية	ترتيب العبارات
يطبق الديوان ممارسات إدارية سليمة بما فيها أنظمة الضبط الداخلي الملائمة لإدارته وعملياته المالية.	3.714	74%	0.742	11.387	0.000	3
تُنشر القوائم المالية الخاصة بالديوان للعموم وتخضع لرقابة خارجية مستقلة أو لمراجعة السلطة التشريعية.	3.414	68%	0.960	5.109	0.000	5
يقوم الديوان بتقييم عملياته وإنجازاته في مختلف المجالات مثل الرقابة المالية	3.764	75%	0.716	12.633	0.000	1

ترتيب العبارات	مستوى المعنوية	قيمة t	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط المرجح	العبرة
						ورقابة الالتزام ورقابة الأداء وتقييم البرامج والاستنتاجات حول أنشطة الحكومة.
2	0.000	11.679	0.760	%75	3.750	يقوم الديوان بالحفاظ على المهارات والقدرات التي يحتاج تطويرها من أجل القيام بعمله لإنجاز رسالته والوفاء بمسؤولياته.
4	0.000	6.387	0.860	%69	3.464	يقوم الديوان بنشر مصادر موارده المالية وآليات استخدامها.
6	0.000	5.288	0.879	%68	3.393	يقوم الديوان بالاستعانة بلجان مراجعه مشكلة من أغلبية أعضاء مستقلين من أجل مراجعة وإبداء الرأي حول إدارته المالية وإعدادها للتقارير المالية.
7	0.000	3.794	0.757	%65	3.243	يقوم الديوان باستخدام مؤشرات للأداء من أجل تقييم القيمة المضافة لعمله الرقابي لفائدة السلطة التشريعية والعموم وباقي الأطراف ذوي العلاقة.
8	0.005	2.872	0.824	%64	3.200	يقوم الديوان بقياس مدى ظهوره لدى العموم ونتائجه وتأثيره عن طريق التغذية المرتدة من مصادر خارجية.

يتضح من نتائج الجدول رقم (19) ان مستوى المعنوية اقل من 0.05 ومتوسط جميع الإجابات أعلى من إجابة المحايد (3) حيث تراوح ما بين (3.200 و 3.764)، وبذلك كل الإجابات في اتجاه الموافقة فبالمرتبة الاولى وبمتوسط (3.764) وانحراف معياري (0.716) جاءت العبرة " يقوم الديوان بتقييم عملياته وإنجازاته في مختلف المجالات مثل الرقابة المالية، ورقابة الالتزام، ورقابة الأداء، وتقييم البرامج، والاستنتاجات حول أنشطة الحكومة" وذلك يمكن أن يعزى إلى أن التقرير العام للديوان يتضمن تقارير الرقابة المالية، ومن ضمنها ملاحظات على رقابة الالتزام، ورقابة الأداء الأمر الذي يتوافق وما نصت عليه اللائحة التنفيذية لقانون الديوان في مادتها (39)، وهو أنه في إطار تعزيز مبادئ الإفصاح والشفافية أن يقوم بنشر التقارير والتعميمات، وكذلك في مادتها (59) وهو أنه يتعين على الديوان أن يقوم بإعداد وتقديم تقارير سنوية، أو قترية، ويتولى تبليغ ملاحظاته، وتوصياته، إلى الجهات الخاضعة لرقابته، إذا ما رأى لزوماً لذلك.

وبناءً على النتائج الواردة في الجدول السابق يمكن القول إن أغلب إجابات المستجيبين حول معظم فقرات هذه الفرضية كانت تتجه نحو المقياس الإحصائي موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي لفقرات هذه الفرضية مجتمعة (3.493) وهو أعلى من المتوسط الإحصائي الفرضي لمحايد (3)، ما يدل على أن ديوان المحاسبة يلتزم بإدارة عملياته باقتصاد، وكفاءة، وفعالية، والإقرار عن ذلك بما يضمن المساءلة والشفافية، ونجد أن نتيجة هذه الفرضية لا تتوافق من حيث درجة الموافقة لما توصلت إليه دراسة (النعيمي، 2015) في فلسطين، التي أظهرت بأن المستجيبين يوافقون بشكل ضعيف على التزام الديوان بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة، والسبب يرجع إلى عدم معرفة واطلاع المراجعين على قانون الديوان الخاص بذلك. وقد تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لاختبار الفرضية السادسة وبين الجدول رقم (20) متوسط إجابات أفراد العينة، والانحراف المعياري، وقيمة الإحصاء t ومستوى المعنوية المشاهدة والمدى عن إجمالي عبارات الفرضية:

جدول (20) يبين نتائج التحليل الإحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية السادسة

المتوسط العام للمحور 6	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	مستوى المعنوية المشاهدة	مدى المتوسط بدرجة ثقة 95%	
						أعلى	أدنى
3.493	%69.9	0.546	10.686	139	0.000	3.584	3.402

يتضح من نتائج الجدول رقم (20) أن متوسط إجابات هذا المحور هو (3.493) وبانحراف معياري (0.546) ومدى المتوسط يتراوح بين (3.402) و (3.584) وكانت إحصاءة الاختبار (10.686) وبمستوى معنوية مشاهدة (0.000) وهو (أصغر) من 0.05 مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرض البديل وهو يدل على أن ديوان المحاسبة الليبي يلتزم

إدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفعالية وطبقا للقوانين، ومدى قيامه بنشر تقاريره للعموم حول هذه الجوانب الواردة في المعيار رقم 20 الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنتوساي).

7.6.11 التحليل الوصفي والاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية السابعة:

صيغت الفرضية الفرعية السابعة كما يلي "لا يلتزم ديوان المحاسبة بإعداد تقارير للعموم عن نتائج رقابته واستنتاجاته بما يحقق المساءلة والشفافية"

من الجدول رقم (21) التالي يتضح أن مستوى المعنوية أقل من 0.05 ومتوسط جميع الإجابات أعلى من إجابة المحايد (3) حيث تراوحت ما بين (3.936) و (3.621) وبذلك كل الإجابات كانت في اتجاه الموافقة، وقد جاءت العبارة " ينشر الديوان استنتاجاته وتوصياته الناتجة عن عمليات الرقابة إلا ما كان يعتبر سرياً منها بحكم قوانين أو تنظيمات خاصة" بالمرتبة الأولى بمتوسط (3.936) ووزن نسبي 78% وانحراف معياري (0.670) الأمر الذي يفسر بأن عملية النشر منطلقها مبدأ الشفافية ولكن بالشكل الذي لا يضر بسرية بعض النتائج ويمكن أن يعزى سبب الموافقة من قبل المستجوبين إلى أن التقرير السنوي للديوان والمتضمن ملاحظات ونتائج الفحص للجهات الخاضعة للرقابة يحال إلى السلطتين التشريعية والتنفيذية.

جدول (21) يبين نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية السابعة

العبارة	المتوسط المرجح	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى المعنوية	ترتيب العبارات
ينشر الديوان استنتاجاته وتوصياته الناتجة عن عمليات الرقابة إلا ما كان يعتبر سرياً منها بحكم قوانين أو تنظيمات خاصة.	3.936	78%	0.670	16.521	0.000	1
يعد الديوان تقارير حول التدابير المتخذة فيما يخص متابعة توصياته.	3.707	74%	0.791	10.576	0.000	3
ينشر الديوان على العموم تقاريره حول النتائج العامة للرقابة المتضمنة مواضيع مثل تنفيذ الميزانية العامة للحكومة والوضع المالي والعمليات المالية.	3.821	76%	0.702	13.841	0.000	2
يحافظ الديوان على علاقة قوية مع اللجان المختصة المشكلة من السلطة التشريعية من أجل مساعدتها على فهم أفضل لتقارير الرقابة واستنتاجاتها ومن أجل مساعدتها على اتخاذ الإجراءات المناسبة.	3.621	72%	0.694	10.596	0.000	4

مما سبق يمكن القول إن أغلب إجابات المستجوبين حول معظم فقرات هذه الفرضية كانت تتجه نحو المقياس الإحصائي موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي لفقرات هذه الفرضية مجتمعة (3.493) وهو أعلى من المتوسط الإحصائي الفرضي لمحايد (3)، ما يدل على أن ديوان المحاسبة يلتزم بإعداد تقارير للعموم عن نتائج رقابته واستنتاجاته بما يحقق المساءلة والشفافية.

وقد تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لاختبار الفرضية السابعة، والجدول رقم (22) يبين متوسط إجابات أفراد العينة، والانحراف المعياري، وقيمة الإحصاء t، ومستوى المعنوية المشاهدة، والمدى عن إجمالي عبارات الفرضية:

جدول (22) يبين نتائج التحليل الإحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية السابعة

المتوسط العام للمحور 7	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	مستوى المعنوية المشاهدة	مدى المتوسط بدرجة ثقة 95%	
						أعلى	أدنى
3.771	75.4%	0.515	17.737	139	0.000	3.685	3.857

يتضح من نتائج الجدول رقم (22) أن متوسط إجابات هذا المحور هو (3.771) وبانحراف معياري (0.515) ومدى المتوسط يتراوح بين (3.685) و (3.857) وكانت إحصاء الاختبار (17.737) وبمستوى معنوية مشاهدة (0.000) وهو (أصغر) من 0.05 مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرض البديل وهو يدل على أن ديوان المحاسبة يلتزم بإعداد تقارير للعموم عن نتائج رقابته واستنتاجاته بما يحقق المساءلة والشفافية.

8.6.11 التحليل الوصفي والاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الثامنة:

صيغت الفرضية الفرعية الثامنة كما يلي "لا يلتزم ديوان المحاسبة بصفة منتظمة وشاملة بتوصيل نتائج عملياته الرقابية عبر وسائل الإعلام المختلفة بما يضمن المساءلة والشفافية"

من نتائج الجدول رقم (23) التالي يتضح إن مستوى المعنوية اقل من 0.05 ومتوسط جميع الإجابات أعلى من إجابة المحايد (3) وبذلك كل الإجابات تسير في اتجاه الموافقة وجاء العبارة "يشجع الديوان الاهتمام العام والأكاديمي بأهم استنتاجاته" بالمرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية لعبارات الفرضية بمتوسط (3.836)، ووزن نسبي 77%، وانحراف معياري (0.755)، ويعزى سبب الموافقة إلى وجود اهتمام سواء من وسائل الإعلام أو من قبل الباحث والأكاديميين بإجراء مقالات حول النتائج التي يقدمها تقرير الديوان.

جدول (23) يبين نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية الثامنة

العبارة	المتوسط المرجح	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى المعنوية	ترتيب العبارات
يتواصل الديوان بانفتاح مع وسائل الإعلام أو أي أطراف معنية أخرى حول عملياته ونتائج رقبته وتظل ظاهرة لدى العموم.	3.707	74%	0.735	11.391	0.000	2
يشجع الديوان الاهتمام العام والأكاديمي بأهم استنتاجاته.	3.836	77%	0.755	13.098	0.000	1
يقوم الديوان بنشر تقارير تنفيذ وانجاز مهامه الرقابية في أوقات مناسبة.	3.679	74%	0.742	10.820	0.000	3
توفير تقارير الديوان بصيغة مفهومة ومتاحة للعموم وعبر وسائل مختلفة (كالمخلصات والرسوم البيانية والعروض المصورة والبيانات الصحافية).	3.650	73%	0.830	9.262	0.000	4

أما ثانيا فجاءت العبارة " يتواصل الديوان بانفتاح مع وسائل الإعلام أو أي أطراف معنية أخرى حول عملياته ونتائج رقبته، وتظل ظاهرة لدى العموم" بمتوسط (3.707) ووزن نسبي 74% وبنحرف معياري (0.735) حيث إن عملية وصول الديوان إلى العموم تعكس شفافيته سواء الوصول من خلال وسائل الإعلام المختلفة أو أي طريقة أخرى.

هذا وقد تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثامنة، والجدول رقم (24) يبين متوسط إجابات أفراد العينة، والانحراف المعياري، وقيمة الإحصاء (t)، ومستوي المعنوية المشاهدة والمدى عن إجمالي عبارات الفرضية:

جدول (24) يبين نتائج التحليل الإحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الثامنة

المتوسط العام للمحور 8	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	مستوي المعنوية المشاهدة	مدى المتوسط بدرجة ثقة 95%	
						أعلى	أدنى
3.718	74.4%	0.535	15.862	139	0.000	3.628	3.807

يتضح من نتائج الجدول رقم (24) إن متوسط إجابات هذا البعد هو (3.718) وبنحرف معياري (0.535) ومدى المتوسط يتراوح بين (3.628) و(3.807) وكانت إحصاء الاختبار (15.862) وبمستوى معنوية مشاهدة (0.000) وهو (أصغر) من 0.05 مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرض البديل وهو يدل على أن ديوان المحاسبة يلتزم بصفة منتظمة وشاملة بتوصيل نتائج عملياته الرقابية عبر وسائل الإعلام المختلفة بما يضمن المساءلة والشفافية.

9.6.11 التحليل الوصفي والاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية التاسعة:-

صيغت الفرضية الفرعية التاسعة كما يلي "لا يلتزم ديوان المحاسبة بالاستعانة بالاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء لتحسين جودة ومصداقية عمله بما يحقق المساءلة والشفافية".

يتضح من الجدول رقم (25) إن مستوى المعنوية أكبر من 0.05 في العبارة "ينشر الديوان تقارير حول نتائج عمليات مراجعة النظراء والتقييم الخارجي المستقل" وهذا يدل على أن المتوسط لا يختلف معنوياً عن درجة محايد أي عدم وجود اتجاه مُعيّن للإجابة، فقد يرجع السبب إلى عدم نشر الديوان تقارير عن هذه الحالات بالشكل المطلوب؛ بينما نجد أن مستوى المعنوية لباقي العبارات أقل من 0.05 ومتوسط جميع الإجابات أعلى من إجابة المحايد (3) وبذلك كل الإجابات في اتجاه الموافقة. وقد حلت العبارة "يساهم الديوان في تطوير القدرات المهنية في مجال الإدارة المالية (التدريب، العلاقة مع الجامعات)" أولاً بمتوسط (3.764) وانحراف معياري (0.942) ووزن نسبي 75%.

جدول (25) يبين نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية التاسعة

ترتيب العبارة	مستوى المعنوية	قيمة t	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط المرجح	العبارة
2	0.000	6.811	0.844	70%	3.486	يسعى الديوان إلى التعلم المستمر بالاستعانة بالأدلة والخبرة من أطراف خارجية.
5	0.002	3.134	0.782	64%	3.207	يقوم الديوان بالاستعانة بمراجعة النظير لتقييم مستقل لعملياته ولتطبيقاته للمعايير.
4	0.001	3.521	0.792	65%	3.236	يلجأ الديوان إلى خبراء خارجيين لإبداء مشورة مستقلة بما في ذلك حول الأمور الفنية المتعلقة بالرقابة.
6	0.520	0.646	0.785	61%	3.043	ينشر الديوان تقارير حول نتائج عمليات مراجعة النظراء والتقييم الخارجي المستقل.
3	0.001	3.551	0.904	65%	3.271	يشارك الديوان في عمليات الرقابة المشتركة والمتزامنة.
1	0.000	9.605	0.942	75%	3.764	يساهم الديوان في تطوير القدرات المهنية في مجال الإدارة المالية (التدريب، العلاقة مع الجامعات).

بينما جاءت في المرتبة الثانية من حيث الأهمية النسبية العبارة "يسعى الديوان إلى التعلم المستمر بالاستعانة بالأدلة والخبرة من أطراف خارجية" بمتوسط (3.486) ووزن نسبي 70% وانحراف معياري (0.844).

وفي المرتبة الثالثة وبوزن نسبي 65% جاءت العبارة "يشارك الديوان في عمليات الرقابة المشتركة والمتزامنة" ومتوسط (3.271) وانحراف معياري (0.904).

أما العبارة "يلجأ الديوان إلى خبراء خارجيين لإبداء مشورة مستقلة بما في ذلك حول الأمور الفنية المتعلقة بالرقابة" فقد حلت بالمرتبة الرابعة بمتوسط (3.236) وانحراف معياري (0.792).

وبمتوسط (3.207) وانحراف معياري (0.782). جاءت العبارة "يقوم الديوان بالاستعانة بمراجعة النظير لتقييم مستقل لعملياته ولتطبيقاته للمعايير" بالمرتبة الخامسة في ترتيب الأهمية النسبية لعبارات الفرضية. وقد تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لاختبار الفرضية التاسعة، والجدول رقم (26) يبين متوسط إجابات أفراد العينة والانحراف المعياري وقيمة الإحصاء (t) ومستوى المعنوية المشاهدة والمدى عن إجمالي عبارات الفرضية:

جدول (26) يبين نتائج التحليل الإحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية التاسعة

المتوسط العام للمحور 9	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	مستوى المعنوية المشاهدة	مدى المتوسط بدرجة ثقة 95%	
						أعلى	أدنى
3.335	66.7%	0.643	6.159	139	0.000	3.442	3.227

يتضح من نتائج الجدول رقم (26) أن متوسط إجابات هذا المحور هو (3.335) بانحراف معياري (0.643)، ويتراوح مدى المتوسط بين (3.227) و (3.442) وكانت إحصاء الاختبار (6.159) وبمستوى معنوية

مشاهدة (0.000) وهو (أصغر) من 0.05 مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرض البديل، وهو يدل على ان ديوان المحاسبة الليبي يلتزم باستخدام الاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء من أجل تحسين وجودة الأداء الواردة في المعيار رقم 20 الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنتوساي).

10.6.11 التحليل الإحصائي الاستنتاجي للفرضية الرئيسية للدراسة:

تم صياغة الفرضية للدراسة على النحو: "لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الواردة في المعيار رقم 20 الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنتوساي)"; الجدول رقم (27) يبين متوسط إجابات أفراد العينة والانحراف المعياري وقيمة الإحصاء (t) ومستوى المعنوية المشاهدة والمدى عن إجمالي عبارات الفرضيات الفرعية التسعة:

جدول (27) يبين نتائج التحليل الإحصائي الاستنتاجي للفرضية الرئيسية للدراسة

المتوسط العام لجميع العبارات	الانحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	مستوى المعنوية المشاهدة	مدى المتوسط بدرجة ثقة 95%	
					أعلى	أدنى
3.626	0.388	19.099	139	0.000	3.562	3.691

يتضح من نتائج الجدول رقم (27) أن متوسط الإجابات لجميع المحاور مجتمعة هو (3.626) وانحراف معياري (0.388) ومدى المتوسط يتراوح بين (3.562) و (3.691) وكانت إحصاء الاختبار (19.099) وبمستوى معنوية مشاهدة (0.000) وهو (أصغر) من 0.05 مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرض البديل الذي ينص على ما يلي: "يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الواردة في المعيار رقم 20 الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنتوساي)".

12. النتائج والتوصيات

1.12 نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى أن ديوان المحاسبة الليبي يلتزم بمبادئ الشفافية والمساءلة الواردة في المعيار 20 الصادر عن منظمة الإنتوساي حيث تبين:

- 1- إن ديوان المحاسبة يلتزم بأداء مهامه ضمن إطار قانوني بما يتيح المساءلة والشفافية.
- 2- يلتزم ديوان المحاسبة بالإفصاح عن تفويضه القانوني ومسؤولياته ورسائله واستراتيجياته للعموم بما يضمن المساءلة والشفافية.
- 3- يتبنى ديوان المحاسبة معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية.
- 4- يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق المعايير العليا للنزاهة والأخلاقيات الواردة في المعيار رقم 20 الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنتوساي) على موظفيه، مع وجود بعض القصور في نشر الحالات المهمة عند ثبوتها لسوء السلوك الأخلاقي لموظفيه.
- 5- يتم التحقق من أن مبادئ المساءلة والشفافية لا تشوبها شبهة عند الاستعانة بمصادر خارجية من قبل ديوان المحاسبة.
- 6- يلتزم ديوان المحاسبة بإدارة عملياته باقتصاد، وكفاءة، وفاعلية، والإقرار عن ذلك بما يضمن المساءلة والشفافية.
- 7- يُعد ديوان المحاسبة تقاريراً للعموم عن نتائج رقابته وكذلك استنتاجاته بما يحقق المساءلة والشفافية.
- 8- يلتزم ديوان المحاسبة بتوصيل نتائج عملياته الرقابية عبر وسائل الإعلام المختلفة بما يضمن المساءلة والشفافية بصفة منتظمة وشاملة.
- 9- يلتزم ديوان المحاسبة عموماً بالاستعانة بالاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء لتحسين جودة ومصداقية عمله بما يحقق المساءلة والشفافية، إلا أن هناك ضعف فيما يتعلق بنشر تقارير عن نتائج مراجعة النظراء.

2.12 توصيات الدراسة:

بناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج بهذه الدراسة، تم صياغة التوصيات التالية:-

- 1- العمل على تنظيم دورات تدريبية في معايير الإنتوساي لمراجعي الديوان لإكسابهم مزيداً من الخبرة اللازمة التي تفيدهم في تأدية مهامهم الرقابية.
- 2- ضرورة وضع برنامج زمني بمواعيد نشر تقارير الديوان والالتزام به لضمان عدم تأخرها مع بيان نتائج متابعة تقاريره السابقة.
- 3- العمل على تطوير الموقع الإلكتروني للديوان وتضمينه لجميع أنشطة الديوان غير السرية بما يضمن وصولها للعموم، وأن يقوم بقياس مدى ظهوره لديهم.
- 4- الالتزام بنشر الحالات المهمة عند ثبوتها لسوء السلوك الأخلاقي الذي مارسه العاملون بالديوان وبما يضمن شفافية عمله.
- 5- على الديوان أن ينشر تقاريراً عن نتائج مراجعة النظراء والتقييم الخارجي المستقل لعمله.
- 6- التركيز في الدراسات المستقبلية على مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بباقي معايير الإنتوساي.

قائمة المصادر والمراجع

- إعلان بكين بشأن الارشادات لرفع مستوى فعالية إدارة المالية العامة للاستثمارات، مايو (1991) الصين.
- البلداوي، شاكركريم (2011) قياس دور ديوان الرقابة المالية بالعراق في تعزيز الإفصاح والشفافية، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 90.
- حماد، طارق عبدالعال (2011)، المحاسبة الحكومية: الرقابة على المال العام، دار الجامعة للطباعة والنشر، الاسكندرية، مصر.
- دليل الرقابة المالية للأربوساي (1994)، <http://www.arabosai.org>.
- الدوسري، مبارك محمد (2010) تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- ديوان المحاسبة الليبي، <http://www.audit.gov.ly>.
- زكري، محمد أبو القاسم (2013) مدى فاعلية قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، الجامعة الأسمرية الإسلامية، العدد 2.
- الشويرف، عادل إجمد وحيدر، عادل رمضان (2013) أسباب الفساد المالي والإداري من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، الجامعة الأسمرية الإسلامية، العدد 2.
- صندوق النقد الدولي (2001)، النسخة المعدلة لدليل الشفافية المالية العامة.
- صالحة، جعفر معروف عبدالقادر والسعدي، إبراهيم خليل حيدر وشبيطة، محمد فوزي (2013) تحديث طرق الرقابة الحكومية العليا وفقا لمتطلبات التخصص، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 36.
- الفطيسي، عبدالغني احمد (2014): "الفساد المالي ووجه القصور في الرقابة على المال العام في ليبيا: دراسة تحليلية لتقارير ديوان المحاسبة للسنوات 2008-2012م"، المجلة الجامعة، جامعة الزاوية، المجلد 1، العدد 16.
- القرار رقم (27) لسنة 2015 م بشأن إصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013م الصادر عن المؤتمر الوطني العام، طرابلس، ليبيا.
- لريش، منصور محمد واشميلة، ميلاد رجب (2013) تقييم فعالية إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة الليبي في المحافظة على المال العام- طبقا لمعايير منظمة الإنتوساي الدولية-، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، الجامعة الأسمرية الإسلامية، العدد 2.
- لطفي، أمين السيد احمد (2009)، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، الإسكندرية مصر.
- المعيار (issai 20) مبادئ المساءلة والشفافية الصادر عن منظمة الإنتوساي.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) <http://www.intosai.org>
- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) <http://www.arabosai.org>.
- النعيزي، نائل عبد علي (2015) مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، غزة، فلسطين.
- ميرة، عبدالحفيظ فرح (2019) إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة الليبي كهيئة رقابية على مؤسسات القطاع العام، مجلة كلية الاقتصاد للبحوث العلمية، الجامعة جامعة الزاوية، العدد 3.