مجلة جامعة بنغازي العلمية

http://journals.uob.edu.ly/sjuob

مدى توافر العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الخارجية "دراسة ميدانية على ديوان المحاسبة الليبي"

آمال سعد الشيخي [1*]، خديجة علي معيوف [1]، عائشة سالم الشكري [1]
1 كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي.

تاريخ الاستلام: 24 / 05 / 2023 تاريخ القبول: 12 / 06 / 2023

الملخص:
تهدف الدراسة إلى التعريف بالعوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA)، ومعرفة مدى توافر هذه العوامل في المراجعة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، صممت استمارة استبيان وزعت على عينة من المراجعين الخارجيين بديوان المحاسبة الليبي قوامها 94 مفردة، استخدم الإحصاء الوصفي واختبار (One Sample T–Test) لتحليل البيانات الأولية المجمعة.
أظهرت نتائج الدراسة أن العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الصادرة عن (IIA) تتوافر في المراجعة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي وبدرجات متفاوتة، فكانت الموضوعية في فريق المراجعة أكثر العوامل المؤثرة توافراً وبدرجة مرتفعة جداً، يليها على التوالي، إمكانية الوصول إلى البيانات والمعلومات، الكفاءة في فريق المراجعة، الالتزام بمعايير المراجعة المهنية، التفويض الرسمي، الاستقلال التنظيمي، والقيادة الكفؤ لفريق المراجعة وكانت جميعها بدرجات مرتفعة، أما التمويل الكافي والدعم من أصحاب المصلحة فكانت أقل هذه العوامل توافراً وبدرجة متوسطة.
وأوصت الدراسة بضرورة توفير التمويل الكافي لديوان المحاسبة الليبي لأداء مهامه بشكل أفضل، والعمل على توفير الدعم له من أصحاب المصلحة لزيادة كفاءته الرقابية، كما أوصت الدراسة بنشر الوعي العام بأهمية الدور الرقابي للديوان في المحافظة على المال العام ومكافحة الفساد.
الكلمات المفتاحية: المراجعة الحكومية الخارجية، ديوان المحاسبة الليبي، معهد المراجعين الداخليين (IIA).

Abstract

The study aimed to define the influencing factors in the effectiveness of government audit issued by the Institute of Internal Auditors (IIA), and to find out the availability of these factors in the external audit practiced by the Libyan Audit Bureau. The study relied on the analytical descriptive approach, a questionnaire was designed and distributed to a sample of 94 external auditors at the Libyan Audit Bureau, in using the descriptive statistics and the One Sample T-Test for analyzing the collected primary data.

The results of the study showed that the influencing factors in the effectiveness of the government audit issued by (IIA) are available in the external auditing practiced by the Libyan Audit Bureau in varying degrees. The objective staff was the most influencing factor available at a very high degree, followed respectively by the unrestricted access, the competent staff, adherence to the professional audit standards, the formal mandate, the organizational independence, and the competent leadership all of these factors were available at high degrees, while the sufficient funding and the stakeholder support were the least influencing factors available and at a moderate degree.

The study recommended the necessity for providing sufficient funding for the Libyan Audit Bureau to perform its tasks in better way, and work to provide Stakeholder support to increase its controlling efficiency. The study also recommended spreading public awareness of the importance of the controlling role of the Bureau in order to preserve the public money and combating the corruption.

Keywords: External Government Audit, Libyan Audit Bureau, Institute Of Internal Auditors (IIA).

المحور الأول: الإطار العام للدراسة

1. المقدمة:

أدت التغيرات الواسعة والتطورات المتنامية التي حدثت في بيئة الأنشطة الحكومية خلال العقود الماضية إلى وجود تأثيرات على طبيعة وأداء الأنشطة الحكومية، حيث ازداد حجمها واتسع مجال أعمالها، وأصبح وجود نظام مراجعة قوى وفعال للأنشطة الحكومية ضرورة حتمية. وهذا بدوره أدى إلى الاهتمام بالمراجعة الحكومية (الداخلية والخارجية) من قبل المسؤولين داخل الوحدات الحكومية والإدارات العليا للحكومة والهيئات والمنظمات العالمية بصفة عامة؛ مما ساهم في تطور مفهوم المراجعة الحكومية ووضع القواعد العلمية والعوامل المساعدة على أدائها.

وأكد معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (IIA) Institute of Internal Auditors على ضرورة توافر مجموعة من العوامل التي تساعد المراجعة الحكومية (الداخلية والخارجية) على أداء دورها بفاعلية وهي: الاستقلال التنظيمي، التفويض الرسمي، الوصول غير المقيد، التمويل الكافي، القيادة الكفؤ، موضوعية فريق المراجعة، كفاءة فريق المراجعة، دعم أصحاب المصلحة، ومعايير المراجعة المهنية (IIA, 2012).

تعتبر المراجعة الحكومية الخارجية من الوسائل المهمة في تحقيق الأداء المتميز والفعال للوحدات الحكومية، وضمان سير الأنشطة بالشكل السليم (الآغا، 2015). كما أنها تعد أداة لتحقيق موثوقية الحسابات في المؤسسات العامة وتمثل ضمان لأصحاب المصلحة بتوفير المعلومات الصحيحة حول فاعلية وكفاءة هذه المؤسسات، وذلك بتقديم تقارير مشتملة على معلومات موضوعية محايدة تعكس وتحقق مبدأ الشفافية (خليل، 2019).

* للمراسلات إلى: آمال سعد الشيخي
البريد الإلكتروني: Aelshaikhi@yahoo.com

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 2790-1637، الورقي: 2790-1629. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

وعليه يمكن القول إن هذه العوامل مجتمعة لازمة لخلق مراجعة حكومية خارجية فعالة تحفز مؤسسات القطاع العام على الوفاء بواجباتها وتقديم بياناتها بشفافية، وأن تكون خاضعة للمساءلة أمام الجمهور، مما يحقق أهدافها بفاعلية وكفاءة واقتصادية.

وفي البيئة الليبية يعتبر ديوان المحاسبة الليبي الجهاز الرقابي الذي يقوم بدور مهم وفعال في تعزيز الرقابة، وبما يخدم مبدأ المساءلة. ويتمحور الهدف الرئيسي للديوان في المحافظة على المال العام، والتأكد من استخدامه في الأغراض المخصصة له، وذلك من خلال القيام بأعمال المراجعة الحكومية الخارجية على جميع المعاملات للجهات الخاضعة لمراقبته من منظمات وهيئات ومؤسسات حكومية، بالإضافة إلى تقويم أدائها، والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وبكفاءة وفاعلية (المؤتمر الوطني العام، 2013). ويمارس الديوان المراجعة الحكومية الخارجية من خلال فريق من المراجعين، ويتعين على هؤلاء المراجعين أن يكونوا على قدرٍ عالٍ من المهنية والخبرة والمسؤولية والالتزام باللوائح والقوانين وقواعد السلوك المهني والأخلاقي، لكي يؤدوا مهامهم بدرجة عالية من الدقة والموضوعية. فالمراجع الخارجي يمثل حجر الأساس في المراجعة الحكومية الخارجية، إذ يساعد المراجعون الخارجيون المؤسسات الحكومية على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها.

2. الدراسات السابقة:

- **دراسة (MacRae and Gils, 2014)**

هدفت الدراسة إلى تحليل حالة القطاع العام في جميع أنحاء العالم فيما يتعلق بتحديد العوامل الضرورية لخلق نشاط مراجعة داخلية فعال، وتحديد أهم الصعوبات التي تحول دون فاعلية المراجعة الداخلية. واستخدمت هذه الدراسة استبياناً عالمياً برعاية (IIA)، والذي حدد العوامل الضرورية لنشاط المراجعة الحكومية الفعال. وتمت مقارنة هذه العوامل بنتائج مسح المراجعة الداخلية العالمي لعام 2010 الذي أجراه (IIA)، وتضمن رداً من 2824 ممارساً في القطاع العام من 107 دولة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن المراجعة الداخلية مطلوبة بموجب القوانين واللوائح، وأن الاستقلال التنظيمي ودعم الإدارة العليا وإتباع معايير المراجعة تعتبر من العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع العام، وكذلك بينت الدراسة أن بعض المراجعين يتعرضون للإكراه لتغيير تصنيف أو تقويم أو سحب نتيجة في تقرير المراجعة الداخلية.

- **دراسة (الشويرف وحيدر، 2015)**

سعت الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تؤثر على أداء ديوان المحاسبة الليبي، وتناولت الدراسة ستة عوامل هي: العوامل المرتبطة بدعم الإدارة العليا، العوامل المرتبطة بالاستقلالية، العوامل المرتبطة بكفاءة الكادر الرقابي، العوامل المرتبطة بالتدريب، العوامل المرتبطة بالإجراءات التنفيذية، والعوامل المرتبطة بالمعوقات. وتوصلت الدراسة إلى أن جميع هذه العوامل تؤثر بشكل كبير على أداء موظفي ديوان المحاسبة الليبي، وأن العوامل المرتبطة بكفاءة الكادر الرقابي كانت هي الأكثر تأثيراً. وأوصت الدراسة بضرورة العمل على جعل سلطة الديوان أعلى من سلطة الجهة الخاضعة للرقابة، وتعزيز استقلالية الديوان والاهتمام بالدورات والتدريب لتطوير قدرات الكادر الرقابي للديوان، كما أوصت بأن يتم التوظيف في الديوان بحسب الكفاءة العلمية والعملية.

- **دراسة (محمد، 2019)**

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العوامل التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية من وجهة نظر العاملين في وظيفة المراجعة الداخلية في هذه الوحدات. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن العوامل التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية هي الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، جودة أداء المراجعة الداخلية، دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين، والتنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي. وأوصت الدراسة بضرورة رفع كفاءة المراجعين الداخليين من خلال برامج التدريب والتعليم المستمر لمواكبة كل ما يمكنهم من أداء وظيفتهم بشكل كفء وفعال.

- **دراسة (أبو جناح، 2020)**

قامت هذه الدراسة بإجراء مقارنة بين ديوان المحاسبة الليبي وديوان المحاسبة الأردني؛ وذلك لتوضيح الدور الرقابي لكليهما في القضاء على الفساد المالي داخل المؤسسات الحكومية الخاضعة لرقابتهما. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن ديوان المحاسبة الليبي يعد من أكثر الأجهزة الرقابية فاعلية في مكافحة ظاهرة الفساد ومحاولة القضاء عليها، وأن غياب الشفافية في المؤسسات الحكومية سواء في تقاريرها أو أعمالها وغياب المساءلة القانونية لموظفيها من شأنه أن يزيد من ظاهرة الفساد. كما خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: أن على ديوان المحاسبة في كل من ليبيا والأردن مواكبة التطورات الحديثة في مجال العمل الرقابي خاصةً فيما يتعلق بموضوع الرقابة المالية، كذلك التأكيد على استقلالية ديوان المحاسبة المالية والإدارية، والعمل على تطوير أداء موظفي الديوان من خلال إجراء الدورات التدريبية وإقامة المؤتمرات العلمية وورش العمل بمشاركة خبراء مهتمين بمجالات المحاسبة.

- **دراسة (Popov, et. al., 2021)**

تناولت الدراسة نظام المراجعة الحكومية في القطاع العام الأوكراني وذلك من خلال عرض الجوانب النظرية للمراجعة الحكومية، وركزت على العوامل المؤثرة في المراجعة الحكومية الفعالة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن المراجعة الحكومية تمثل إحدى الآليات الفعالة في تنفيذ وظائف الإدارة ومراقبتها، وأن تطبيق المراجعة الحكومية الفعالة يتطلب تعديل الدعم التنظيمي والقانوني والهياكل التنظيمية والدعم المالي والتحولات الإدارية في القطاع العام. وقد أوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات في مجال ممارسات المراجعة الحكومية لما لها من أهمية في ترشيد استخدام المال العام.

من خلال عرض الدراسات السابقة تبين أن الدراسة الحالية تتفق مع دراسة كل من (محمد، 2019؛ MacRae and Gils, 2014) في كونها تناولت العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية، وتختلف عنهما في أنها ركزت على المراجعة الحكومية الخارجية بينما هذه الدراسات ركزت على المراجعة الحكومية الداخلية. وتتفق الدراسة الحالية مع دراسة **(Popov, et. al., 2021)** في أنها تتناول العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية، وتختلف معها في أن الدراسة الحالية تناولتها من الناحية التطبيقية. كما تتفق الدراسة الحالية مع دراسة كل من (الشويرف وحيدر، 2015؛ أبو جناح، 2020) في كونها أجريت على ديوان المحاسبة الليبي، واختلفت معها في أن الدراسة الحالية تناولت العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الصادرة عن (IIA).

وأهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بأنها تناولت العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) ومدى توافرها في المراجعة الحكومية الخارجية في البيئة الليبية التي لم تتطرق لها الدراسات السابقة.

3. مشكلة الدراسة:

تعتبر المراجعة الحكومية الخارجية أداة مهمة في الحفاظ على الموارد المتاحة، واستغلالها بشكل اقتصادي يعود بأكبر قدر من المنفعة، وذلك من خلال الدور الفعال الذي تقوم به باعتبارها أحدى الآليات الأساسية والهامة لتحقيق وتعزيز وتطوير الرقابة على أداء المؤسسات الحكومية، بجانب تقويم وفحص ومراجعة الجوانب المختلفة لأنشطتها، وتحقيق المصداقية في المعلومات التي تقدمها هذه المؤسسات، فهي تخلق قيمة مضافة للمعلومات التي تحتوي عليها التقارير المالية، وما لهذه المعلومات من دور فعال في رقابة أصحاب المصلحة للمؤسسات الحكومية، مما يساعد في تحقيق أهداف هذه المؤسسات. وقد وضع (IIA) مجموعة من العوامل تعمل على خلق مراجعة حكومية فعالة تحفز مؤسسات القطاع العام على

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

الوفاء بواجباتها، وتقديم بياناتها بشفافية، مما يحقق أهدافها بفاعلية وكفاءة واقتصادية. وفي ضوء ما سبق فإن هذه الدراسة تحاول استكشاف مدى توافر هذه العوامل في المراجعة الحكومية الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي. **وعليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي:**

ما مدى توافر العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الصادرة عن (IIA) في المراجعة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي؟

4. أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى ما يلي:

1. التعريف بالعوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الصادرة عن (IIA).
2. معرفة مدى توافر العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الصادرة عن (IIA) في المراجعة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي.

5. فرضيات الدراسة:

تعتمد الدراسة على فرضية رئيسة واحدة هي:

"لا تتوافر العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الصادرة عن (IIA) في المراجعة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي".

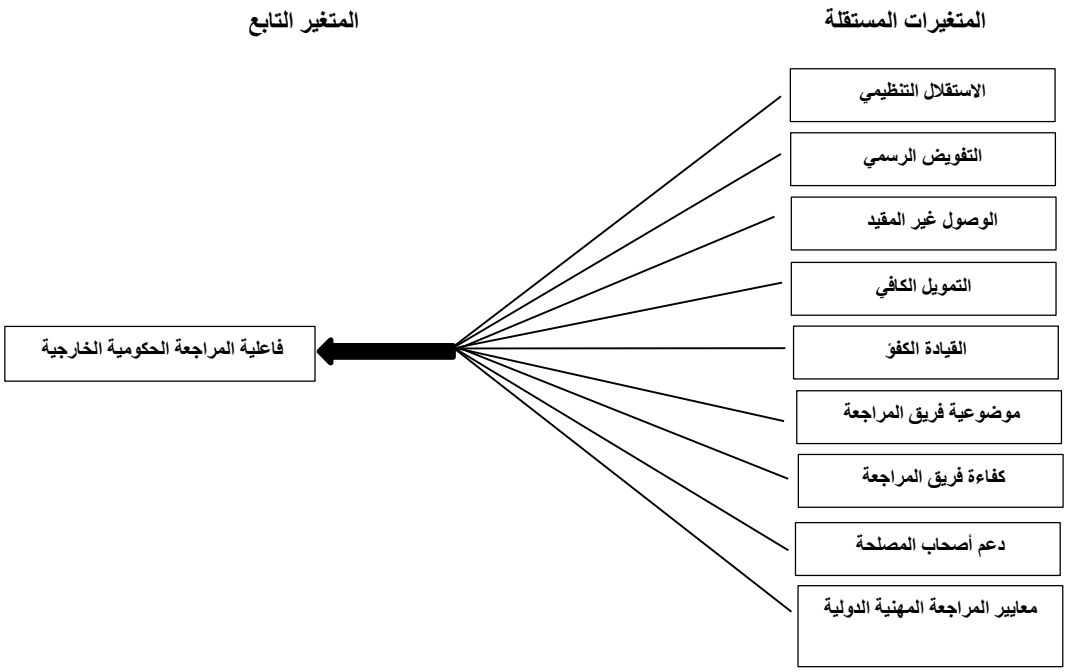
ولاختبار هذه الفرضية صيغت الفرضيات الفرعية التالية:

1. لا يتوافر الاستقلال التنظيمي لديوان المحاسبة الليبي.
2. لا يتوافر التفويض الرسمي لديوان المحاسبة الليبي.
3. لا يتوافر الوصول غير المقيد إلى البيانات والمعلومات لديوان المحاسبة الليبي.
4. لا يتوافر التمويل الكافي لديوان المحاسبة الليبي.
5. لا تتوافر القيادة الكفؤ لفريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي.
6. لا تتوافر الموضوعية في فريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي.
7. لا تتوافر الكفاءة في فريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي.
8. لا يتوافر الدعم من أصحاب المصلحة لديوان المحاسبة الليبي.
9. لا يتوافر الالتزام بمعايير المراجعة المهنية بديوان المحاسبة الليبي.

6. أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الدور الذي يقوم به ديوان المحاسبة في تعزيز الرقابة بما يخدم مبدأ المساءلة عن أوجه الإنفاق العام والمحافظة على المال العام، ولتحقيق هذا الدور لابد من توافر مجموعة من العوامل التي تساهم في تفعيل نشاط المراجعة الحكومية؛ الأمر الذي ينعكس على تطوير عمل الديوان والارتقاء بالخدمات التي يقدمها مما يعزز ثقة الرأي العام في هذه الجهة. كما تعتبر الدراسة جزءً من الأدبيات التي تتناول مفهوم المراجعة الحكومية والعوامل المؤثرة في فاعليتها مما يساهم في الإثراء العلمي، وفتح الباب أمام الباحثين للبحث والدارسة المعمقة في هذا المجال. وعلى حد علم الباحثات فإن هذه الدارسة تعتبر من أوائل الدراسات عن العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الخارجية في البيئة الليبية.

7. نموذج الدراسة:



المصدر: من إعداد الباحثات

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

8. حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة في الآتي:

- **الحدود الموضوعية:** تناولت الدراسة العوامل التسعة للمراجعة الحكومية الفعالة الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) لسنة 2012.
- **الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة على ديوان المحاسبة الليبي.
- **الحدود البشرية:** اقتصرت الدراسة على المراجعين الخارجيين بديوان المحاسبة الليبي.

9. منهجية الدراسة:

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي اختير هذا المنهج لمناسبته لأغراض الدراسة، ويعتمد هذا المنهج على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ووصفها والتعبير عنها كيفياً أو كمياً (المشوخي، 2002)، ولتغطية الجانب النظري تم استخدام شبكة الانترنت للاطلاع على المراجع العربية والاجنبية المتعلقة بموضوع الدراسة، أما الجانب العملي فقد تم تغطيته من خلال جمع البيانات الأولية بواسطة استمارات الاستبانة الموزعة على عينة من المراجعين الخارجيين في ديوان المحاسبة الليبي وتم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات المجمعة.

المحور الثاني: الإطار النظري للدراسة

أولاً: مفهوم المراجعة الحكومية الخارجية

تنصب المراجعة الحكومية على المؤسسات ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها، التي تخضع للقواعد الموضوعة من قبل الحكومة، أما الأموال المستغلة في هذه المؤسسات فلها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها حق الرقابة المباشرة عليها (العربيد وآخرون، 2013). ويقوم بعملية المراجعة جهة حكومية أو تنظيم حكومي معين لتقديم تقويم محايد عن ما إذا كانت الموارد العامة تُدار بطريقة مسؤولة وفعالة لتحقيق النتائج المرجوة، وبذلك يساعد المراجعون الوحدات الحكومية في تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات، وغرس الثقة لدى الرأي العام، حيث يتمثل دورهم في توضيح ما إذا كان المسؤولون يفعلون ما يفترض عليهم فعله، وكشف وردع الفساد العام (IIA, 2012, p. 5).

وعرف العديد من الكتاب المراجعة الحكومية بأنها "مراجعة مالية أو مراجعة أداء الوحدات الحكومية أو أي وحدة اقتصادية يتم إداراتها من قبل الحكومة" (الرفاعي وجمعة، 2005، ص. 12)، في حين عرفتها مؤسسة المراجعة الشاملة الكندية (CCAF, 1991) على أنها "تقويم موضوعي ومستقل لعدالة مزاعم الإدارة عن الأداء أو تقويم نظم وممارسات الإدارة بالمقارنة مع المعايير، والتقرير عنها لهيئة الإدارة والهيئات المماثلة الأخرى" (Khan Md., 2014, p. 12).

وتقوم المراجعة الحكومية بست مهام هي: الرقابة المالية، رقابة الاقتصاد، رقابة الكفاءة، رقابة الفاعلية، الرقابة الداخلية، ورقابة الإذعان، وتتضمن المراجعة الحكومية نوعان أساسيان من المراجعة هما (الرفاعي وجمعة، 2005، ص. 12):

1. المراجعة المالية وتشمل تدقيق البيانات المالية فقط.
2. مراجعة الأداء وتشمل مراجعة الاقتصاد والكفاءة والفاعلية بالإضافة إلى الرقابة الداخلية والإذعان.

وقد أكد المشرع الليبي في المادة (16) من القانون رقم (19) لسنة 2013 في الفصل الخاص برقابة الأداء والمراجعة الوقائية على قيام ديوان المحاسبة بفحص وتقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابته وذلك لبيان مدى فاعليتها وكفاءتها في ممارسة أنشطتها، والتأكد من أن برامجها ومشاريعها تدار بشكل علمي واقتصادي، وتحقق الأهداف المحددة لها وأن تلك الجهات قد استخدمت مواردها المالية في الأنشطة والمهام المنوطة بها بأعلى قدر من الفاعلية والكفاءة والاقتصاد في الإنفاق. فديوان المحاسبة الليبي هو الذي يقوم بوظيفة المراجعة الحكومية الخارجية ويهدف من خلالها إلى (المؤتمر الوطني العام، 2013):

1. تحقيق رقابة فعالة على المال العام، والتحقق من مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية اليدوية والمحوسبة وسلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية طبقاً للتشريعات النافذة.
2. بيان أوجه النقص أو القصور في القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها.
3. الكشف عن المخالفات المالية في الجهات الخاضعة للديوان.
4. تقويم الجهات الخاضعة لرقابة الديوان والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وبكفاءة وفاعلية وفق القوانين واللوائح والنظم المعمول بها.

مما سبق يمكن القول أن المراجعة الحكومية الخارجية تعتمد على تقويم مستقل وموضوعي للمؤسسات الحكومية، وذلك من خلال التعرف على مدى التزامها بالمعايير والتشريعات التي تحكم استخدام الأموال العامة وبقية الموارد الأخرى وإعداد التقارير عن كيفية التنفيذ ومساره، مما يجعل هذه المؤسسات خاضعة لمساءلة الرأي العام.

ثانياً: العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية

تزايد الاهتمام بدور المراجعة في القطاع الحكومي في دعم إدارة المال العام، الشفافية، المساءلة، ومحاربة الفساد، إذ تعتبر المراجعة الحكومية ضرورية لتعزيز المصداقية والعدالة والحد من الفساد العام، ولكي تؤدي المراجعة الحكومية (الداخلية والخارجية) دورها بفاعلية لابد من توافر مجموعة العوامل الصادرة عن (IIA) وهي: الاستقلال التنظيمي، التفويض الرسمي، الوصول غير المقيد، التمويل الكافي، القيادة الكفؤ، موضوعية فريق المراجعة، كفاءة فريق المراجعة، دعم أصحاب المصلحة، ومعايير المراجعة المهنية. وفيما يلي شرح موجز لهذه العوامل:

- **الاستقلال التنظيمي:**

إن الاستقلال التنظيمي للمراجعة بصفة عامة والمراجعة الحكومية بصفة خاصة يعني أداء مهامها دون تدخل من قبل الجهة الخاضعة للمراجعة، مما يساهم في دقة عمل المراجعين وإمكانية الاعتماد على تقارير المراجعة (IIA, 2012). وورد في مدونة الأنتوساي للأخلاقيات ومعايير الرقابة أن الاستقلالية "تعني حرية ديوان المحاسبة في ممارسة عمله في نطاق اختصاصه بدون أي توجيهات أو تدخلات خارجية أيا كان نوعها" (المناصير، 2018، ص. 108). ولتحقيق المراجعة الخارجية الفعالة بأنواعها المختلفة يجب أن تتوفر للقائمين بالمراجعة متطلبات الاستقلال اللازمة التي تتضمن ما يلي (لطفي، 2019، ص48):

- استقلالية الأجهزة العليا للمراجعة.
- استقلالية أعضاء وممثلي الأجهزة العليا للمراجعة.
- الاستقلال المالي للأجهزة العليا للمراجعة.
- السلطات الممنوحة (سلطات التحقيق/ إنفاذ النتائج/ تقديم استشارات).

وقد حرص المشرع الليبي على استقلالية ديوان المحاسبة من خلال نص صريح وواضح وهو ما نصت عليه المادة (2) من القانون رقم (19) لسنة 2013 إن "ديوان المحاسبة هيئة رقابية عليا تتمتع بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة تتبع السلطة التشريعية في الدولة"، كما أكدت على ذلك المادة (68) من نفس القانون.

مما سبق يمكن القول إن الاستقلالية مبدأ رقابي أساسي للقائمين بالمراجعة الحكومية الخارجية لأداء عملهم بشكل محايد وموضوعي.

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

- **التفويض الرسمي:**

إن تحديد سلطات وصلاحيات وواجبات المراجعين يجب أن يتم بموجب تشريع أو ميثاق أو أي مستند قانوني آخر، كما يجب أن يتناول هذا التشريع أو الميثاق إجراءات ومتطلبات إعداد التقارير والتزام الجهة الخاضعة للمراجعة بالتعاون مع المراجع، فوجود التفويض القانوني يؤدي إلى إضفاء مزيد من الشرعية على عملية المراجعة. ويري كلاً من Blume and Voigt في ظل نقص ومحدودية الصلاحيات والتفويضات لأعضاء الأجهزة العليا للمراجعة -حتى وإن كانوا يتمتّعوا بالاستقلالية-فإنهم لا يستطيعون إلا تقديم التقارير عن المخالفات والتجاوزات ولا يملكون أي سلطة رسمية لتقييدها أو منعها أو التحقيق فيها أو إقرار العقوبات، كما لا يكون بمقدورهم فرض توصياتهم على السلطة التنفيذية وإلزامها بوضعها موضع التنفيذ (Blume and Voigt, 2011, p. 218).

وقد حدد القانون رقم (19) لسنة 2013 في المادة (45) سلطات وصلاحيات ديوان المحاسبة والمهام والواجبات التي يقوم بها في رقابة الأموال العامة، التي نصت على أن "للديوان في سبيل ممارسته لاختصاصاته المسندة له بالقانون صلاحية الفحص والمراجعة والتحري والتفتيش المنسق والمفاجئ على المؤسسات الخاضعة لرقابته".

- **الوصول غير المقيد:**

يتطلب أداء المراجعين لمهامهم على أكمل وجه أن يتوفر لهم إمكانية الاطلاع الكامل وغير المقيد على كافة البيانات والمعلومات والدفاتر والسجلات والوثائق والمستندات والاتفاقيات والمعاهدات والموظفين والممتلكات حسب ما تقتضيه عملية المراجعة وبحرية دون تدخل من الجهة الخاضعة للمراجعة أو أي جهة أخرى (IIA, 2012). وقد خول القانون رقم (19) لسنة 2013 في مادته (45) لديوان المحاسبة حق الاطلاع غير المقيد على أي مستند أو سجل أو غيرها من الأشياء التي يري أهميتها في عملية المراجعة، كما له الحق في ممارسة الصلاحيات التالية:

- الحصول على أي مستند أو صورة منه يري أهميته في عملية المراجعة أو التقييم.
- الحصول على أي معلومات تتعلق بالمؤسسة تحت المراجعة شفوياً أو كتابياً من أي موظف بالجهة بجميع المستويات الإدارية ولو كانت سرية.
- الاطلاع على الحسابات المصرفية والحصول على نسخ منها.
- حق ربط أو الحصول على قواعد البيانات والمنظومات الآلية التي تستعملها الجهة الخاضعة لمراجعة الديوان.

- **التمويل الكافي:**

إن توفير التمويل الكافي لعملية المراجعة يجب أن يتناسب مع حجم مهامها ومسؤولياتها، ولا ينبغي أن يترك تحت سيطرة الجهة الخاضعة للمراجعة، فالميزانية تؤثر على قدرة المراجع للقيام بمهامه وواجباته بصورة جيدة (IIA, 2012). وأن التمويل غير الكافي يخلق عائقا كبيراً أمام المراجعين للقيام بمسؤولياتهم، لذا عليهم أن يطلبوا تمويلاً كافياً يتناسب مع حجم عملية المراجعة ومسؤوليتها (IIA, 2012). ويشير كلاً من Migliorisi, et.al . إلى أن أجهزة الرقابة العليا في أغلب الدول تواجه تحديات مؤسساتية تتمثل في افتقارها إلى القدرة على إنجاز وظائفها بسبب نقص التمويل، وتقييدها بتفويضات محدودة جداً (Migliorisi, et.al., 2011, p. 28).

وفي ليبيا يتم تخصيص ميزانية سنوية لديوان المحاسبة لأداء مهامه وهذا ما ورد في المادة (101) من القانون رقم (19) لسنة 2013، كما نصت المادة (104) من نفس القانون على أنه "يتقاضى الديوان أتعاب مالية نظير ما يقوم به من أعمال فحص الحسابات ومراجعة الميزانيات للجهات الخاضعة لرقابته التي لا تمول من الميزانية العامة، وتعفى الوزارات والهيئات والمؤسسات وغيرها من الجهات العامة التي تمول من الميزانية العامة للدولة مباشرة من تحمل الأتعاب المذكورة وذلك فيما يتعلق بقيام الديوان بفحص ومراجعة حساباتها السنوية، وتحدد الأتعاب وفقاً لمجموعة معايير ...".

- **القيادة الكفؤ:**

يجب أن يكون رئيس فريق المراجعة على دراية بمعايير المراجعة المعمول بها، ومؤهلاً مهنياً -ويفضل أن يكون معتمداً-للإشراف على عملية المراجعة وإدارتها، وعلاوة على ذلك، يجب أن يتمتع بمجموعة من المهارات منها: الاتصال، مواكبة التغيرات في المعايير المهنية، حل النزاعات والتفاوض، تحديد المشاكل وحلها، إدارة التغيير، استخدام تكنولوجيا المعلومات، والمهارة التنظيمية (IIA, 2012). ويجب على الديوان التأكد من أن الرؤساء التنفيذيين للمراجعة لديهم الخبرة الكافية لقيادة عمليات المراجعة، وأن يكونوا قادرين على اختيار أعضاء الفريق من ذوي المهارات العالية وإدارتهم بشكل فعّال ودون أي تأثير إداري أو سياسي، وقد أكدت على ذلك المادة (72) من القانون رقم (19) لسنة 2013.

- **موضوعية فريق المراجعة:**

يجب أن تتوافر الموضوعية لدى فريق المراجعة، وأن يتجنبوا أي تضارب في المصالح. فالموضوعية إحدى صفات الموثوقية وتعني البعد عن التحيز، وتكون المعلومات موضوعية إذا تمت معالجتها بعيداً عن أي افتراضات مسبقة بالنتائج التي يمكن التوصل إليها، وللموضوعية جانبان هما: عدم التحيز إلى أي طرف من الأطراف قولاً أو عملاً من جانب وعدم التحامل قولاً أو عملاً من جانب آخر (المناصير، 2018). وتعد الموضوعية عاملاً رئيسياً لعملية المراجعة لإضافة قيمة لها، كما تعد ضرورية لأي محترف يقدم حكماً مهنياً وبدونها يفقد هذا الحكم قيمته (IIA, 2005). أما تضارب المصالح فيعني الموقف الذي يكون فيه للمراجع مصلحة مهنية أو شخصية، ولو لم ينتج عن عمل غير أخلاقي أو غير لائق، وقد يؤدي هذا التضارب إلى إضعاف قدرة المراجع على أداء واجبات ومسؤوليات المراجعة بموضوعية، مما يضعف الثقة في المراجع وعملية المراجعة (IIA, 2012).

- **كفاءة فريق المراجعة:**

أن القيام بعملية مراجعة فعالة يحتاج إلى مراجعين محترفين يتمتعون بالمؤهلات والكفاءات اللازمة لإجراء عمليات المراجعة المطلوبة، فاتساع وتطور مجال الأعمال والأنشطة الحكومية يتطلب زيادة التعليم والتطوير المستمر للمراجعين (IIA, 2012). لذا ينبغي على الجهة المسؤولة عن عملية المراجعة أن تقوم بالتطوير والتقييم المستمر لكادرها للحفاظ على مستوى عالٍ من المهنية (GAO, 2011, p. 56). وقد أكدت معايير المراجعة المهنية على أهمية مهارات المراجع الشخصية، واشترطت توفر قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والمراجعة، والخبرة العملية والتعليم المستمر (ارينز ولوبك، 2002، ص. 43).

وقد نص القانون رقم (19) لسنة 2013 في المادة (64) "يشترط في رئيس الديوان ووكيله وأعضائه وموظفيه الفنيين أن يكونوا من الليبيين الحاصلين على مؤهل عالٍ أو جامعي في القانون أو الاقتصاد أو المحاسبة أو الهندسة أو أي مؤهل آخر تتطلبه طبيعة عمل الديوان يحدد بقرار من رئيس الديوان"، كما أشارت المادة (97) من نفس القانون إلى أن "يعمل الديوان على الرفع من كفاءة العاملين به من خلال التطوير والتدريب والدراسة في مجالات التخصص ذات العلاقة بطبيعة عمله ومهامه، ويضمن الديوان مواكبة الأعضاء والموظفين لأحدث الممارسات المهنية والتطورات العلمية في مجال الرقابة والمراجعة، وتحدد لائحة التدريب والدراسات التي تصدر عن الرئيس الضوابط المنظمة لذلك، كما يتعين أن تنشأ بالديوان لجنة عليا للتدريب وفقاً لما نص عليه قانون علاقات العمل".

- **دعم أصحاب المصلحة:**

يتطلب أداء عملية المراجعة بفاعلية فهم شرعيتها ورسالتها ودعمها من قبل المشرعين وكبار المسؤولين في الحكومة، بالإضافة إلى وسائل الإعلام والجمهور العام (IIA, 2012; MacRae and Gils, 2014). فالشرعية لا تعتمد على اللوائح والإجراءات والنظم والقواعد فقط، وإنما تمتد لتغطي

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

مدى قدرة الإدارة الحكومية ومختلف أجهزتها ومؤسساتها على إبراز وتأكيد فاعليتها الإدارية والاقتصادية معا، وبذلك فإن الشرعية مرتبطة بصورة واضحة بفاعلية وكفاءة الأداء، كما أن دعم المراجعة الحكومية الخارجية وجهودها المبذولة للمحافظة على المال العام من قبل أصحاب المصلحة يضمن لها الأثر الرقابي والفارق الإيجابي في المجتمع (IIA, 2012; MacRae and Gils, 2014)، ومن هنا تبرز أهمية المراجعة الخارجية لضمان جودة وفعالية أداء الحكومة.

ويستمد ديوان المحاسبة الليبي شرعيته من القانون رقم (19) لسنة 2013 الذي يضمن للديوان تنفيذ الاختصاصات المسندة إليه بفاعلية وكفاءة واقتصاد، وأن ينشر الديوان رسالته ومسؤولياته ومهامه على الرأي العام بالإضافة إلى التعريف بالديوان وبأهمية أعماله واختصاصاته، وذلك كما ورد في المادتين (110) و(111) من هذا القانون.

- **معايير المراجعة المهنية:**

إن ممارسة أي وظيفة وبالشكل الصحيح يجب أن يكون وفقاً لقواعد ومبادئ على أساسها يتم تنفيذ المهام الموكلة إليها، كذلك هي وظيفة المراجعة حيث أنها بحاجة إلى معايير يتم من خلالها بيان كيفية ممارسة عملية المراجعة. وتُمثل هذه المعايير المقياس لمدى جودة الأداء المهني للمراجعين، ويُصاحب ممارسة المراجعة الحكومية معايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها التي تمثل المبادئ الأساسية لمهنة المراجعة للوحدات الحكومية (الأغا، 2015). وتعتبر معايير المراجعة الحكومية بمثابة أداة رئيسية لممارسة المراجعة الحكومية، التي يؤدي تطبيقها والالتزام بها إلى تحسين كفاءة عمل المراجع، وتوفير إطار عمل يضمن تحقيق جودة المراجعة بطريقة منهجية وموضوعية وقائمة على الأدلة، بالإضافة إلى تعزيز الثقة في نتائج المراجعة مما ينعكس إيجاباً على تحقيق فاعلية عملية المراجعة (محمد، 2021). وعليه يمكن القول إنه يجب على المراجعين الحكوميين الخارجيين الالتزام بهذه المعايير عند أداء مهامهم.

وأشار القانون رقم (19) لسنة 2013 في المادة (10) إلى أن يقوم الديوان بعملية فحص ومراجعة الحسابات والقوائم المالية للجهات الخاضعة لرقابته بكل الطرق التي يراها مناسبة ووفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، كما نصت المادة (41) والمادة (63) من نفس القانون على أن يعد الديوان تقاريره وفقا للمعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للرقابة والمحاسبة ومعايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى أن تعد معايير وطنية.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

أولاً: أداة الدراسة

اعتمد على استمارة الاستبانة كأداة لجمع البيانات الأولية للدراسة، وتشمل قسمين: خصص القسم الأول لجمع بيانات تتعلق بخصائص مجتمع الدراسة (المؤهل العلمي، التخصص، والخبرة العملية)، أما القسم الثاني فخصص للعوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الخارجية (الاستقلال التنظيمي، التفويض الرسمي، الوصول غير المقيد، التمويل الكافي، القيادة الكفؤ، موضوعية فريق المراجعة، كفاءة فريق المراجعة، دعم أصحاب المصلحة، ومعايير المراجعة المهنية).

ثانياً: مقياس الدراسة

تم تصميم استمارة الاستبانة وعرضها على بعض الأكاديميين لتحكيمها. وتشمل الاستمارة (41) عبارة لقياس تسعة متغيرات كما يلي: عبارات تتعلق بالاستقلال التنظيمي (1-5)، وعبارات تتعلق بالتفويض الرسمي (6-10)، وعبارات تتعلق بالوصول غير المقيد (11-15)، وعبارات تتعلق بالتمويل الكافي (16-18)، وعبارات تتعلق بالقيادة الكفؤ (19-25)، وعبارات تتعلق بموضوعية فريق المراجعة (26-29)، وعبارات تتعلق بكفاءة فريق المراجعة (30-33)، وعبارات تتعلق بدعم أصحاب المصلحة (34-37)، وأخيراً عبارات تتعلق بمعايير المراجعة المهنية (38-41). وتم قياس الوزن النسبي لكل عبارة باستخدام مقياس ليكرت الخماسي، ولتحديد مستوى كل متغير تم اعتبار كل متغير متوسطه الحسابي المرجح (من1-أقل من 1.80) ضعيف جداً، والمتغير الذي متوسطه الحسابي المرجح (من 1.80- أقل من 2.60) ضعيف، والذي متوسطه الحسابي المرجح (من 2.60- أقل من 3.40) متوسط، والذي متوسطه المرجح (من 3.40-4.20) مرتفع، والذي متوسطه الحسابي المرجح (من 4.20- 5) مرتفع جداً (عبد الفتاح، 2008).

ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في ديوان المحاسبة الليبي فئة المراجعين الخارجيين، وزعت استمارات الاستبانة يدوياً وإلكترونياً على عينة الدراسة خلال الفترة من شهر أغسطس إلى شهر ديسمبر 2022، وبلغ عدد ما جمع من ردود 94 استمارة جميعها صالحة للتحليل الإحصائي.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحليل بيانات الدراسة تم استخدام الإحصاء الوصفي التحليلي بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 23 وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1. معامل الثبات Cronbach Alpha: لبيان مدى الاتساق الداخلي للعبارات المكونة لمقياس الدراسة.
2. مقاييس الإحصاء الوصفي كالتكرارات والمتوسط الحسابي والنسب المئوية لوصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة مدى تركز الإجابات المتعلقة بمتغيرات الدراسة (العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الخارجية) ومدى تشتت هذه الإجابات.
3. اختبار t لعينة واحدة (One-Sample T-Test): للتعرف على ما إذا كان متوسط درجة الموافقة لكل متغير من متغيرات الدراسة في عينة الدراسة ككل يزيد أو يقل عن قيمة معينة μ عند مستوى دلالة معنوية 5%، حيث أن قيمة μ قيمة محددة يراد اختبارها وهي تساوي (3) التي تمثل درجة محايد كمتوسط نظري وتمثل متوسط العينة.

خامساً: صدق الأداة وثباتها

يتضح من الجدول رقم (1) أدناه أن Cronbach Alpha للاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة ومعاملات الصدق الذاتي عالية لكل متغير من متغيرات المقياس وللمقياس ككل، وبذلك يعتبر هذا المقياس صادقاً لما وضع لقياسه، كما يتمتع بدرجة عالية من الثبات مقارنة بالمستوى المقبول (0.60) وهو الحد الأدنى المقبول لثبات أي مقياس، وبالتالي يمكن الاعتماد عليه بدرجة عالية في التطبيق الميداني لجمع البيانات.

جدول رقم (1): نتائج اختبار صدق وثبات المقياس

المتغيرات المستقلة	عدد العبارات	معامل ألفا للثبات	معامل الصدق الذاتي
الاستقلال التنظيمي	5	0.842	0.92
التفويض الرسمي	5	0.819	00.9
الوصول غير المقيد	5	0.824	0.91
التمويل الكافي	3	0.821	0.91
القيادة الكفؤ	7	0.834	0.91
موضوعية فريق المراجعة	4	0.827	0.91
كفاءة فريق المراجعة	4	0.815	0.90
دعم أصحاب المصلحة	4	0.849	0.92
معايير المراجعة المهنية	4	0.822	0.91
الاستمارة ككل	**41**	**0.844**	**0.92**

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 2790-1637، الورقي: 2790-1629. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

سادساً: تحليل بيانات الدراسة

يتناول هذا الجزء تحليلاً للإجابات الواردة باستمارات الاستبانة، وذلك باستخدام الإحصاء الوصفي لوصف وتحليل البيانات العامة عن المشاركين (خصائص الديموغرافية)، وكذلك لتحديد الاتجاهات العامة لإجابات المشاركين، والإحصاء الاستدلالي لاختبار فرضيات الدراسة.

- **وصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:**

يتضح من الجدول رقم (2) أدناه أن أغلب المشاركين من حملة البكالوريوس وبنسبة (80.9%)، أما حملة الماجستير فكانوا بنسبة (13.8%)، مما يدل على أن المشاركين بالدراسة مؤهلين تأهيلاً أكاديمياً ملائما، وهذا يعزز الثقة بالنتائج المتحصل عليها، أما بالنسبة لتوزيع المشاركين وفقاً لمتغير التخصص فإن ما نسبته (85%) تقريباً تخصصهم محاسبة، وهي نسبة مرتفعة للتأكيد على توفر الخلفية العلمية في مجال المراجعة لدي المشاركين، كما أن ما نسبته (15%) تقريباً تمثل باقي التخصصات (إدارة أعمال وتمويل، وأخرى)، أما فيما يتعلق بالخبرة العملية فقد أشارت النتائج إلى أن ما نسبته (61.7%) من المشاركين تمتد خبراتهم من 5 سنوات فأكثر في هذا المجال، في حين أن ما نسبته (38.2%) من المشاركين خبرتهم أقل من 5 سنوات.

جدول رقم (2) وصف خصائص عينة الدراسة

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
دكتوراه	0	%0
ماجستير	13	%13.8
بكالوريوس	76	%80.9
أخرى تذكر	5	%5.3
المجموع	94	%100
التخصص	**التكرار**	**النسبة**
محاسبة	80	%85.1
إدارة أعمال	7	%7.5
تمويل	2	%2.1
أخرى	5	%5.3
المجموع	94	%100
الخبرة العملية	**التكرار**	**النسبة**
أقل من 5 سنوات	36	%38.2
من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	29	%30.9
من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	23	%24.5
من 15 سنة فأكثر	6	%6.4
المجموع	**94**	**%100**

- **تحليل إجابات المشاركين حول العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الخارجية:**

حددت البيانات عن طريق الإحصاء الوصفي، من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للتعرف على مدى توافر العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الخارجية.

1. **الاستقلال التنظيمي لديوان المحاسبة الليبي**

يتضح من الجدول رقم (3) أدناه النتائج الإحصائية لآراء المشاركين في الدراسة حول مدى توافر الاستقلال التنظيمي لديوان المحاسبة الليبي، وكان متوسط إجابات عينة الدراسة عن جميع العبارات (3.89) وهو أعلى من القيمة المتوسطة المحايدة (3) وبانحراف معياري (0.501)، وعلية يمكن القول إن الاستقلال التنظيمي يتوافر لديوان المحاسبة الليبي وبدرجة مرتفعة. ولتفسير هذه النتيجة العمومية لكافة عبارات المتغير سُلِطَ الضوء على كل عبارة على حدة؛ واتضح أن المتوسط الحسابي لكل عبارة من العبارات أعلى من القيمة المتوسطة المحايدة ؛ إلا أن هناك تفاوت في درجة توافر كل منها على حدة، فاحتلت العبارة (3) المرتبة الأولى بوزن نسبي (86.2%)، وفي حين جاءت العبارة (4) في المرتبة الثانية بوزن نسبي (85.2%)، يليها بالمرتبة الثالثة العبارة **(2)** بوزن نسبي (80%)، ثم العبارة (1) في المرتبة الرابعة وبوزن نسبي (76.2%)، وكانت في المرتبة الأخيرة وبوزن نسبي (61.4%) وبدرجة متوسطة العبارة (5). وجاءت هذه النتيجة متوافقة مع ما ورد في المادة (68) من القانون رقم 19 لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي.

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

الجدول رقم (3) تحليل إجابات المشاركين على العبارات المتعلقة بمتغير الاستقلال التنظيمي

ر.ع	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	قيمة T	درجة التوافر
1	يتمتع ديوان المحاسبة ومراجعيه بالاستقلالية المالية والإدارية عن السلطتين التشريعية والتنفيذية.	3.81	1.080	% 76.2	0.000	7.256	مرتفعة
2	يمارس مراجعي الديوان صلاحياتهم بشكل فعّال بعيداً عن أي تأثيرات خارجية من أي سلطة عليا في الدولة.	4.00	0.939	%80	0.000	10.325	مرتفعة
3	يقوم مراجعي الديوان باختيار مجالات المراجعة دون تدخل أو تقييد من الجهة الخاضعة للمراجعة.	4.31	0.880	%86.2	0.000	14.413	مرتفعة جداً
4	يقوم مراجعي الديوان بالتقرير عن المخالفات والتجاوزات المالية أياً كان نوعها ومهما كان مرتكبها بكل حرية ودون تدخل أو تأثير من أية جهة.	4.26	0.687	%85.2	0.000	17.720	مرتفعة جداً
5	تؤثر المصلحة الشخصية لمراجعي الديوان على أدائهم لمهامهم.	3.07	1.238	%61.4	0.561	0.583	متوسطة
	جميع العبارات	**3.89**	**0.501**	**%77.8**	**0.000**	**61.996**	**مرتفعة**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية 93 تساوي (1.661)

2. التفويض الرسمي لديوان المحاسبة الليبي

يتضح من الجدول رقم (4) أدناه آراء المشاركين في الدراسة حول مدى توافر التفويض الرسمي لديوان المحاسبة الليبي، فكان المتوسط الحسابي لجميع العبارات (3.95) وهو أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة (3)، وبانحراف معياري قدره (0.195)، وهذا يعني أن إجابات المشاركين في الدراسة تشير إلى توافر التفويض الرسمي لديوان المحاسبة الليبي وبدرجة مرتفعة. ولتفسير هذه النتيجة العمومية لكافة عبارات المتغير سُلِطَ الضوء على كل عبارة على حدة؛ واتضح أن المتوسط الحسابي لكل عبارة من العبارات أعلى من القيمة المتوسطة المحايدة؛ إلا أن هناك تفاوت في درجة توافر كل منها على حدة، فجاءت العبارتان (6 و7) في المرتبتين الأولى والثانية عند وزن نسبي (83.8%، 81.2%) على التوالي، بينما جاءت العبارتان (9 و8) في المرتبتين الثالثة والرابعة من حيث درجة توافرها بوزن نسبي متقارب (78.2%، 78%)، في حين احتلت العبارة (10) المرتبة الخامسة والأخيرة وبوزن نسبي (73.4%). وجاءت هذه النتيجة متوافقة مع ما ورد في المادة (45) من القانون رقم 19 لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي.

الجدول رقم (4) تحليل إجابات المشاركين على العبارات المتعلقة بمتغير التفويض الرسمي

ر.ع	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	قيمة T	درجة التوافر
6	يتوفر لمراجعي الديوان السلطة اللازمة التي تمكنهم من الوصول إلى كافة البيانات والمستندات الضرورية للمراجعة.	4.19	0.942	%83.8	0.000	12.261	مرتفعة
7	يتوفر لمراجعي الديوان السلطات والصلاحيات اللازمة لأداء مهامهم.	4.06	0.959	%81.2	0.000	10.750	مرتفعة
8	يتوفر لمراجعي الديوان دليل بالواجبات اللازمة لأداء مهامهم.	3.90	0.856	%78	0.000	10.242	مرتفعة
9	يتوفر لمراجعي الديوان دليل بالممارسات والاجراءات والمتطلبات اللازمة لإعداد التقارير.	3.91	0.851	%78.2	0.000	10.426	مرتفعة
10	تتعاون الجهة الخاضعة للمراجعة مع مراجعي الديوان لأداء مهامهم.	3.67	0.885	%73.4	0.000	7.346	مرتفعة
	جميع العبارات	**3.95**	**0.195**	**%79**	**0.000**	**52.720**	**مرتفعة**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية 93 تساوي (1.661)

3. الوصول غير المقيد إلى البيانات والمعلومات لديوان المحاسبة الليبي

يتضح من الجدول رقم (5) أدناه النتائج الإحصائية لآراء المشاركين في الدراسة حول مدى توافر الوصول غير المقيد إلى البيانات والمعلومات لديوان المحاسبة الليبي، فكان متوسط إجابات المشاركين عن جميع العبارات (4.05) وهو أعلى من القيمة المتوسطة المحايدة (3) وبانحراف معياري (1.595)، وهذا يعني أن إجابات المشاركين تشير إلى توافر إمكانية وصول ديوان المحاسبة الليبي إلى البيانات والمعلومات وبدرجة مرتفعة. ولتفسير هذه النتيجة العمومية لكافة عبارات المتغير تم تسليط الضوء على كل عبارة على حدة؛ وتبين أن المتوسط الحسابي لكل عبارة من العبارات أعلى من القيمة المتوسطة المحايدة؛ إلا أن هناك تفاوت في درجة توافر كل منها على حدة، فاحتلت العبارة (15) المرتبة الأولى وبوزن نسبي (84.6%) وبدرجة مرتفعة جداً، ثم جاءت العبارة (14) في الترتيب الثاني بوزن نسبي (83%)، يليها العبارتان (12 و13) في المرتبة الثالثة بوزن نسبي (80.4%) لكلاهما، وكانت في المرتبة الرابعة والأخيرة العبارة (11) بوزن نسبي (76.2%). وجاءت هذه النتيجة متوافقة مع ما ورد في المادة (45) من القانون رقم 19 لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي.

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

جدول رقم (5) تحليل إجابات المشاركين على العبارات المتعلقة بمتغير الوصول غير المقيد إلى البيانات والمعلومات

ر. ع	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	قيمة T	درجة التوافر
11	يمكن لمراجعي الديوان الاطلاع على كافة البيانات والمعلومات الضرورية لأداء مهامهم دون أية معوقات.	3.81	1.060	%76.2	0.000	7.393	مرتفعة
12	يمكن لمراجعي الديوان الاطلاع على كافة المعاهدات والاتفاقيات بين الجهة الخاضعة للمراجعة وعملائها.	4.02	0.855	%80.4	0.000	11.583	مرتفعة
13	يمكن لمراجعي الديوان التواصل مع إدارة وموظفي الجهة الخاضعة للمراجعة بكل حرية.	4.02	0.803	%80.4	0.000	12.332	مرتفعة
14	يمكن لمراجعي الديوان الاطلاع بسهولة على القوانين واللوائح المعمول بها داخل الجهة الخاضعة للمراجعة.	4.15	0.994	%83	0.000	11.205	مرتفعة
15	يملك مراجعي الديوان صلاحية الفحص والمراجعة والتحري والتفتيش المنسق والمفاجئ على الجهة الخاضعة لرقابته.	4.23	0.809	%84.6	0.000	14.791	مرتفعة جداً
	جميع العبارات	**4.05**	**1.595**	**%81**	**0.000**	**53.746**	**مرتفعة**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية 93 تساوي (1.661)

4. التمويل الكافي لديوان المحاسبة الليبي

يبين الجدول رقم (6) أدناه النتائج الإحصائية لآراء المشاركين في الدراسة حول مدى توافر التمويل الكافي لديوان المحاسبة الليبي لأداء مهامه، فكان متوسط إجابات المشاركين عن جميع العبارات (3.29) وهو أعلى من القيمة المتوسطة المحايدة (3) وبانحراف معياري (0.908)، وهذا يعني إن إجابات المشاركين تشير إلى توافر التمويل الكافي لديوان المحاسبة الليبي لأداء مهامه وبدرجة متوسطة. ولتفسير هذه النتيجة العمومية لكافة عبارات المتغير تم تسليط الضوء على كل عبارة على حدة؛ وتبين أن المتوسط الحسابي لكافة العبارات أعلى من القيمة المتوسطة المحايدة؛ إلا أن درجة توافرها جاءت بدرجة متوسطة مع تفاوت الوزن النسبي لكل عبارة، فاحتلت العبارة (16) المرتبة الأولى بوزن نسبي (67.8%)، ويليها العبارة (17) في المرتبة الثانية بوزن نسبي (65.6%)، ثم في المرتبة الثالثة العبارة (18) بوزن نسبي (64%). وكانت هذه النتيجة متوافقة مع ما ورد في المادتين (101) و(104) من القانون رقم 19 لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي.

جدول رقم (6) تحليل إجابات المشاركين على العبارات المتعلقة بمتغير التمويل الكافي

ر.ع	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	قيمة T	درجة التوافر
16	يتوفر للديوان مخصصات مالية كافية لإتمام مهامه.	3.39	1.050	%67.8	0.000	3.636	متوسطة
17	يوفر الديوان الدعم المالي اللازم لمراجعيه لإتمام عملية المراجعة.	3.28	1.067	%65.6	0.013	2.527	متوسطة
18	يتناسب التمويل مع حجم مسؤوليات ومستويات عملية المراجعة.	3.20	1.027	%64	0.058	1.918	متوسطة
	جميع العبارات	**3.29**	**0.908**	**%65.8**	**0.000**	**24.329**	**متوسطة**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية 93 تساوي (1.661)

5. القيادة الكفؤ لفريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي

أوضحت نتائج الدراسة المبينة بالجدول رقم (7) آراء المشاركين في الدراسة حول مدى توافر القيادة الكفؤ لفريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي، وكان متوسط إجابات المشاركين عن جميع العبارات (3.86) وهو أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة (3)، وبانحراف معياري قدره (0.186)، وهذا يعني أن إجابات المشاركين تشير إلى توافر القيادة الكفؤ لفريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي وبدرجة مرتفعة. ولتفسير هذه النتيجة العمومية لكافة عبارات المتغير سُلِطَ الضوء على كل عبارة على حدة، واتضح أن المتوسط الحسابي لكل عبارة أعلى من القيمة المتوسطة المحايدة؛ إلا أن هناك تفاوت في الوزن النسبي لكل منها على حدة، فجاءت العبارة (23) في المرتبة الأولى وبوزن نسبي (81.6%)، واحتلت العبارة (19) المرتبة الثانية وبوزن نسبي (80%)، في حين جاءت العبارة (25) في المرتبة الثالثة وبوزن نسبي (79.8)، ثم العبارتان (21 و22) في المرتبة الرابعة وبوزن نسبي (77.4%) لكلاهما، أما بالنسبة للعبارة (24) فقد كانت في المرتبة الخامسة بوزن نسبي (74%)، وأخيراً كانت العبارة (20) في المرتبة السادسة وبوزن نسبي (70.8%). وجاءت هذه النتيجة متوافقة مع ما ورد في المادة (72) من القانون رقم 19 لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي.

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

جدول رقم (7) تحليل إجابات المشاركين حول العبارات المتعلقة بمتغير القيادة الكفؤ لفريق المراجعة

ر.ع	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	قيمة T	درجة التوافر
19	يتمتع رئيس فريق المراجعة بالخبرة والتأهيل العلمي والمهني اللازم للقيام بعملية المراجعة.	4.00	0.816	%80	0.000	11.874	مرتفعة
20	يقوم رئيس فريق المراجعة باختيار أعضاء الفريق من ذوي المهارات العالية والاحتفاظ بهم وإدارتهم بشكل فعّال.	3.54	1.064	%70.8	0.000	4.943	مرتفعة
21	يكون رئيس فريق المراجعة على دراية بمعايير المراجعة المعمول بها ومواكبة التغيرات.	3.87	0.964	%77.4	0.000	8.771	مرتفعة
22	يتبنى رئيس فريق المراجعة إجراءات واضحة ومحددة في توزيع المهام والمسؤوليات بين الموظفين في الأعمال المكلفين بأدائها.	3.87	0.981	%77.4	0.000	8.566	مرتفعة
23	يتمتع رئيس فريق المراجعة بمهارة الاتصال (الشفوية وكتابة التقارير والعروض التقديمية).	4.08	0.863	%81.6	0.000	12.020	مرتفعة
24	يملك رئيس فريق المراجعة القدرة على التعامل مع أدوات وتقنيات تكنولوجيا المعلومات.	3.70	0.971	%74	0.000	7.012	مرتفعة
25	يملك رئيس فريق المراجعة القدرة على العمل مع الآخرين في فريق لمواجهة التحديات والصراعات وحلها.	3.99	0.740	%79.8	0.000	12.955	مرتفعة
	جميع العبارات	**3.86**	**0.186**	**%77.2**	**0.000**	**45.567**	**مرتفعة**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية 93 تساوي (1.661)

6. موضوعية فريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي

يبين الجدول رقم (8) أدناه آراء المشاركين في الدراسة حول مدى توافر الموضوعية في فريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي، فكان متوسط إجابات المشاركين عن جميع العبارات (4.26) وهو أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة (3)، وبانحراف معياري قدره (0.067)، وهذا يعني أن إجابات المشاركين تشير إلى توافر الموضوعية في فريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي وبدرجة مرتفعة جداً. ولتفسير هذه النتيجة العمومية لكافة عبارات المتغير سُلِطَ الضوء على كل عبارة على حدة، وتبين أن المتوسط الحسابي لكل عبارة من العبارات أعلى من القيمة المتوسطة المحايدة؛ إلا أن هناك تفاوت في الوزن النسبي لكل منها على حدة، فاحتلت العبارة (27) المرتبة الأولى وبوزن نسبي (86%)، ثم يليها العبارتان (26 و29) في المرتبة الثانية وبوزن نسبي (85.8%) لكل منهما، في حين كانت العبارة (28) في المرتبة الثالثة والأخيرة وبوزن نسبي (83.2%).

جدول رقم (8) تحليل إجابات المشاركين حول العبارات المتعلقة بمتغير موضوعية فريق المراجعة

ر.ع	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	قيمة T	درجة التوافر
26	يتمسك فريق المراجعة بقواعد السلوك الأخلاقي كأساس للعمل.	4.29	0.672	%85.8	.0000	46618.	مرتفعة جداً
27	يلتزم فريق المراجعة بالنزاهة المهنية في تأدية أعمالهم المكلفين بها	4.30	0.669	%86	.0000	18.801	مرتفعة جداً
28	يراعي فريق المراجعة عدم التضارب في المصالح أثناء اداء نشاط المراجعة.	4.16	0.752	%83.2	.0000	14.948	مرتفعة
29	يتوخى فريق المراجعة السرية المهنية في تأدية أعمالهم المكلفين بها.	4.29	0.746	%85.8	0.000	16.686	مرتفعة جداً
	جميع العبارات	**4.26**	**0.067**	**%85.2**	**0.000**	**60.191**	**مرتفعة جداً**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية 93 تساوي (1.661)

7. كفاءة فريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي

يبين الجدول رقم (9) أدناه آراء المشاركين في الدراسة حول مدى توافر الكفاءة في فريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي، فكان متوسط إجابات المشاركين عن جميع العبارات (4.01) وهو أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة (3)، وبانحراف معياري قدره (0.164)، وهذا يعني أن إجابات المشاركين تشير إلى توافر الكفاءة في فريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي وبدرجة مرتفعة. ولتفسير هذه النتيجة العمومية لكافة عبارات المتغير سُلِطَ الضوء على كل عبارة على حدة، واتضح أن المتوسط الحسابي لكل عبارة أعلى من القيمة المتوسطة المحايدة؛ إلا أن هناك تفاوت في الوزن النسبي لكل منها على حدة، فجاءت العبارة (31) في المرتبة الأولى وبوزن نسبي (83%)، بينما احتلت العبارة (30) المرتبة الثانية وبوزن نسبي (82%)، وجاءت في المرتبة الثالثة العبارة (32) وبوزن نسبي (79.8%)، أما العبارة (33) فقد احتلت المرتبة الرابعة والأخيرة وبوزن نسبي (75.6%). وجاءت هذه النتيجة متوافقة مع ما ورد في المادتين (64) و(97) من القانون رقم 19 لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي.

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 2790-1637، الورقي: 2790-1629. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

جدول رقم (9) تحليل إجابات المشاركين حول العبارات المتعلقة بمتغير كفاءة فريق المراجعة

ر.ع	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	قيمة T	درجة التوافر
30	يتمتع مراجعي الديوان بالخبرة والتأهيل العلمي والمهني اللازم للقيام بعملية المراجعة.	4.10	0.777	%82	0.000	13.674	مرتفعة
31	يتمتع مراجعي الديوان بمعرفة واسعة في مجال المحاسبة والمراجعة للقيام بمهامهم.	4.15	0.789	%83	0.000	14.116	مرتفعة
32	يتكون فريق المراجعة من أشخاص متعددي الاختصاصات وفقاً لما تتطلبه عملية المراجعة.	3.99	0.933	%79.8	0.000	10.279	مرتفعة
33	يهتم ديوان المحاسبة بالتطوير المستمر لمراجعيه من خلال إقامة الدورات التدريبية وورش العمل والندوات.	3.78	1.147	%75.6	0.000	6.566	مرتفعة
	جميع العبارات	**4.01**	**0.164**	**%80.2**	**0.000**	**30.608**	**مرتفعة**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية 93 تساوي (1.661)

8. دعم أصحاب المصلحة لديوان المحاسبة الليبي

يبين الجدول رقم (10) أدناه آراء المشاركين في الدراسة حول مدى توافر دعم أصحاب المصلحة لديوان المحاسبة الليبي، فكان متوسط إجابات المشاركين عن جميع العبارات (3.39) وهو أعلى من القيمة المتوسطة المحايدة (3) وبانحراف معياري (0.277)، وهذا يعني أن إجابات المشاركين تشير إلى توافر الدعم من أصحاب المصلحة لديوان المحاسبة الليبي وبدرجة متوسطة. ولتفسير هذه النتيجة العمومية لكافة عبارات المتغير سُلِطَ الضوء على كل عبارة على حدة، وتبين أن المتوسط الحسابي لكل عبارة أعلى من القيمة المتوسطة المحايدة ما عدا العبارة (34) فقد كان المتوسط الحسابي لها (2.98) وانحرافها المعياري (1.032) وبدرجة متوسطة؛ إلا أن العبارات الباقية لهذا المتغير جاءت بدرجة مرتفعة وتتفاوت في الوزن النسبي، فاحتلت العبارة (36) المرتبة الأولى وبوزن نسبي (71.8%)، وتليها في المرتبة الثانية العبارة (37) وبوزن نسبي (70.2%)، ثم جاءت في المرتبة الثالثة العبارة (35) وبوزن نسبي (69.6%)، وفي المرتبة الرابعة والأخيرة ظهرت العبارة (34) وبوزن نسبي (59.6%). وجاءت هذه النتيجة متوافقة مع ما ورد في المادتين (110) و(111) من القانون رقم 19 لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي.

جدول رقم (10) تحليل إجابات المشاركين حول العبارات المتعلقة بمتغير دعم أصحاب المصلحة

ر.ع	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	قيمة T	درجة التوافر
34	يلقي نشاط المراجعة الدعم من قبل أصحاب المصالح من مشرعين وكبار المسؤولين في الحكومة، بالإضافة إلى وسائل الإعلام والجمهور العام.	2.98	1.032	%59.6	0.841	-.201-	متوسطة
35	يحظى فريق المراجعة بالثقة والمصداقية من قبل أصحاب المصالح.	3.48	1.013	%69.6	0.000	4.581	مرتفعة
36	يلقي تقرير المراجعة اهتماماً كبيراً من قبل أصحاب المصالح.	3.59	1.020	%71.8	0.000	5.560	مرتفعة
37	تؤخذ توصيات فريق المراجعة بشكل جدي من قبل أصحاب المصالح.	3.51	1.075	%70.2	0.000	4.605	مرتفعة
	جميع العبارات	**3.39**	**0.277**	**%67.8**	**0.000**	**44.331**	**متوسطة**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية 93 تساوي(1.661)

9. الالتزام بمعايير المراجعة المهنية بديوان المحاسبة الليبي

يبين الجدول رقم (11) أدناه آراء المشاركين في الدراسة حول مدى توافر الالتزام بمعايير المراجعة المهنية بديوان المحاسبة الليبي، فكان المتوسط الحسابي لجميع العبارات (3.99) وهو أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة (3)، وبانحراف معياري قدره (0.219)، وهذا يعني أن إجابات المشاركين تشير إلى توافر الالتزام بمعايير المراجعة المهنية بديوان المحاسبة الليبي وبدرجة مرتفعة. ولتفسير هذه النتيجة العمومية لكافة عبارات المتغير سُلِطَ الضوء على كل عبارة على حدة؛ واتضح أن المتوسط الحسابي لكل عبارة من العبارات أعلى من القيمة المتوسطة المحايدة؛ إلا أن هناك تفاوت في الوزن النسبي لكل منها على حدة، فقد جاءت العبارة (38) في المرتبة الأولى بوزن نسبي (85.4%)، في حين احتلت العبارة (39) المرتبة الثانية بوزن نسبي (80.4%)، وظهرت في المرتبة الثالثة العبارة (40) وبوزن نسبي (79%)، أما العبارة (41) فجاءت في المرتبة الرابعة والأخيرة وبوزن نسبي (74.8%). وجاءت هذه النتيجة متوافقة مع ما ورد في المواد (10) و(41) و(63) من القانون رقم 19 لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي.

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

جدول رقم (11) تحليل إجابات المشاركين حول العبارات المتعلقة بمتغير الالتزام بمعايير المراجعة المهنية

ر.ع	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	قيمة T	درجة التوافر
38	يعمل مراجعي الديوان وفقاً لمعايير مراجعة وتشريعات كافية ومناسبة لإداء مهامهم.	4.27	0.675	%85.4	0.000	18.188	مرتفعة جداً
39	يتبنى ديوان المحاسبة سياسة الالتزام بتطبيق المعايير المهنية في جميع أعماله ويقوم بالتوثيق والإفصاح في حالات الانحراف عنها.	4.02	0.916	%80.4	0.000	10.815	مرتفعة
40	توجد لوائح داخلية تحدد الخطوات والإجراءات التي يجب تطبيقها للقيام بنشاط المراجعة.	3.95	0.920	%79	0.000	9.977	مرتفعة
41	يتبنى ديوان المحاسبة سياسات واضحة ومحددة تضمن إطلاع الموظفين وبشكل مستمر على كافة الإصدارات الدولية.	3.74	0.972	%74.8	0.000	7.428	مرتفعة
	جميع العبارات	**3.99**	**0.219**	**%79.8**	**0.000**	**45.607**	**مرتفعة**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية 93 تساوي (1.661)

اختبار الفرضيات

اعتمد على التحليل الاستدلالي للبيانات المجمعة بواسطة استمارة الاستبانة التي احتوت على مجموعة من العبارات تم من خلالها الحكم على فرضيات الدراسة واختبارها إحصائياً عن طريق احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة P-value، واخْضُع إجابات المشاركين عن متغيرات الدراسة لاختبار (t) (One Sample T–Test) وبمستوى معنوية (0.05)، وبموجب قاعدة القرار التالية لهذا الاختبار: إذا كانت القيمة الاحتمالية P-value أقل من مستوى المعنوية 0.05 =α يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة، أما إذا كانت القيمة الاحتمالية P-value تساوي أو أكبر من مستوى المعنوية 0.05 =α يتم قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة.

اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة:

"لا تتوافر العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الصادرة عن (IIA) في المراجعة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي".

ولاختبار هذه الفرضية تم اختبار الفرضيات الفرعية كالآتي:

الفرضية الفرعية الأولى ($H0_1$):

"لا يتوافر الاستقلال التنظيمي لديوان المحاسبة الليبي".

الجدول رقم (12) نتيجة اختبار (t)للفرضية الفرعية الأولى

Test value=3							
	N	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-value	درجة الحرية	P-value	القرار الإحصائي
لا يتوافر الاستقلال التنظيمي لديوان المحاسبة الليبي.	94	3.89	0.501	61.996	93	0.000	رفض$H0_1$

يتبين من بيانات الجدول رقم (12) أن المتوسط الحسابي قد جاء مرتفعاً وبلغ (3.89)، وهو أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة للمقياس (Test-Value= 3)، وهذا يمثل درجة تقدير مرتفعة لإجابات المشاركين عن الاستقلال التنظيمي لديوان المحاسبة الليبي، واستناداً على ارتفاع قيمة (t) المحسوبة والبالغة (61.996) وهي معنوية عند مستوى دلالة (P-value= 0.000)، يتم رفض الفرضية الفرعية الأولى في صورة العدم ($H0_1$) وقبول الفرضية البديلة ($H1_1$) التي تنص على **"يتوافر الاستقلال التنظيمي لديوان المحاسبة الليبي".**

الفرضية الفرعية الثانية ($H0_2$):

"لا يتوافر التفويض الرسمي لديوان المحاسبة الليبي".

الجدول رقم (13) نتيجة اختبار (t) للفرضية الفرعية الثانية

Test value=3							
	N	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-value	درجة الحرية	P-value	القرار الإحصائي
لا يتوافر التفويض الرسمي لديوان المحاسبة الليبي.	94	3.95	0.195	52.720	93	0.000	رفض $H0_2$

يتبين من خلال بيانات الجدول رقم (13) أن المتوسط الحسابي قد جاء مرتفعاً وبلغ (3.95)، وهو أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة للمقياس (Test-Value= 3)، وهذا يمثل درجة تقدير مرتفعة لإجابات المشاركين عن التفويض الرسمي لديوان المحاسبة الليبي، واستناداً على ارتفاع قيمة (t) المحسوبة والبالغة (52.720) وهي معنوية عند مستوى دلالة (P-value= 0.000)، رفضت الفرضية الفرعية الثانية في صورة العدم ($H0_2$) وقبول الفرضية البديلة ($H1_2$) التي تنص على **"يتوافر التفويض الرسمي لديوان المحاسبة الليبي".**

الفرضية الفرعية الثالثة ($H0_3$):

"لا يتوافر الوصول غير المقيد إلى البيانات والمعلومات لديوان المحاسبة الليبي".

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

الجدول رقم (14): نتيجة اختبار (t) للفرضية الفرعية الثالثة

Test value=3							
	N	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-value	درجة الحرية	P-value	القرار الإحصائي
لا يتوافر الوصول غير المقيد إلى البيانات والمعلومات لديوان المحاسبة الليبي.	94	4.05	1.595	53.746	93	0.000	رفض $H0_3$

يتبين من خلال بيانات الجدول رقم (14) أن المتوسط الحسابي قد جاء مرتفعاً وبلغ (4.05)، وهو أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة للمقياس (Test-Value= 3)، وهذا يمثل درجة تقدير مرتفعة لإجابات المشاركين عن الوصول غير المقيد إلى البيانات والمعلومات لديوان المحاسبة الليبي، واستناداً على ارتفاع قيمة (t) المحسوبة والبالغة (53.746) وهي معنوية عند مستوى دلالة (P-value= 0.000)، رفضت الفرضية الفرعية الثالثة في صورة العدم ($H0_3$) وقبول الفرضية البديلة ($H1_3$) التي تنص على **"يتوافر الوصول غير المقيد إلى البيانات والمعلومات لديوان المحاسبة الليبي".**

الفرضية الفرعية الرابعة ($H0_4$):

"لا يتوافر التمويل الكافي لديوان المحاسبة الليبي".

الجدول رقم (15) نتيجة اختبار (t) للفرضية الفرعية الرابعة

Test value=3							
	N	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-value	درجة الحرية	P-value	القرار الإحصائي
لا يتوافر التمويل الكافي لديوان المحاسبة الليبي.	94	3.29	0.908	24.329	93	0.000	رفض $H0_4$

يتبين من خلال بيانات الجدول رقم (15) أن المتوسط الحسابي قد جاء متوسطاً وبلغ (3.29)، وهو أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة للمقياس (Test-Value= 3)، وهذا يمثل درجة تقدير متوسطة لإجابات المشاركين عن التمويل الكافي لديوان المحاسبة الليبي، واستناداً على ارتفاع قيمة (t) المحسوبة والبالغة (24.329) وهي معنوية عند مستوى دلالة (P-value= 0.000)، رفضت الفرضية الفرعية الرابعة في صورة العدم ($H0_4$) وقبول الفرضية البديلة ($H1_4$) التي تنص على **"يتوافر التمويل الكافي لديوان المحاسبة الليبي".**

الفرضية الفرعية الخامسة ($H0_5$):

"لا تتوافر القيادة الكفؤ لفريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي"

الجدول رقم (16) نتيجة اختبار (t) للفرضية الفرعية الخامسة

Test value=3							
	N	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-value	درجة الحرية	P-value	القرار الإحصائي
لا تتوافر القيادة الكفؤ لفريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي	94	3.86	0.186	45.567	93	0.000	رفض$H0_5$

يتبين من خلال بيانات الجدول رقم (16) أن المتوسط الحسابي قد جاء مرتفعاً وبلغ (3.86)، وهو أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة للمقياس (Test-Value= 3)، وهذا يمثل درجة تقدير مرتفعة لإجابات المشاركين عن القيادة الكفؤ لفريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي، واستناداً على ارتفاع قيمة (t) المحسوبة والبالغة (45.567) وهي معنوية عند مستوى دلالة (P-value= 0.000)، رفضت الفرضية الفرعية الخامسة في صورة العدم ($H0_5$) وقبول الفرضية البديلة ($H1_5$) التي تنص على **"تتوافر القيادة الكفؤ لفريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي".**

الفرضية الفرعية السادسة ($H0_6$):

"لا تتوافر الموضوعية في فريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي".

الجدول رقم (17) نتيجة اختبار (t) للفرضية الفرعية السادسة

Test value=3							
	N	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-value	درجة الحرية	P-value	القرار الإحصائي
لا تتوافر الموضوعية في فريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي.	94	4.26	0.067	60.191	93	0.000	رفض $H0_6$

يتبين من خلال بيانات الجدول رقم (17) أن المتوسط الحسابي قد جاء مرتفعاً جداً وبلغ (4.26)، وهو أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة للمقياس (Test-Value= 3)، وهذا يمثل درجة تقدير مرتفعة جداً لإجابات المشاركين بخصوص الموضوعية في فريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي، واستناداً على ارتفاع قيمة (t) المحسوبة والبالغة (60.191) وهي معنوية عند مستوى دلالة (P-value= 0.000)، رفضت الفرضية الفرعية السادسة في صورة العدم ($H0_6$) وقبول الفرضية البديلة ($H1_6$) التي تنص على **"تتوافر الموضوعية في فريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي".**

الفرضية الفرعية السابعة ($H0_7$):

"لا تتوافر الكفاءة في فريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي"

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

الجدول رقم (18) نتيجة اختبار (t) للفرضية الفرعية السابعة

Test value=3							
	N	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-value	درجة الحرية	P-value	القرار الإحصائي
لا تتوافر الكفاءة في فريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي.	94	4.01	0.164	30.608	93	0.000	رفض $H0_7$

يتبين من خلال بيانات الجدول رقم (18) أن المتوسط الحسابي قد جاء مرتفعاً وبلغ (4.01)، وهو أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة للمقياس (Test-Value= 3)، وهذا يمثل درجة تقدير مرتفعة لإجابات المشاركين بخصوص الكفاءة في فريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي، واستناداً على ارتفاع قيمة (t) المحسوبة والبالغة (30.608) وهي معنوية عند مستوى دلالة (P-value= 0.000)، رفضت الفرضية الفرعية السابعة في صورة العدم ($H0_7$) وقبول الفرضية البديلة ($H1_7$) التي تنص على **"تتوافر الكفاءة في فريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي".**

الفرضية الفرعية الثامنة ($H0_8$):

"لا يتوافر الدعم من أصحاب المصلحة لديوان المحاسبة الليبي"

الجدول رقم (19) نتيجة اختبار (t) للفرضية الفرعية الثامنة

Test value=3							
	N	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-value	درجة الحرية	P-value	القرار الإحصائي
لا يتوافر الدعم من أصحاب المصلحة لديوان المحاسبة الليبي.	94	3.39	0.277	44.331	93	0.000	رفض $H0_8$

يتبين من خلال بيانات الجدول رقم (19) أن المتوسط الحسابي قد جاء متوسطاً وبلغ (3.39)، وهو أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة للمقياس (Test-Value= 3)، وهذا يمثل درجة تقدير متوسطة لإجابات المشاركين بخصوص الدعم من أصحاب المصلحة لديوان المحاسبة الليبي، واستناداً على ارتفاع قيمة (t) المحسوبة والبالغة (44.331) وهي معنوية عند مستوى دلالة (P-value= 0.000)، رفضت الفرضية الفرعية الثامنة في صورة العدم ($H0_8$) وقبول الفرضية البديلة ($H1_8$) التي تنص على **"يتوافر الدعم من أصحاب المصلحة لديوان المحاسبة الليبي".**

الفرضية الفرعية التاسعة ($H0_9$):

"لا يتوافر الالتزام بمعايير المراجعة المهنية بديوان المحاسبة الليبي"

الجدول رقم (20) نتيجة اختبار (t) للفرضية الفرعية التاسعة

Test value=3							
	N	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-value	درجة الحرية	P-value	القرار الإحصائي
لا يتوافر الالتزام بمعايير المراجعة المهنية بديوان المحاسبة الليبي.	94	3.99	0.219	45.607	93	0.000	رفض $H0_9$

يتبين من خلال بيانات الجدول رقم (20) أن المتوسط الحسابي قد جاء مرتفعاً وبلغ (3.99)، وهو أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة للمقياس (Test-Value= 3)، وهذا يمثل درجة تقدير مرتفعة لإجابات المشاركين عن الالتزام بمعايير المراجعة المهنية بديوان المحاسبة الليبي، واستناداً على ارتفاع قيمة (t) المحسوبة والبالغة (45.607) وهي معنوية عند مستوى دلالة (P-value= 0.000)، رفضت الفرضية الفرعية التاسعة في صورة العدم ($H0_9$) وقبول الفرضية البديلة ($H1_9$) التي تنص على **"يتوافر الالتزام بمعايير المراجعة المهنية بديوان المحاسبة الليبي".**

من خلال النتائج الإحصائية السابقة لاختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية التي تنص على **"لا تتوافر العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الصادرة عن** (IIA) **في المراجعة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي"**، اختبرت هذه الفرضية بتطبيق اختبار (t) لعينة واحدة (One Sample T–Test)، وأوضحت نتيجة الاختبار كما في الجدول رقم (21) أن المتوسط الحسابي العام جاء مرتفعاً وبلغ (3.85)، وهو أعلى من القيمة المتوسطة المحايدة للمقياس (Test-Value= 3)، والقيمة الاحتمالية (P-value= 0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة α=0.05، الأمر الذي يعني رفض الفرضية الرئيسية في صورة العدم ($H0_1$) وقبول الفرضية البديلة ($H1_1$) التي تنص على **"تتوافر العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الصادرة عن** (IIA) **في المراجعة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي".**

الجدول رقم (21) نتيجة اختبار (t) للفرضية الرئيسية للدراسة

Test value=3							
	N	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-value	درجة الحرية	P-value	القرار الإحصائي
لا تتوافر العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الصادرة عن (IIA) في المراجعة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي.	94	3.85	0.314	78.955	93	0.000	رفضH0

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 2790-1637، الورقي: 2790-1629. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

10. النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

من خلال الجانب النظري والجانب العملي للدراسة توصلت إلى النتائج التالية:

1. تساعد العوامل التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين (IIA) على خلق مراجعة حكومية خارجية فعالة.
2. تقوم المراجعة الحكومية الخارجية بتقييم مستقل وموضوعي للمؤسسات الحكومية ومعرفة مدى التزامها بالمعايير والتشريعات التي تحكم استخدام الأموال العامة.
3. يعد ديوان المحاسبة الليبي هو الجهاز الرقابي الذي يقوم بدور مهم وفعال في تعزيز الرقابة وبما يخدم مبدأ المساءلة، وذلك من خلال القيام بأعمال المراجعة الحكومية الخارجية لجميع معاملات الجهات الخاضعة لرقابته من منظمات وهيئات ومؤسسات حكومية، بالإضافة إلى تقويم أدائها والتحقق من استخدامها للموارد بطريقة اقتصادية وبكفاءة وفاعلية.
4. أكدت الدراسة على أن العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الصادرة عن (IIA) تتوافر في المراجعة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي بدرجات متفاوتة كما يلي:

- إن الموضوعية في فريق المراجعة بديوان المحاسبة الليبي تعد أكثر العوامل المؤثرة توافراً، وجاءت بدرجة مرتفعة جداً.
- إن إمكانية وصول ديوان المحاسبة الليبي إلى البيانات والمعلومات جاءت بدرجة مرتفعة، يليها الكفاءة في فريق المراجعة، ثم التزام ديوان المحاسبة الليبي بمعايير المراجعة المهنية، ثم التفويض الرسمي، ثم الاستقلال التنظيمي، ثم القيادة الكفؤ لفريق المراجعة.
- إن التمويل الكافي والدعم من أصحاب المصلحة كانت أقل العوامل المؤثرة توافراً في فاعلية المراجعة الحكومية الخارجية، وجاءت بدرجة متوسطة.

ثانياً: التوصيات:

1. ضرورة توفير التمويل الكافي لديوان المحاسبة الليبي حتى يتمكن من أداء مهامه على أكمل وجه.
2. ضرورة العمل على توفير الدعم اللازم من أصحاب المصلحة لزيادة الكفاءة الرقابية لديوان المحاسبة الليبي؛ لأحداث أثر في عمل مؤسسات الدولة الأمر الذي ينعكس بالإيجاب على حياة المواطن.
3. ضرورة نشر الوعي العام بأهمية الدور الرقابي الذي يقوم به ديوان المحاسبة في المحافظة على المال العام ومكافحة الفساد.
4. ضرورة العمل على زيادة كفاءة المراجعين الخارجيين بديوان المحاسبة الليبي من خلال برامج التدريب والتعليم المستمر ومواكبة مستجدات المراجعة الحكومية عالميا لأداء وظيفتهم بكفاءة وفاعلية.
5. ضرورة الاهتمام بالمراجعة الحكومية في ليبيا وتفعيل دورها من خلال إصدار معايير محلية ملائمة لبيئة التطبيق العملي في ليبيا على غرار الدول المتقدمة.
6. ضرورة إجراء المزيد من الدراسات في مجال المراجعة الحكومية لما لها من أهمية في ترشيد استخدام المال العام والمحافظة عليه.

11. المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

1. أبو جناح، عمر محمد، (2020)، دور ديوان المحاسبة الليبي في مكافحة الفساد المالي (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
2. أرينز، ألفين ولوبك، جيمس، (2002)، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، (الرياض: دار المريخ للنشر).
3. الآغا، نعمان سعدالدين نعمان، (2015)، "مدي تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بفلسطين"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
4. خليل، محمد أحمد إبراهيم، (2019)، "دور المراجعة الخارجية في تحقيق الإصلاح الحكومي-رؤية مستقبلية"، مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلد (1)، العدد، (2)، ص ص. 19-52.
5. الرفاعي، غالب عوض وجمعة، أحمد حلمي، (2005)، "مدخل مقترح لتطوير التدقيق الحكومي لمكافحة الفساد في العالم العربي في ضوء الاقتصاد المبني على المعرفة"، المؤتمر العلمي السنوي الدولي الخامس موضوعه اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، عمان، 25-2005/4/27، ص ص. 1-39.
6. عبد الفتاح، عز حسن، (2008)، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، الطبعة الأولى (جدة: خوارزم العلمية للنشر والتوزيع).
7. العربيد، عصام فهد، العثمان، محمد نادر، وعاصي، احمد عيسى، (2013)، "واقع المراجعة الحكومية في سورية وإمكانية اعتماد معايير المراجعة الحكومية GAOكمعايير محلية (دراسة ميدانية على فروع الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية)"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية– سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (35)، العدد (7)، ص ص. 9-30.
8. الشويرف، عادل امحمد وحيدر، عادل رمضان، (2015)، "العوامل المؤثرة على أداء موظفي ديوان المحاسبة الليبي"، مجلة جامعة سرت العلمية العلوم الانسانية، المجلد الخامس، العدد الأول، ص ص. 225-249.
9. لطفي، أمين السيد أحمد، (2019)، "دور المراجعة العامة في تحقيق الإصلاح والتحسين الحكومي مع دراسة حالة مصر"، مجلة المراجعة والرقابة، العدد (5)، ص ص. 1–120.
10. محمد، آمال إبراهيم، (2019)، "العوامل المؤثرة على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد (49)، العدد (2)، ص ص. 319-369.
11. محمد، رانية نورالدين عثمان، (2021)، "دور معايير المراجعة الدولية للوحدات الحكومية في تقويم الأداء المالي"، مجلة التجديد العربي، المجلد (1)، العدد (1)، ص ص. 53-67.
12. المشوخي، حمد سليمان، (2002)، تقنيات ومناهج البحث العلمي، الطبعة الأولى، (القاهرة: دار الفكر العربي).
13. المناصير، منير يوسف، (2018)، "مدى تمتع ديوان المحاسبة الأردني بالاستقلالية: دراسة مقارنة"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية، المجلد (3)، العدد (9)، ص ص. 105-119.
14. المؤتمر الوطني العام-ليبيا، (2013)، القانون رقم (19) لسنة 2013 ميلادي في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة وتعديلاته.

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Blume, Lorenz and Voigt, Stefen, (2011), "Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment", European Journal of Political Economy, Vol. (27), Iss. (2), pp. 215-229. https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2010.07.001.
2. IIA Research Foundation, (2005), The professional practices framework for Internal Auditing, 2nd edition, (USA: The Institute of Internal Auditors). Available at: https://www.theiia.org.
3. Institute of Internal Auditors Standards and Guidance, (2016), International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards), (USA: The Institute of Internal Auditors). Available at: https://www.globaliia.org.
4. Institute of Internal Auditors, (2012), Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance, 2nd edition, (USA: The Institute of Internal Auditors). Available at: https://www.globaliia.org/standards-guidance.
5. Khan Md., Ferdausur Rahman, (2014), "Effectiveness of Procurement Auditing Conducted by FAPAD in Ensuring Accountability: A case study on a Selected Foreign Aided Project", Masters' Dissertation in Procurement and Supply Management, BRAC Institute of Governance and Development, BRAC University.
6. MacRae, Elizabeth and Gils, Diane van, (2014), Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector, (Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation), Available at: https://www.thella.org/research.
7. Migliorisi, Stefano. and Wescott, Clay, (2011), "A Review of World Bank Support for Accountability Institutions in the Context of Governance and Anticorruption", Independent Evaluation Group (IEG) Working Paper 2011/5, The World Bank, Washington, DC.
8. Popov, Mykola P., Prykhodchenko Liudmyla L., Lesyk, Olena V., Dulina, Oksana V., and Holynska, Olesia V., (2021), "Audit as an Element of Public Governance", Studies of Applied Economics, Volume: 39-5, pp. 1-9.
9. United States Government Accountability Office GAO, (2011), Government Auditing Standards, 2011 Revision, Washington, D.C.

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: **1637-2790**، الورقي: **1629-2790**. رقم الإيداع القانوني: **2018/154** دار الكتب الوطنية