



المجلد (11)، العدد (2)، ديسمبر
م. 2025

آفاق اقتصادية *Āfāq iqtisādiyyat*

مجلة علمية دولية محكمة تصدر نصف سنويًا عن
كلية الاقتصاد والتجارة بجامعة المرقب

رقم الإيداع القانوني بدار الكتب الوطنية: 50/2017

E-ISSN 2520-5005

العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية والمرتبطة بمراجعي ديوان المحاسبة الليبي

"دراسة من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة"

د. صالح أحمد مادي

Sagm975@gmail.com

كلية الاقتصاد-الخمس/ جامعة المرقب

د. عمر محمد الغرياني

omelghariani@elmergib.edu.ly

كلية الاقتصاد-الخمس/ جامعة المرقب

أ. حسين ابراهيم ميلاد

Husenaga20@gmail.com

كلية العلوم الاقتصادية والتصرف / جامعة صفاقس - تونس

Authors
المؤلفون.

Cite This Article:

اقتبس هذه المقالة (APA):

مادي، صالح أحمد والغرياني، عمر محمد وميلاد، حسين ابراهيم. (2025). العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية والمرتبطة بمراجعي ديوان المحاسبة الليبي "دراسة من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة". مجلة آفاق اقتصادية. [11] 209-243.

العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي ديوان

المحاسبة الليبي

"دراسة من وجهة نظر مراجع ديوان المحاسبة"

الملخص :

تمحور هدف الدراسة هذه حول معرفة عوامل الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي ديوان المحاسبة الليبي وأثرها على إجراءات الرقابة المالية ولقد تم تقصي هذه الإشكالية بين الجانب النظري والتطبيقي، واعتمدت الدراسة المنهج الاحصائي التحليلي الوصفي لتحقيق هدفها وذلك بالاطلاع على آراء مرجع ديوان المحاسبة الليبي بالإدارة العامة طرابلس وقد صممت استبانة لغرض جمع بيانات الدراسة وتم استخدام برنامج الحزم الإحصائية لتحليل بيانات الاستثمارات الموزعة على العينة البالغ عددها "250" استبانة تم استرداد "240" بنسبة استرجاع 96% واسفرت نتائج تحليل الدراسة الى أنه يوجد اثر ذو دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي الديوان وإجراءات الرقابة المالية، حيث كان معدل التغير للوحدة الواحدة في العوامل المؤثرة على الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي الديوان يتبعه "4.775" تغير يحصل في إجراءات الرقابة المالية كمل توصلت الى وجود علاقة ارتباط بين العوامل المرتبطة بمرجعي ديوان المحاسبة الليبي وإجراءات الرقابة المالية، وأوصت الدراسة بضرورة زيادة الاهتمام بنشر الوعي والادراك لدى مراجع ديوان بالعوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي الديوان حتى تساهم في زيادة فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي وذلك من خلال اقامة المؤتمرات العلمية واعداد الدورات التدريبية لأعضاء ومراجع ديوان.

الكلمات الدالة: إجراءات الرقابة المالية، العوامل المؤثرة، مراجع الحسابات، ديوان المحاسبة الليبي.

Factors affecting financial control procedures related to the Libyan Audit Bureau auditors

"A study from the perspective of the Audit Bureau auditors"

Abstract

This study aimed to identify the financial control factors related to auditors at the Libyan Audit Bureau and their impact on financial control procedures. This issue was investigated both theoretical and applied perspectives. The study adopted a descriptive analytical statistical approach to achieve its objective by examining the opinions of auditors at the Libyan Audit Bureau's General Administration in Tripoli. A questionnaire was designed to collect data, and the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) was used to analyze the data from the 250 questionnaires distributed to the sample 240 questionnaires were returned, representing a 96% response rate. The results of the analysis revealed a statistically significant relationship between the factors affecting financial control related to auditors and financial control procedures. Specifically, the rate of change per unit in the factors affecting financial control related to auditors was followed by 4.775 changes in financial control procedures. Furthermore, the study found a correlation between the factors related to Libyan Audit Bureau auditors and financial control procedures. The study recommended increasing awareness and understanding among auditors regarding the factors affecting control procedures. The financial resources related to the auditors of the Audit Bureau are intended to contribute to increasing the effectiveness of the Libyan Audit Bureau's oversight through the establishment of scientific conferences and the preparation of training courses for the Bureau's members and auditors.

Keywords: Financial oversight procedures, influencing factors, auditors, Libyan Audit Bureau.

1. المقدمة:

إن مسألة المحافظة على المال العام متطلباً أساسياً لبناء اقتصاد قوي لأي دولة حتى تحافظ على سيادتها وحريتها ولا تحتاج إلى الاقتراض، ومن هذا المنطلق يجب أن تعمل الدولة على حمايتها من الفساد وهذا ما دفع الدول لإنشاء أجهزة رقابية فاعلة هدفها مراقبة أموالها والعمل على حمايتها من ظاهرة التلاعُب، ومراقبة الأموال في القطاع الحكومي تتمثل في رقابة خارجية يقوم بها جهاز أو هيئة رقابية مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة، ورقابة داخلية تقوم بها وحدة أو قسم إداري يعمل داخل الجهة الخاضعة للرقابة، ولقد لجأت الدول إلى إنشاء أجهزة رقابية مستقلة في إطار مؤسسي يعتمد على قوانين وتشريعات منظمة تشرف على أعمال السلطة التنفيذية وتراجعها؛ كما إن مسألة تعزيز قيم النزاهة والمساءلة في القطاع العام يرتبط بشكل وثيق بوجود بنية مؤسساتية سليمة وأجهزة رقابية نزيهة وفعالة تتمتع باستقلالية ومهنية حتى تستطيع محاربة الفساد في القطاع العام الامر الذي يتطلب ضرورة وجود مقومات قوية وفعالة لنظام الرقابة المالية حتى تتمكن من اكتشاف الفساد بالمؤسسات التي تخضع لمراقبتها أو الأشراف عليها.

والرقابة بصفة عامة لها أهمية خاصة في عملية تقييم وتحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة الخاضعة للرقابة تم تقويم دورها باقتراح الحلول المناسبة ل نقاط الضعف بعد دراستها وتحليل اسبابها، فضلاً عن المساهمة في تصميم نقاط قوة في نشاط وعمل تلك المؤسسات، من خلال نقل التجارب الناجحة في مؤسسات أخرى إلى مؤسسات الدولة بهدف ضمان تحسين الأداء والحفاظ على الممتلكات ، وتعتبر الرقابة المالية بمثابة اختبار لمدى تكيف المنظمة مع بيئتها الداخلية والخارجية وتحقيق درجة الموائمة للخطط والإجراءات والسياسات والبرامج مع متغيرات البيئة الخارجية والداخلية (العشماوي وآخرون، 2015).

كما تتضح أهمية الرقابة من الناحية الاقتصادية من تتبعها لأنشطة السلطات القائمة على تنفيذ الموازنة العامة، ومدى تحقيق انتاجية الإنفاق العام وما صاحب هذا التنفيذ من إسراف وتبذير، فضلاً عن التأكيد من كفاءة وفاعلية أداء السلطة التنفيذية وإنجاز العمليات المالية في مجال تحصيل الإيرادات وصرف النفقات في المواعيد المحددة وفقاً للقوانين واللوائح المعمول بها، وتحتمل أهمية الرقابة من الناحية القانونية في تنفيذ العقوبات على مرتكبي الأخطاء والانحرافات في مسار تنفيذ الموازنة العامة (بدوي، 2019).

2. مشكلة الدراسة:

مع زيادة حجم القطاع العام وتعدد المجالات والأنشطة التي يمارسها وكثرة المؤسسات التي نتج عنها زيادة الموظفين في القطاع العام الأمر الذي تتطلب أنظمة مالية فاعلة توافق التطورات

والمتغيرات المتلاحقة وتحافظ على موارد الدولة، ومن أجل تحقيق ذلك ظهرت فلسفة الرقابة المالية على الإنفاق العام بهدف تحسين وتطوير الأداء بالقطاع العام لتحقيق الأهداف المرسومة، وتبرز أهمية الرقابة في كونها أداة تكشف مراكز الخلل والضعف في العمليات الإدارية والمالية أو في القائمين بها (الضمور، 2023).

ولقد توصلت دراسة كلا من اشميلة ولريش (2016) أن هناك قصوراً في تطبيق بعض الإجراءات التي أوصت بها منظمة الأنتوسي والتي يتعين على ديوان المحاسبة في ليبيا ممارستها وأوصت الدراسة بتأهيل وتدريب المراجعين بديوان المحاسبة على إجراءات المراجعة التي ينبغي تطبيقها وفقاً للمعايير الصادرة عن منظمة الأنتوسي الدولية، كما أوصت دراسة الشويرف وحيدر (2015) بالعمل على رفع كفاءة الكادر الرقابي لديوان المحاسبة الليبي واستخدام وسائل التكنولوجيا الحديثة في المراجعة والتحفيز المادي والمعنوي لمكتشفي الاختلالات والمخالفات المضرة بالمال العام والعمل على تعزيز استقلالية الديوان والاهتمام بالدورات والتدريب لتطوير قدرات الكادر الرقابي للديوان، في حين اثبتت كمال (2021) عدم تحقيق الرقابة المالية الكاملة بسبب عدم وجود هيكلة سليمة بالإضافة إلى ضعف الإجراءات التي يتبعها الجهاز الرقابي لمحافظة على المال العام مما يعيق اكتشاف بعض المخالفات حيث يوجد تداخل في السلطات والمسؤوليات بين أقسام وإدارات المؤسسة مما ادى إلى انخفاض وضع كفاءة الإداء الرقابي، وتتبع أهمية الرقابة على المال العام في ليبيا من حساسية الإنفاق العام وتوجيهه نحو تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق رفاهة المجتمع خاصة باعتماد الدولة على مورد محدد وهو النفط.

وباعتبار أن ديوان المحاسبة الليبي الجهة العليا المسئولة عن رقابة الأداء الحكومي لذلك فإن رقابته على المؤسسات الخاضعة لرقابته تتطلب قياساً سليماً يتسم بالموضوعية والدقة يقوم على أساس علمية هدفها التأكد من أن استغلال المؤسسات العامة للموارد المتاحة تم بصورة كفؤة وفعالة، وما زاد صعوبة مهمة الديوان مؤخراً الانقسام السياسي والصراع بين السلطات فلازال تعقد المشهد السياسي والاقتصادي والأمني قائماً، ولعل ما زاد الأمر حساسية عدم تحقق عنصر المحاسبة أو الإفلات من العقاب بسبب المراحل الانتقالية المستمرة التي قاربت العقد والنصف والتي رسخت في الأذهان قاعدة عدم المحاسبة ونتج على ذلك عدم الإحساس بالمواطنة والمسؤولية عند الإنفاق وصرف المليارات من خزانة الدولة بدون قيمة اقتصادية، وبسبب ذلك بُرِزَ تبادل الاتهامات بين السلطات والمؤسسات بعد نشر كل تقرير سنوي من قبل ديوان المحاسبة في السنوات الماضية لعل آخرها تقرير ديوان المحاسبة لعام 2023 ميلادي، وما أثاره من ردود أفعال من الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة الليبي وتبادل للاحتمامات بين الحكومة والمؤسسات من جهة والديوان من جهة أخرى، وهذا أثار معه العديد من الاستفهامات في الأوساط العلمية والأكاديمية للبحث عن

الخل في هذا المجال يتعلق بمدى تطبيق وفاعلية إجراءات الرقابة المالية التي يطبقها أعضاء ديوان المحاسبة الليبي في رقتبه على المال العام ومدى دقة العمل الذي يقوم به مراجعى الديوان أثناء ممارسة مهامهم، والتساؤل عن دور الإجراءات المالية في الحفاظ على المال العام للدولة ومدى تحقيق تلك الإجراءات المطبقة الرقابة الفعالة على أموال الدولة، وبناء على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

هل هناك أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المرتبطة بمراجعى ديوان المحاسبة الليبي على إجراءات الرقابة المالية؟

3. هدف الدراسة:

الهدف الرئيس لهذه الدراسة هو التعرف على أثر العوامل المؤثرة في إجراءات الرقابة المالية والمرتبطة بمراجعى الحسابات بديوان المحاسبة الليبي.

ولتحقيق هذا الهدف تم صياغة الأهداف الفرعية الآتية:

- التعرف على مدى تأثير عامل الاستقلالية لمراجعى الديوان على إجراءات الرقابة المالية.
- التعرف على مدى تأثير عامل التدريب المهني لمراجعى الديوان على إجراءات الرقابة المالية.
- دراسة تأثير عامل الكفاءة المهنية لمراجعى الديوان على إجراءات الرقابة المالية.
- دراسة مدى تأثير عامل التزام مراجعى الديوان بأخلاقيات المهنة على إجراءات الرقابة المالية.
- التعرف على مدى تأثير عامل الحوافز لمراجعى الديوان على اجراءات الرقابة لمالية.

4. أهمية الدراسة:

تبغ أهمية هذه الدراسة من أنها تدرس العوامل المؤثرة في إجراءات الرقابة المالية والمرتبطة بمراجعى ديوان المحاسبة الليبي، حيث هناك ندرة في الدراسات التي تهتم بموضوع الدراسة _ حسب علم الباحث_ كما تساهم في إثراء الجانب الفكري في بيان العوامل المؤثرة في إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمراجعى الديوان وبالتالي تحقيق إضافة علمية في موضوع لبحث، وكذلك يمكن أن تكون لهذه الدراسة وما تصل إليه من نتائج تساهم في تحسين العمل الرقابي للديوان بما يحقق الرقابة الفعالة على الأموال العامة من خلال دراسة أثر العوامل المرتبطة بمراجعى الديوان كمتغير مستقل على اجراءات الرقابة المالية كمتغير تابع مما يفيد في ترشيد انفاق الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، كما تتبع أهمية الدراسة من خلال الإسهام في خدمة البحث العلمي والعمل على توفير المعلومات الجيدة حول موضوع الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات الحكومية وصدق خبرات الباحثين.

5. فرضيات الدراسة:

تسعى الدراسة الى التتحقق من "هناك أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المرتبطة بمرجعي ديوان المحاسبة الليبي على إجراءات الرقابة المالية".

6. الإطار النظري للدراسة:

1.6 مفهوم الرقابة المالية:

ظهرت العديد من الدراسات والفلسفات التي بين أصحابها حسب وجهة نظرهم مفهوم الرقابة المالية حيث بنت كل فلسفة مفهومها في إطار الوحدة التنظيمية التابعة لها، فهي منهج علمي يشمل تكاملاً واندماجاً بين كافة المفاهيم التشريعية والاقتصادية والإدارية والمحاسبية، لغرض المحافظة على أموال الدولة العامة، ورفع من كفاءة استخدامها، وتحقيق أقصى فاعلية في النتائج المتحققة، وعلى ذلك فالرقابة المالية تختص بإظهار البيانات المالية بهدف مراجعة حصيلة الإيرادات العامة وما إنفاق من مبالغ، للتأكد من دقة التصرفات المالية، ومن مطابقة تلك التصرفات للتشريعات والأنظمة واللوائح والتعليمات والقواعد العامة الخاصة بموازنة الدولة وفي حدود الاعتمادات المصرح بها (الضمور، 2023)، (العтом، 2023) (القضاة، 2023).

وأضاف المؤتمر الأول للرقابة المالية الذي عقد في كوبا عام 1953م ضرورة القيام بهذه المهمة جهاز مستقل نائباً عن السلطة التشريعية ولا يكون خاضعاً للسلطة التنفيذية (العشماوي وآخرون، 2015)، كما بين (هولدون) أنها عملية رقابة ومراجعة من قبل السلطة العليا بهدف معرفة كيفية سير الأعمال داخل المنظمة والتأكد بأن الموارد المتاحة تستخدم لما خُصّ لها (بدوي، 2019). كما ذكر أيضاً بدوي (2019) أنها حزمة من الوسائل تمكن الجهة المشرفة على المشروع من التأكد من أن العمل يسير وفقاً للأهداف المرسومة والسياسات والبرامج الذي سيق تحديده، بشرط أن يعطي لهم سلطة اتخاذ كافة القرارات التي تنظم سير العمل، وأن تكون لهم معايير ومقاييس تحدد درجة الانحرافات عن الأهداف والبرنامج المرسوم، ثم يتم تحليل أسباب الانحرافات بمفرد ظهورها واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة تلك الانحرافات.

أما المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية فقد أوضحت أن الرقابة المالية هي التأكيد من إنجاز اعتمادات الموازنة في الغرض المخصص والتي اعتمدت مسبقاً من أجلها المخصصات المالية بهدف التأكيد من أن عملية الإنفاق العام تمت في حدود المخصصات المالية المعدة للأغراض المخصصة من أجلها، كما تهدف عموماً للتحقق من عدم وجود أية مخافة أو فساد أو تبذير للأموال العامة حتى يتثنى تحديد الأخطاء والوقوف على نقاط الضعف ومكانية علاجها وتجنب تكرارها مستقبلاً (بازمة، 2016)؛ ولقد زادت أهمية الرقابة بعد انتقال اختصاصات

السلطات القضائية والتشريعية والتنفيذية، الأمر الذي ترتب عليه الحاجة إلى جهة مستقلة فنياً تقوم بعملية المتابعة والرقابة على كافة أعمال السلطة التنفيذية التي من أهم أعمالها رفع مستوى معيشة المجتمع، وبذلك تستطيع السلطة التشريعية التأكيد من التزام السلطة التنفيذية بكافة التشريعات واللوائح والأنظمة والتعليمات المعمول بها (أبوالأهداف، 2019). حتى يمكن تحقيق أقصى فائدة ممكناً من الرقابة المالية وتحقق اهدافها فلا بد أن تشمل كافة قطاعات وأعمال وأنشطة الحكومة ولا يتأت ذلك إلا من خلال ممارسة جميع أنواع الرقابة المالية، فأهمية الرقابة المالية في أنها تعكس صورة نتائج الأعمال النهائية للمنظمة الحكومية، فالرقابة هي التي تقيس كفاءة الخطط المالية التي تم وضعها وكيف يمكن تنفيذها وتحدد البديل المناسب والأفضل لتحقيق الأهداف المرسومة مما يتتيح للمنظمة معرفة الإنجاز والفاعلية في الأداء والذي ينعكس في الفساد والتسيب في حالة عدم وجود العنصر الرقابي؛ كما أن الرقابة المالية ترتبط بوظيفة التخطيط للأعمال التي لم يتم تخطيتها مسبقاً لا يمكن رقتها فالمعايير الرقابية يجب أن تستند لخطط واضحة وقابلة للتحقيق والتي لا يتم التأكيد من تنفيذها بشكل سليم إلا من خلال وجود نظام فعال للرقابة المالية المبني على أساليب رقابية وتحطيمية كنظام الموازنات؛ وفي هذا السياق تجدر الإشارة إلى تأثر الرقابة المالية بالتجهيز السليم للعاملين في مختلف المستويات الإدارية لما لذلك من أثر على أنظمة الاتصال والقيادة والتحفيز خاصة عند اكتشاف الأخطاء (الداعور & فرونة، 2016).

2.6 الإجراءات المتعلقة بعملية الرقابة المالية:

أولاً: التخطيط للرقابة:

في البداية على القائمين بعملية الرقابة المالية أن يتأكدوا من وضوح التشريعات والأحكام الخاصة بالرقابة بحيث تكون بموجب القوانين المنظمة لها، وتجري من قبل الهيئة أو الجهاز الأعلى المتخصص في المجال وفقاً لاتفاق مع السلطة التشريعية أو الجهة المشرفة، كما يجب على القائمين بها فهم طبيعة المنظمة أو البرنامج الخاضع للرقابة ويشمل ذلك فهم أهداف المنظمة وعملياتها والبيئة التنظيمية لها ولوائحها الداخلية والنظام المالي وغيرها من نظم المعلومات والعمليات المالية والبحث عن مصادر الأدلة اللازمة للرقابة وإن تتطلب العمل استشارة الخبراء في المجال ودراسة الوثائق ذات الصلة بهدف فهم شامل للموضوع الذي سيخضع للرقابة (المطارنة، 2014)؛ وفي النهاية لابد من النظر من زاويتين فمن الزاوية الاستراتيجية فإن التخطيط يتطلب تحديد نطاق الرقابة الذي يوضح موضوع الرقابة والمعايير المستخدمة في التقييم والتقرير والهدف المراد تحقيقه منها ومنهجها الذي يصف طبيعة ومدى الإجراءات المستخدمة لجمع أدلة الرقابة؛ وأما من الزاوية التشغيلية فيتطلب التخطيط تحديد الجدول الزمني وتحديد طبيعة الإجراءات الرقابية وتوقيتها ومداها، وهذا يتطلب تحديد الواضح لأعضاء فريق الرقابة وللموارد اللازمة لقيام

بالأهمية؛ على أن يؤخذ في اعتبار الراوينتين المرونة الازمة للاستجابة للتغيرات الطارئة (هوييف&محمد، 2015).

ثانياً: تنفيذ الرقابة:

لكي تتم عملية تنفيذ الرقابة فإنه يقع على عاتق القائمين بها تنفيذ إجراءات الرقابة الازمة والتي توفر أدلة الأثبات الكافية لدعم التقرير النهائي لعملية الرقابة فجميع القرارات التي اتخذها القائم بعملية الرقابة المتعلقة بنطاق الرقابة وهدفها ومنهجها ومداها تؤثر على الأدلة التي يتم الحصول عليها، و اختيار الإجراءات يعتمد على التقييم الصحيح للمخاطر أو تحليل المشكلة، فعلى المستوى العام فإن أدلة الأثبات هي أية معلومات تستخدم لتحديد توافق موضوع الرقابة مع المعايير المستخدمة والمعمول بها، وتأخذ أدلة الأثبات عدة اشكال كالمستندات وسجلات المعاملات والواصل الإلكتروني والإفادات التي تقدمها المؤسسات الخاضعة للرقابة، وعلى المستوى المهني فإن طرق الحصول على الأدلة تتم من خلال التفتيش والملاحظة والاستفسار وكشوفات الحساب وتقارير الأداء والكشوفات التحليلية (العرومي&فقير، 2021)، وفي المقابل يجب أن تكون الأدلة كافية لإقناع المستفيد من الرقابة بأن النتائج نوعية ومناسبة كما أنها ملائمة وصحيحة وموثوقة بها؛ علاوة على ذلك يجب تقييم أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها والوصول إلى استنتاجات، ويكون ذلك من خلال قيام القائمين بالرقابة بإكمال إجراءات الرقابة وبراجعة الوثائق بهدف تحديد إذا كان موضوع الرقابة خضع للرقابة بصورة الكافية والمناسبة وقبل الوصول إلى الاستنتاجات حتى يعاد النظر في التقييم المبدئي للمخاطر والأهمية النسبية في ظل الأدلة التي تم الحصول عليها ومن تم تحديد مدى الحاجة إلى تنفيذ إجراءات رقابية إضافية، وعند تقييم أدلة الرقابة للوصول إلى نتائج الرقابة يجب مراعاة العوامل الكمية والكيفية وهذا يتطلب ممارسة التقدير المهني عن الأدلة والأهمية النسبية للنتائج حول نطاق الرقابة (الامير&فرهود، 2024).

ثالثاً: إعداد التقرير:

يعتبر إعداد التقرير من أهم إجراءات الرقابة ويستند في إعداده إلى الاستنتاجات التي وصلت إليها العملية الرقابية، وتعد التقارير الرقابية لاطلاع كافة أصحاب المصلحة على نتائج الرقابة، والهدف من إعداد التقرير قد يكون بداعي تسهيل المتابعة فيما بعد والإجراءات التصحيحية كما يكون الهدف منه في بعض الأجهزة العليا للرقابة والدوابين ذات السلطة القضائية إصدار قرارات قضائية ملزمة التنفيذ؛ ولذلك ينبغي أن تتميز التقارير باعتبارها معلومات بسهولة الفهم والخلو من الغموض والتأنويل وشمول الموضوع، كما يجب أن تتصف بالموضوعية والعادلة والملائمة بحيث تتضمن المعلومات المؤيدة بأدلة رقابة كافية قابلة للتحقق وإمكانية الاعتماد عليها وأن توضع النتائج في الإطار والسياق الصحيح (زغدار و المخلوفي، 2014). فعلى المستوى النظري يعتمد شكل التقرير

ومحتواه على طبيعة العملية الرقابية والمست稽دين المستهدفين والمعايير المطلوب تطبيقها والمتطلبات القانونية، وفي الغالب تحدد قوانين الجهاز الأعلى للرقابة المالية وقوانين الدولة أو الأنظمة المعنية شكل وتصميم التقرير، وعلى المستوى المهني فإن نوع التقرير يرتبط ارتباطاً وثيقاً بكافية و المناسبة أدلة الإثبات فقد يكون نوع التقرير مخالفأً أو تقريراً متحفظاً وأما إن يعجز القائم بالرقابة عن الحصول على أدلة رقابية أو بسبب القيود على النطاق فيكون نوع التقرير عدم ابداء تقرير؛ وإذا عدل الرأي فإنه يتبعين وضع أسباب التعديل وهذا يتطلب شرحًا واضحًا لطبيعة التعديل ومدى تأثيره على نطاق الرقابة مع الإشارة إلى المعايير المستند إليها (العشماوي وآخرون، 2015).

رابعاً: المتابعة:

من اختصاص الأجهزة العليا للرقابة متابعة ومراقبة الإجراءات المتخذة من الأطراف المسئولة ومدى الاستجابة للمسائل المثارة في التقرير النهائي للرقابة، والمتابعة يجب أن تركز على ما إذا كانت المؤسسة الخاضعة للرقابة قد بحثت وتتابعت المسائل المثارة بالشكل الكافي والموضع والآثار المترتبة على ذلك، فعلى المستوى الإجرائي فإن الاجراء الرقابي غير الكافي أو غير المرضي من أصحاب المصالح يتطلب قيام الجهاز الأعلى للرقابة بالمتابعة والقيام بالاستيفاء وإعداد تقرير آخر (الناصرة، 2023).

3.6 العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية:

تتأثر إجراءات الرقابة المالية التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بعدة عوامل وهذه العوامل تؤثر على فاعلية الإجراءات الرقابية، حيث يرتبط بعضها بالمراجع وبعضه مرتبط بالجهة القائمة بالرقابة وبعض الآخر يرتبط بالجهات الخاضعة لرقابة الديوان، وفي هذه الورقة البحثية ننطرق إلى العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية والمرتبطة بالمراجع القائم بعملية الرقابة.

أولاً: استقلالية المراجع:

ينص المعيار الدولي 130 الصادر من ضمن حزمة مبادئ الأنتوساي على أن يكون المراجع والجهاز الأعلى للرقابة مستقلين عن السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والوحدات الخاضعة للرقابة، بحيث تتفذ الأجهزة العليا للرقابة المالية العملية الرقابية بعيداً عن التدخلات والقيود التي من شأنها أن تحد من مصداقية التقارير الرقابية لهذه الأجهزة، والقادعة في الاستقلال تعتمد على التمنع بكامل الحرية في التصرف في جميع المراحل المتعلقة بالعمل الرقابي المالي (بازمة، 2016)، فالاستقلالية تعبّر عن عمل المراجع بكل نزاهة وانفرادية وموضوعية وبعد عن التأثير الخارجي

المؤثر على إبداء الرأي عن عملية المراجعة، فهي الإطار القانوني الذي يكفل للجهاز الأعلى للرقابة مكانته في الدولة ويعنده الموارد المالية وكافة الضمانات الالزمة وينظم علاقته بكافة السلطات، إضافة إلى قيام أفراده بأعمالهم بكل موضوعية وأمانة، وتعتبر استقلالية المراجع الحجر الأساسي لبناء شخصية المراجع، حيث نجد أن معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها تؤكد بأن المراجع يجب أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بعملية المراجعة (المطارنة، 2014)؛ ومصطلح استقلال المراجع وحياده في المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها تعرض إلى الكثير من الجدل والنقاش بين المهنيين والأكاديميين وغيرهم من المهتمين بالمهنة، وذلك نظراً لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لهذا المفهوم نتيجة لارتباطه بالحالة الذهنية للمراجع من جهة وبالعلاقات الإدارية التي تربط المراجع بالمؤسسة محل المراجعة من جهة أخرى، بالإضافة إلى ما يتطلبه من أمور تتصرف بالسرية، وكنتيجة لذلك تعددت المفاهيم التي حاولت ايضاح مفهوم استقلالية المراجع (العشماوي وآخرون، 2015).

وانطلاقاً مما سبق يجب أن يتمتع المراجع أولاً بالاستقلال الذهني أو الذاتي والذي يقصد به تجربة المراجع من الدوافع والضغوط والمصالح الخاصة عند قيامه بالعمل وإبداء رأيه الفني المحايد، بحيث يكون ذلك وفق إطار النظرية الذاتية الشخصية والتي ترى بأن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن تقييدها بمعايير أو مقاييس محددة لأن هذه المعايير أو المقاييس قد تتغير، كما ان الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه ففي العموم يجب أن يكون المراجع أميناً ونزيراً ملتزماً الصدق في رأيه ويكشف عن الحقائق في تقريره، وكذلك يجب أن يتمتع المراجع ثانياً بالاستقلال الموضوعي وهو الاستقلال في الظاهر بمعنى أن يكون متحرراً من كافة التزامات والمصالح مع العميل وإدارة المؤسسة وملوكها، وهذا يتربّط عليه عدم وجود أية مصالح مادية أو معنوية للمراجع أو لأحد أقاربه في المؤسسة محل المراجعة، وذلك على طول الفترة الخاضعة فيها تلك المؤسسة للمراجعة (بوشنينة&مقراني، 2016).

ثانياً: التأهيل العلمي والعملي للمراجع:

إن مفهوم التأهيل من أهم المعايير الشخصية للمراجع وذلك لأنه يتتناول وجود شخصية مرخص لها بممارسة مهنة المراجعة، ويشمل التأهيل أيضاً كيفية الربط بين التأهيل العلمي والتدريب العملي، فمن المسلم به إن احترام المجتمع لأي مهنة مستمد من قوة الأفراد المزاولون لتلك المهنة ومدى تمسكهم بقواعد وآداب السلوك المهني، وفي ذات الوقت فإن قوة الأفراد تعتمد أساساً على توفر الكفاءة العلمية إلى جانب الكفاءة العملية (الكاشح&بلعيد، 2020)؛ وحتى يكون المراجع مؤهلاً علمياً يجب أن يكون ملماً بكلية العلوم المحاسبية والمهارات المتعلقة بالتعليم المحاسبي ولكي يتوافر في المراجع شرط التأهيل العلمي لا بد أن يكون حاصلاً على مؤهلاً علمياً مناسباً في

تخصص المحاسبة من جامعة معترف بها مع اعتبار التشريعات المنظمة للمهنة، فالمؤهل العلمي يتيح لمن يرغب في مزاولة مهنة المراجعة القدرة الكافية من المعرفة بالقواعد والأسس المحاسبية والأساليب والإجراءات المتعلقة بالمراجعة، بالإضافة إلى المعرفة بالعلوم الأخرى المساعدة، أما التأهيل العملي أو المهني فهو مرحلة أساسية يكتسب المراجع من خلالها الخبرة والتدريب العملي اللازم لممارسته مهنة المراجعة، فهو مكمل للعملية التعليمية التي مر بها المراجع ويجب أن يكون وثيق الصلة بها، والتدريب يساعد المراجع على تتميم المعرفة التي اكتسبها في مرحلة التأهيل العلمي وتوظيفها في الواقع العملي وهذا يزيد من صقل الخبرات والمهارات الالزمة للممارسة المهنية (عمر واخرون، 2023)، ومن جانب آخر يتوجب على الجهات المانحة للمؤهلات العلمية مواكبة آخر التطورات الحديثة والتي أصبحت تزداد يوماً بعد يوم بشكل كبير بهدف زيادة الجودة والقدرة على المنافسة، فالجمود وعدم مواكبته التطور في المناهج يتربّط عليه القصور في العمل والأداء المهني وعدم القدرة على حلحلة المشاكل المحاسبية المعاصرة (Cheng. et.al., 2009).

ثالثاً: الكفاءة المهنية:

تعني الكفاءة أن يكون المراجع مؤهلاً أكاديمياً ومهنياً لما يقوم به من اختصاصات ومهام، وهي إدراك متبصر من جانب المراجع يرتكز على الاجتهاد والقياس والتأهيل العلمي والخبرة العلمية المتميزة في حل المشكلات والمهامات بالتقدير والحكم الشخصي، وهذا يتطلب منه بذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بعملية المراجعة وإعداد تقريره النهائي عن أعماله (النعامي& المرتجي، 2018)، حتى تتحقق الكفاءة المهنية يجب أن يكون المراجع ملماً بمعايير المراجعة وأساليبها وإجراءاتها، وأيضاً بالفرض والمبادئ المحاسبة واسس الإدارة المالية، والقانونيين واللوائح والجوانب الدستورية التي تنظم عمل الأجهزة الرقابية وكذلك التي تحكم عمل الجهات الخاضعة للمراجعة، وتحتاج الكفاءة إلى تطوير مستمر وهذا يتطلب من المراجع أن يعمل على تطوير نفسه أكاديمياً ومهنياً من خلال المتابعة والاطلاع المستمر على المستجدات المهنية وحضور البرامج التدريبية والندوات والمؤتمرات العلمية (الكاسح& بلعيد، 2020).

رابعاً: اخلاقيات المهنة:

تعبر قواعد وآداب سلوك المهنة على مجموعة من المبادئ والأسس والقيم الأخلاقية التي يلتزم بها جميع فئات وأفراد المجتمع خلال أدائهم لواجباتهم ومسؤولياتهم المنوطة إليهم وبسبب أهمية القيم الأخلاقية والآداب المهنية فقد اهتمت الجهات المنظمة لمزاولة مختلف أنواع المهن بوضع القواعد والتشريعات والمبادئ للسلوك المهني حتى تتحقق درجة مناسبة من ضبط السلوك المهني وتمكن من يقومون بأداء الخدمات المهنية من القيام بمهامهم على أحسن وجه وتقديم أفضل خدمة للمستفيدين من المهنة بكل إخلاص و موضوعية وأمانة وهذا له أثر على أعمال المهنة (الشهير

وآخرون، 2023)، والمراجعون كغيرهم من المهنيين بحاجة ماسة إلى المبادئ والأسس والقيم الأخلاقية، غالباً تشمل هذه القواعد النزاهة والسرية والكفاءة المهنية والصدق والأمانة والاستقامة والعدالة والولاء والالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة والموضوعية والاحترام والشعور بالمسؤولية والحرص على مصالح الآخرين، ذلك لأن أعمالهم لها نتائج تؤثر على عملائهم وعلى زملائهم في المهنة وعلى كافة شرائح المجتمع؛ وإن أهم ما تميز به مهنة المحاسبة والمراجعة عن غيرها من المهن أن شرعيتها مستمدّة من تحمل مسؤولية خدمة مصالح المجتمع وليس محدودة على العملاء بالدرجة الأولى، وتحقيق هذا الهدف لا يتأتى إلا من خلال الالتزام بقواعد وآخليات سلوك المهنة (إمبادي، 2018).

خامساً: الحواجز:

تعبر الحواجز عن العوامل والمؤثرات التي تشجع الفرد على زيادة أدائه لتحقيق التفوق والتميز، وزيادة الحواجز تؤدي إلى زيادة الرضا والولاء للمؤسسة مما يشجعه على زيادة أدائه مرة أخرى، وتكمّن أهمية الحواجز في توجيهه تصرفات كوادر المؤسسة وسلوكيّهم نحو إنجاز وتحقيق الأداء الفعال بشكل مستمر من خلال الانتقاء بين البديل المتميّزة بهدف تحقيق فاعلية الأداء وذلك من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وهو ما يعرف باستمرارية وتوافق قوة السلوك، ولكي تتحقق المؤسسة فاعلية الأداء عليها توجيه أعمال كوادرها وسلوكيّهم نحو تحقيق الأداء الوظيفي الفاعل (الطحيطاح & العطية، 2021).

7. الأدبيات والدراسات السابقة:

تناولت الأدبيات النظرية العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية والمرتبطة بمراجعي ديوان المحاسبة من حيث المفهوم والأهمية وقد بينت الدراسات السابقة التي اهتمت بموضوع الدراسة العلاقة بين العوامل المؤثرة على الرقابة وإجراءات الرقابة المالية، وقد أظهرت دراسة (حميدان، 2015) وجود تأثير إيجابي لمتغيرات الدراسة المتمثلة في التشريعات والقوانين المحاسبية المطبقة في الديوان، والكافاءات الإدارية والفنية الموجودة في الديوان، وأدوات وأساليب الرقابة المحاسبية التي يمارسها الديوان واستقلالية مراجععي الديوان على فاعلية إجراءات رقابة ديوان المحاسبة وكان أكثرها تأثيراً متغير الكفاءات الإدارية والفنية الموجودة في الديوان يليه استقلالية مدققي الديوان، ثم التشريعات والقوانين المحاسبية المطبقة فيه، وأخرها أدوات وأساليب الرقابة المحاسبية التي يمارسها الديوان، وبينت دراسة (اشمبلة & لريش، 2016) أن إجراءات المراجعة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة في ليبيا تتفق مع معايير منظمة الأنتوساي للرقابة الحكومية، كما أظهرت الدراسة قصوراً

في تطبيق بعض الإجراءات التي أوصت بها المنظمة والتي يتعين على ديوان المحاسبة في ليبيا ممارستها.

وتوصلت دراسة (بازامة، 2016) أنه يمكن تطبيق معايير (الأنتوساي) في ديوان المحاسبة بليبيا وهذا ما يوفر الحد الأدنى لتوجيه المراجع لمساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية الواجب اتخاذها لتحقيق هدف الرقابة؛ في حين بينت دراسة (الشويرف، & حيدر، 2015) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية بأن العوامل المرتبطة بالإدارة العليا والعوامل المرتبطة بالاستقلالية والعوامل المرتبطة بكفاءة الكادر الوظيفي والعوامل المرتبطة بالتدريب تؤثر بشكل كبير على أداء موظفي ديوان المحاسبة في ليبيا، كما أن دراسة (عبد الله، & الشتي، 2023) بينت أن هناك أثر إيجابي ذو دلالة معنوية لإجراء الرقابة المالية وأساليب تطبيقها على جودة نظم المعلومات المحاسبية في القطاع العام، كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة غير مباشرة بين إجراءات الرقابة المالية ونظم المعلومات المحاسبية بواسطة أساليب تطبيق الرقابة المالية.

اما دراسة (الغامدي، 2023) فخلصت إلى ضرورة استقلال أجهزة الرقابة المالية مالياً وإدارياً ومنحها الصلاحيات اللازمة للقيام بمهامها، وفي المقابل فإن دراسة كمال (2021) توصلت إلى عدم تحقق الرقابة المالية الكاملة بسبب عدم وجود هيكلة سليمة بالإضافة إلى ضعف الإجراءات التي تتخذها الحكومة او الجهاز الرقابي للمحافظة على المال العام مما يعوق اكتشاف بعض المخالفات حيث يوجد تداخل في السلطات والمسؤوليات بين أقسام وإدارات الوحدة الإدارية الحكومية مما ادى إلى انخفاض وضعف كفاءة الإداء الرقابي، في حين أوضحت دراسة (المطيري، 2018) ضرورة أن تتسم الإجراءات التي يطبقها الديوان في الرقابة على الإنفاق الحكومي بالفاعلية، وأكدت دراسة (المشهداني، & الحسين، 2018) أن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية بمثابة إرشادات تفصيلية توفر إطاراً عاماً للتأكد من أن القائمين على عملية الرقابة يمتلكون الكفاءة والنزاهة والاستقلالية في التخطيط والتنفيذ والإبلاغ عن نتائج أعمالهم، بما يقدم ضمانات أكيدة على فاعلية عملية الرقابة في الكشف عن مكامن الخلل والقصور في أداء الجهات الخاضعة لرقابته.

8. الإجراءات المنهجية للدراسة:

انطلاقاً من طبيعة وأهداف الدراسة، تم في هذا المبحث الوقوف على أهم الإجراءات المنهجية المتبعة في هذه الدراسة، من خلال تحديد منهج الدراسة، وصف مجتمع وعينة الدراسة؛ بالإضافة إلى تحديد أداة جمع البيانات والتحقق من صدقها وثباتها، وصولاً للأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل هذه البيانات، تم اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج وذلك على النحو التالي:

1.8 منهج الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة لغرض تحقيق أهدافها على المنهج الوصفي والذي يصف الأبعاد المختلفة لموضوع الدراسة والتعبير عنها كمياً وكيفياً، حيث تم إجراء مسح مكتبي على الأدبيات المنشورة المتعلقة بموضوع إجراءات الرقابة المالية وأثرها على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة؛ من خلال استقراء عدد من الأطروحات الجامعية والمقالات والبحوث المنشورة بغية تكوين الخلفية النظرية لموضوع الدراسة، كما تم إجراء مسح ميداني لاستقصاء آراء أفراد عينة الدراسة بديوان المحاسبة الليبي حول الأبعاد التي تضمنتها أداة الدراسة من خلال استخدام الاستبانة التي طورت لهذا الغرض بغية جمع وعرض البيانات؛ والتي اشتملت على عاملين: العوامل المرتبطة بمرجعي ديوان المحاسبة وإجراءات الرقابة المالية ، ومن ثم تحليلها من أجل الحصول على المعلومات اللازمة للإجابة عن أسئلة الدراسة، بالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS (26).

2.8 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع مراجع ديوان المحاسبة الليبي؛ ومن هم يعملون بالإدارة العامة بطرابلس؛ وقد اتم اختيار الادارة العامة نظراً للدور الهام الذي تلعبه هذه الفئة في مجال التسيير والإشراف والرقابة، ومدى سعيهم وإدراكهم لأهمية موضوع الدراسة؛ إضافة إلى أنهم يمثلون أغلب لجان المراجعة في الديوان، مما يجعل استجابتهم بمثابة إجابات داعمة لتساؤلات الدراسة الراهنة وتحقيق أهدافها المرجوة؛ أما عينة الدراسة فقد شملت عينة من أفراد المجتمع المدروس، وبالبالغ عددهم (250) فرداً، وذلك حسب متطلبات الدراسة والتي استهدفت معرفة إدراك مراجع ديوان المحاسبة الليبي للعوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية وقد تم توزيع الاستبيانات على أفراد وحدة المعاينة، والمقدر عددها بـ 250 استبانة، تم استرجاع 240 استبانة من إجمالي الاستبيانات الموزعة، أي بنسبة استرجاع 96%， لم يستبعد منها استبانة، ليصبح عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل 240 استبانة، وهي نسبة مقبولة جداً لأغراض البحث العلمي.

3.8 أداة الدراسة:

تم استخدام الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات حول موضوع الدراسة العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية وأثرها على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة، وقد اشتملت الاستبانة التي تم تطويرها بالاعتماد على أدبيات موضوع الدراسة ومجموعة من الدراسات ذات الصلة كدراسة المطيري (2012) ودراسة عبدالله والشتي (2023) ودراسة اشميلية ولريش. (2016)، وطورت الاستبانة بحيث شملت على ثلاثة أقسام، خصص القسم الأول منها للخصائص الديموغرافية لأفراد

العينة، أما القسم الثاني فخصص المحور الأول منه للعوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمعايير الديوان، والمحور الثاني اختص بإجراءات الرقابة المالية. وبغرض تسهيل عملية إدخال البيانات ومعالجتها في برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences)، وللتتأكد من صحتها في أي وقت، تم تعريف كل متغيرات الدراسة؛ وذلك بترميزها بأرقام صحيحة، وقد تم تبني الشكل المغلق في إعداد وتصميم الاستبيان والذي يحدد الإجابات المحتملة، كما تم استخدام (Likert Five Point Scale) لاستجابات أفراد العينة عن عبارات الاستبيان على النحو الآتي (لا يؤثر بشدة = 1، لا يؤثر = 2، محايد = 3، يؤثر = 4، يؤثر بشدة = 5).

صدق وثبات الأداة:

لقد تم حساب معامل الصدق (الفا كربنبوخ) بهدف التأكيد من أداة الدراسة المعتمدة للكشف عن الظاهرة المدروسة، وقد بلغت قيمة معامل الصدق الإجمالي للاستبيان ككل (0,71) كما بالجدول (1)، وهي قيمة مرتفعة ومناسبة جدا لأغراض هذه الدراسة.

الجدول رقم (1) معامل الصدق

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0.71	38

وفيما يتعلق بالتوزيع الطبيعي للبيانات قام الباحث أيضاً لمعرفة طبيعة توزيع البيانات، فيما إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي (Normality Distribution) من عدمه، وذلك لمعرفة أي نوع من الاختبارات الإحصائية أنساب لاختبار فرضيات الدراسة، فالنوع الأول من الاختبارات والذي يعرف بالاختبارات المعلمية (Parametric Tests)، يشترط أن يكون توزيع البيانات المراد إجراء الاختبارات الإحصائية عليها طبيعياً، بينما النوع الثاني والذي يعرف بالاختبارات اللامعلمية (Non Parametric Test)، فيستخدم كبديل للنوع الأول في حالة عدم تحقق شرط التوزيع الطبيعي، غير أن هذا الشرط يطبق فقط عندما يكون حجم العينة صغيراً أقل من (30 مفردة)، بينما العينات التي يفوق حجمها (30 مفردة)، فيمكن الاستغناء عن شرط التوزيع الطبيعي استناداً لنظرية النهاية المركزية؛ وفي هذه الدراسة تم استخدام الاختبارات المعلمية لتحقيق شرط كبر حجم عينة الدراسة (n=250)، بغض النظر عن التوزيع الطبيعي للبيانات (Hair.et.al, 2013).

4.8 أساليب المعالجة الاحصائية:

لتحقيق هدف الدراسة فقد اعتمد في تحليل البيانات واختبار صحة الفرضية على مجموعة من أساليب التحليل الإحصائي التي تضمنها برنامج SPSS(V26) والتي تتناسب مع أسلوب العينة العشوائية البسيطة كاختبار Cronbach's Alpha واستخدام المتوسطات الحسابية و P-Value والتوزيعات التكرارية والنسب المئوية، ولاختبار الفرضية تم استخدام اختبار (T) البسيط وتحليل التباين ومعامل بيرسون لارتباط ومعامل التحديد.

5.8 حدود الدراسة:

تمثلت الحدود الموضوعية في دراسة العوامل المرتبطة بالقائمين بعملية المراجعة دون التطرق للعوامل الأخرى، أما الحدود الزمنية فلقد أجريت الدراسة خلال شهر سبتمبر 2025 م، وكانت الحدود البشرية للدراسة تختص بمحاريديوان المحاسبة الليبي بالإدارة العامة طرابلس.

8.6 وصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

في هذا الجزء نعرض أهم خصائص أفراد العينة من المتغيرات الديموغرافية التالية: الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، والتي تعطي صورة واقعية عن طبيعة المجتمع والعينة الاحصائية المدروسة وتساعد في تحليل وتفسير البيانات.

الجدول رقم (2) توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغيرات الديموغرافية

المتغير	المستوى	النكرار	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	192	80.0
	أنثى	48	20.0
المؤهل العلمي	دبلوم عالي	10	4.0
	بكالوريوس	152	63.0
	ماجستير	73	31.0
	دكتوراه	5	2.0
	محاسبة	230	96.0
التخصص	إدارة أعمال	10	4.0
	أقل من 5 سنوات	14	6.0
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	34	14.0
	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	72	30.0
	من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة	58	24.0
الخبرة العملية	20 سنة فأكثر	62	26.0

المصدر: مخرجات برنامج SPSS (v26)

يوضح الجدول رقم (2) قيم التكرارات والنسب المئوية والتي تعبّر عن خصائص عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات، حيث تشير نتائج التحليل الاحصائي أن أكبر نسبة ممثّلة لأفراد العينة المدروسة هي من فئة الذكور قدرت بـ 80% ما يعادل 192 مفردة من المجموع الكلي لعينة الدراسة، في حين بلغت نسبة الإناث 20% ما يعادل 48 مفردة من مجموع أفراد العينة، وهذا راجع أساساً لطبيعة نشاط المؤسسة باعتبارها مؤسسة رقابية بالدرجة الأولى يقوم نشاطها على العمل الميداني في المؤسسات داخل البلد وخارجها وغيرها من الأعمال التي تتطلب إشراف جنس الذكور سواء من حيث التسيير الإداري أو فيما يتعلق بالرقابة على مختلف قطاعات الدولة، وهذا ما يفسّر انخفاض نسبة الجنس الأنثوي بالمؤسسة؛ كما توضّح النتائج أن معظم الأفراد لديهم مؤهل جامعي بكالوريوس بنسبة 63%， وأن نسبة حاملي شهادة الدراسات العليا (ماجستير ودكتوراه) بلغت 33%， في حين قدرت نسبة أفراد العينة الذين مستواهم دبلوم عالي بـ 4%， ما يلاحظ أن كل أفراد العينة من خريجي الجامعة وهذا أمر منطقي كونه يتوافق مع المستوى الوظيفي الرقابي بالمؤسسة محل الدراسة، مما يعني أن استجاباتهم حول موضوع العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية تتأثر إلى حد ما تبعاً لمؤهلاتهم العلمية والتي لا يستهان بها في وعيهم وتوجهاتهم نحو تبني موضوع الدراسة؟

كما تعكس نتائج التحليل الاحصائي الواردة في الجدول رقم (2) وجود تخصصين لدى المراجعين بالديوان محل الدراسة، حيث قدرت نسبة أفراد العينة الذين كان تخصصهم محاسبة بـ 96% وهي تمثل الأغلبية، في حين كان نسبة الذين تخصصهم إدارة اعمال 4%， وتبيّن هذه النتائج أن ديوان المحاسبة الليبي يعتمد بدرجة كبيرة على التخصص العلمي الأصيل المحاسبة فهم أكثر علم ومعرفة بأساسيات ومبادئ وتطبيقات المحاسبة من التخصصات الأخرى، ويعتبر هذا مؤشراً إيجابياً بالمؤسسة محل الدراسة لما يعطيه من انطباع على وجود معرفة علمية لدى عينة الدراسة على موضوع الدراسة؛ كما بينت نتائج التحليل الاحصائي تفاوت في عدد سنوات الخدمة لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي، حيث قدرت نسبة أفراد العينة الذين نقل سنوات خبرتهم بالمؤسسة عن 5 سنوات بـ 6%， في حين بلغت نسبة الذين تتراوح سنوات خبرتهم بين (5 إلى 9 سنوات) بـ 14%， بينما قدرت نسبة الذين تتراوح سنوات الخدمة لديهم بين (10 إلى 14 سنة) بـ 30%， وهي تمثل الأغلبية، كما بلغت نسبة الذين تتراوح خبرتهم من 15 إلى 19 سنة 24%， في حين قدرت نسبة الذين قضوا 20 سنة فوق خدمة بالمؤسسة 26%， وتبيّن هذه النتائج أن ديوان المحاسبة الليبي يتمتع بكوادر متعددة من الموارد البشرية، ويعتبر هذا مؤشراً إيجابياً على تراكم الخبرات لدى الفئات السامية بالمؤسسة محل الدراسة واستقرارهم الوظيفي، مما أتاح لهم فرصه اكتساب خبرة في مجال أعمالهم، نتيجة لتراكم المعارف والمهارات الرقابية المكتسبة من المؤسسة.

9. تحليل البيانات واستخراج النتائج:

نتناول في هذا الجزئية تحليل متغيرات الدراسة وفق إجابات المبحوثين التي تتمحور حول فهم الواقع العملي المطبق بديوان المحاسبة لمعرفة العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية وأثرها على رقابة ديوان المحاسبة، بهدف الاجابة عن نص سؤال الدراسة :

هل هناك أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المرتبطة بمرجعي ديوان المحاسبة الليبي على إجراءات الرقابة المالية؟

1. تحليل متغيرات الدراسة:

قبل اختبار فرضية الدراسة فإنه لا بد من التعرف على (اتجاه) المتوسط الحسابي لآراء افراد العينة حول المتغير المستقل العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي الديوان والمكون من الابعاد: استقلالية المراجع، والتدريب المهني، والكفاءة المهنية، وأخلاقيات المهنة، والحوافز؛ والمتغير التابع لإجراءات الرقابة المالية؛ وذلك من خلال التعرف على التالي:

أولاً: ما متوسط اتجاه آراء افراد عينة الدراسة حول أثر العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي الديوان؟

لمعرفة اتجاه آراء افراد عينة الدراسة حول أثر العوامل المؤثرة على الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي الديوان على إجراءات الرقابة المالية، فإنه تم دراسة كل بعد من الابعاد المكونة لهذا المحور على النحو الآتي: ما متوسط اتجاه آراء افراد عينة الدراسة لاستقلالية المراجع كأحد العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي الديوان؟

لمعرفة اتجاه آراء افراد عينة الدراسة لاستقلالية المراجع كأحد العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي ديوان المحاسبة الليبي، تم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارة، وكذلك استخدم اختبار (T) حول المتوسط الحسابي الافتراضي (3.40) لكل عبارة من عبارات العامل والدرجة الكلية لعامل استقلالية المراجع، وكانت نتائج التحليل الاحصائي كما في الجدول (3) التالي:

الجدول (3) نتائج التحليل الاحصائي لعامل استقلالية المراجع

النتيجة	P-Value	T اختبار	المتوسط الحسابي	فقرات العامل	ت
تأثير	.000	65.373	3.9800	قيام مراجع ديوان المحاسبة بتأدية عمله بدون أي تأثير أو ضغوط من جهات خارجية.	1
تأثير	.000	28.406	4.0400	يتمتع المراجع بالحصانة ضد الملاحقة القضائية عن أي عمل سابق أو حاضر ناتج عن الأداء العادي أو الطبيعي لمهامه	2
تأثير	.000	35.880	3.9400	تعيين المراجعين أو إعادة تعيينه أو إقالتهم وفق إجراء يضمن استقلاليتهم عن السلطة التنفيذية.	3
تأثير	.000	14.104	3.8240	لدى المراجع صلاحية الحصول على المعلومات والوثائق الضرورية لأداء مهامه بشكل صحيح.	4
تأثير	.000	5.822	3.6200	عدم وجود مصالح مشتركة بين المراجع والجهة الخاضعة للمراجعة	5
تأثير	.000	63.007	3.8640	استقلالية المراجع	

من خلال الجدول (3) نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهد P-value لجميع العبارات كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد 0.05، وبمتوسط حسابي أكبر من (3.4)، مما يدل على أن المبحوثين أجروا (تأثير) حول هذه العبارات، بمعنى أن مراجع ديوان المحاسبة الليبي يقومون بتأدية عملهم بدون أي تأثير أو ضغوط من جهات خارجية، كما يتمتع المراجع بالحصانة ضد الملاحقة القضائية عن أي عمل سابق أو حاضر ناتج عن الأداء العادي أو الطبيعي لمهامه، ويتم تعيين المراجعين أو إعادة تعيينهم أو إقالتهم وفق إجراء يضمن استقلاليتهم عن السلطة التنفيذية، ولدى المراجع صلاحية الحصول على المعلومات والوثائق الضرورية لأداء مهامه بشكل صحيح ولا توجد مصالح مشتركة بين المراجع والجهة الخاضعة للمراجعة.

مما سبق ومن خلال مستوى المعنوية المشاهد P-value للدرجة الكلية لعامل استقلالية المراجع الذي كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد 0.05 وبمتوسط حسابي (3.8640) يقع ضمن فترة (3.40-4.19) المعبرة عن مستوى تأثير، ومن ذلك فإن مراجع ديوان المحاسبة الليبي يتمتعون بالاستقلالية والتي تعتبر أحد العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمعايير الديوان.

ما متوسط اتجاه آراء افراد عينة الدراسة للتدريب المهني كأحد العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمعايير الديوان؟

لمعرفة اتجاه آراء افراد عينة الدراسة للتدريب المهني كأحد العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمعايير ديوان المحاسبة الليبي، تم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارة، وكذلك

استخدم اختبار (T) حول المتوسط الحسابي الافتراضي (3.40) لكل عبارة من عبارات العامل والدرجة الكلية لعامل التدريب المهني فكانت نتائج التحليل الاحصائي كما في الجدول (4):

الجدول (4) نتائج التحليل الاحصائي لعامل التدريب المهني

نوع النتيجة	P-Value	نوع اختبار T	المتوسط الحسابي	فقرات العامل	رقم ترتيب
لا يؤثر	.000	83.491	2.0680	يقوم الديوان بوضع خطة للتدريب للنهوض بالكادر الرقابي لديه.	1
لا يؤثر	.000	86.135	2.0640	تركيز محتوى الدورات على الأساليب الفنية الحديثة في الرقابة.	2
لا يؤثر	.000	47.339	2.2000	اشترط الديوان للترقية حداً أدنى من الساعات التدريبية.	3
لا يؤثر	.000	30.518	2.4400	وجود موازنة للتدريب وتوفير برامج وفرص منتظمة لتدريب الموظفين لرفع قدراتهم.	4
لا يؤثر	.000	34.715	2.3000	تتوفر فرص متكافئة أمام مراجععي الديوان في الحصول على تدريب مناسب.	5
لا يؤثر	.000	55.865	2.1880	التدريب المهني	

من خلال الجدول (4) نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهد P-value لجميع العبارات كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد 0.05، وبمتوسطات حسابية أقل من (3.4)، مما يدل على أن المبحوثين أجروا بعدم التأثير حول هذه العبارات، بمعنى أن الديوان لا يقوم بوضع خطة للتدريب للنهوض بالكادر الرقابي لديه. ولا يركز محتوى الدورات على الأساليب الفنية الحديثة في الرقابة، كما أن الديوان لا يتشرط للترقية حداً أدنى من الساعات التدريبية، وليس هناك موازنة للتدريب وتوفير برامج وفرص منتظمة لتدريب الموظفين لرفع قدراتهم، وكذلك لا تتوفر فرص متكافئة أمام مراجععي الديوان في الحصول على تدريب مناسب.

مما سبق ومن خلال مستوى المعنوية المشاهد P-value للدرجة الكلية لعامل التدريب المهني الذي كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد 0.05 وبمتوسط حسابي (2.1880) وهو أقل من المتوسط الحسابي المقرر للقبول والمعبر عن مستوى لا تؤثر، وعليه فإن مراجععي الديوان المحاسبة الليبي لا يعتبروا التدريب المهني كأحد العوامل المهمة المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمرجعيات ديوان المحاسبة.

ما متوسط اتجاه آراء افراد عينة الدراسة للكفاءة المهنية كأحد العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمرجعيات الديوان؟

لمعرفة اتجاه آراء افراد عينة الدراسة للكفاءة المهنية كأحد العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمرجعيات ديوان المحاسبة الليبي، تم احتساب المتوسط الحسابي وكذلك استخدم

اختبار (T) حول المتوسط الحسابي الافتراضي (3.40) لكل عبارة من عبارات العامل والدرجة الكلية لعامل الكفاءة المهنية، فكانت نتائج التحليل الاحصائي كما في الجدول (5)

الجدول (5) نتائج التحليل الاحصائي لعامل الكفاءة المهنية

نـتـيـجـة	P-Value	Tـ اختـبار	المـتوـسطـ الحـاسـبـي	فـقـرـاتـ العـاـمـل	تـ
يؤثر	.000	10.888	3.8750	توفر العدد الكافي من المراجعين في الديوان.	1
يؤثر	.000	6.116	3.9125	معرفة المراجع الكافية في تنفيذ المراجعة باستخدام الحاسوب الآلي.	2
يؤثر	.000	9.860	3.8667	التأكد من حصول مراجعى الديوان على الخبرة والكفاءة المناسبة قبل ممارستهم لمهامهم.	3
يؤثر	.000	7.212	3.8833	توافر القناعة والحماس لدى مراجعى الديوان تجاه الرقابة.	4
يؤثر	.000	27.895	3.7917	توظيف الديوان لأشخاص في تخصصات مختلفة تساعد الديوان في أداء مهامه.	5
الـكـفـاءـةـ الـمـهـنيـةـ					

من خلال الجدول (5) نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهد P-value لجميع العبارات كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد 0.05، وبمتوسطات حسابية أكبر من (3.40)، مما يدل على أن المبحوثين أجروا بالتأثير حول عبارات المحور، بمعنى يتوفر العدد الكافي من المراجعين في الديوان، معرفة المراجع كافية في تنفيذ المراجعة باستخدام الحاسوب الآلي، وهناك تأكيد من حصول مراجعى الديوان على الخبرة والكفاءة المناسبة قبل ممارستهم لمهامهم، ويتوفر لدى مراجعى الديوان القناعة والحماس تجاه الرقابة، كما أن توظيف الديوان لأشخاص في تخصصات مختلفة يساعد الديوان في أداء مهامه.

مما سبق ومن خلال مستوى المعنوية المشاهد P-value للدرجة الكلية لعامل الكفاءة المهنية الذي كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد 0.05 وبمتوسط حسابي (3.8658) يقع ضمن فترة (3.40-4.19) المعتبرة عن مستوى التأثير، وعليه فإن مراجعى الديوان المحاسبة الليبي يرون أن عامل الكفاءة المهنية له تأثير كأحد العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمعايير المحاسبة.

ما متوسط اتجاه آراء افراد عينة الدراسة لأخلاقيات المهنة كأحد العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمعايير المحاسبة؟

لمعرفة اتجاه آراء افراد عينة الدراسة لأخلاقيات المهنة كأحد العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمعايير المحاسبة الليبي، تم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارة، وكذلك

استخدم اختبار (T) حول المتوسط الحسابي الافتراضي (3.40) لكل عبارة من عبارات العامل والدرجة الكلية لعامل أخلاقيات المهنة فكانت نتائج التحليل الاحصائي كما في الجدول (6):

الجدول (6) نتائج التحليل الاحصائي لعامل أخلاقيات المهنة

نوع النتيجة	P-Value	اختبار T	المتوسط الحسابي	فقرات العامل	رتبة
تأثير	.000	53.872	4.0360	محافظة المراجع على سرية المعلومات ما لم يكن هناك إلزام قانوني.	1
تأثير	.000	49.548	4.0440	حرص مراجع الديوان على الموضوعية وعدم التحيز في تنفيذه لمهامه.	2
تأثير	.000	41.170	4.0160	التزام مراجع الديوان بالقوانين والأنظمة في تنفيذه لمهامه الرقابية.	3
تأثير	.000	35.880	3.9400	معرفة مراجع الديوان بقواعد وأخلاقيات المهنة.	4
تأثير	.000	12.046	3.7600	يتم الالتزام بالمعايير المهنية خاصة فيما يتعلق بالتدقيق.	5
تأثير		3.161	3.5400	يحتفظ مراجع الديوان بكافة الوثائق والمستندات التي تؤيد النتائج الرقابية.	6
تأثير	.000	47.126	3.8700	أخلاقيات المهنة	

من خلال الجدول (6) نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهد P-value لجميع العبارات كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد 0.05، وبمتوسطات حسابية أكبر من (3.40)، مما يدل على أن مراجعى الديوان أجابوا بأن عبارات المحور تؤثر على أخلاقيات المهنة، بمعنى أن المراجع يحافظ على سرية المعلومات ما لم يكن هناك إلزام قانوني، ويحرص المراجع على الموضوعية وعدم التحيز في تنفيذه لمهامه، كما أنه يلتزم بالقوانين والأنظمة والمعايير المهنية في تنفيذه لمهامه الرقابية المتعلقة بالمراجعة، ويتمتع مراجع الديوان بالمعرفة الكافية بقواعد وأخلاقيات المهنة، ويحتفظ مراجع الديوان بكافة الوثائق والمستندات التي تؤيد النتائج الرقابية.

مما سبق ومن خلال مستوى المعنوية المشاهد P-value للدرجة الكلية لعامل أخلاقيات المهنة الذي كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد 0.05 وبمتوسط حسابي (3.8700) يقع ضمن الفترة (3.40-4.19) المعبرة عن مستوى يؤثر، يمكن القول فإن مراجعى ديوان المحاسبة الليبي يلتزمون بأخلاقيات المهنة والتي تعتبر أحد العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمبراجعي الديوان.

ما متوسط اتجاه آراء افراد عينة الدراسة للحوافز كأحد العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمبراجعي الديوان؟

لمعرفة اتجاه آراء افراد عينة الدراسة للحوافز كأحد العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي ديوان المحاسبة الليبي، قام الباحث باحتساب المتوسط الحسابي لكل عبارة، وكذلك استخدم اختبار (T) حول المتوسط الحسابي الافتراضي (3.40) لكل عبارة من عبارات العامل والدرجة الكلية لعامل الحوافز، فكانت نتائج التحليل الاحصائي كما في الجدول (7):

الجدول (7) نتائج التحليل الاحصائي لعامل الحوافز

نوع العامل	متوسط الحسابي	اختبار T	P-Value	النتيجة
تميز مراجعى الديوان في الرواتب والحوافز المادية مقارنة مع الموظفين في الجهة الخاضعة لرقابة الديوان.	1.9640	12.637	.000	لا يؤثر
تقاضى المراجع الذى يكشف مخالفة مالية مكافأة مجانية من الديوان	1.9640	21.637	.000	لا يؤثر
التناسب بين راتب المراجع في الديوان مع حجم المسؤولية المنوط به.	2.1400	7.300	.000	لا يؤثر
وجود سلم رواتب يسمح باستقطاب الكفاءات المؤهلة والمحافظة عليها.	2.2400	8.814	.000	لا يؤثر
وجود حوافز وبدلات تشجع مراجع الديوان الاستمرار في عمله	2.4800	21.651	.000	لا يؤثر
الحوافز		16.648	.000	لا يؤثر

من خلال الجدول (7) نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهد P-value لجميع العبارات كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد 0.05، وبمتوسطات حسابية أصغر من (3)، مما يدل على أن مراجعى الديوان المشاركون في الدراسة أجابوا بعدم التأثير حول هذه العبارات، بمعنى لا يتميز مراجعى الديوان في الرواتب والحوافز المادية مقارنة مع الموظفين في الجهة الخاضعة لرقابة الديوان، وأيضا لا يتقادى المراجع الذى يكشف مخالفة مالية مكافأة مجانية من الديوان، كما أن راتب المراجع في الديوان لا يتناسب مع حجم المسؤولية المنوط به، ولا يوجد سلم رواتب او حوافز تشجيعية تسمح بالاستمرار في العمل وتعمل على استقطاب الكفاءات المؤهلة والمحافظة عليها.

مما سبق ومن خلال مستوى المعنوية المشاهد P-value للدرجة الكلية لعامل الحوافز الذي كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد 0.05 وبمتوسط حسابي (2.168) وهو يقع ضمن فترة (1.80-2.59) المعبر عن مستوى (لا يؤثر) الامر الذي يدل على إن مراجعى ديوان المحاسبة الليبي يرون أن عامل الحوافز ليس له تأثير كأحد العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي ديوان المحاسبة الليبي.

ثانياً: ما متوسط اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة حول إجراءات الرقابة المالية؟

لمعرفة مستوى اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة حول متغير إجراءات الرقابة المالية، تم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارة وكذلك استخدم اختبار (T) حول المتوسط الحسابي الافتراضي (3.40) والدرجة الكلية لمتغير إجراءات الرقابة المالية، وكانت نتائج التحليل الإحصائي كما في الجدول (8):

الجدول (8) نتائج التحليل الإحصائي لإجراءات الرقابة المالية

النتيجة	P value	اختبار T	المتوسط الحسابي	فقرات المتغير	T
يؤثر	0.000	31.764	3.8583	يتلزم المراجعون بمتطلبات الاستقلالية وأخلاقيات المهنة المعنية.	1
يؤثر	0.000	16.160	3.9000	يحافظ المراجعون على السلوك المهني الملائم بتطبيق الشك والتقدير المهني والعناية الواجبة طول عملية الرقابة.	2
يؤثر	0.000	16.160	3.9000	يقوم المراجعون بتنفيذ الرقابة وفقاً للمعايير المهنية للرقابة الجودة.	3
يؤثر	0.000	14.534	3.7042	يمتلك المراجعون المهارات الازمة لعملية الرقابة.	4
يؤثر	0.000	16.037	3.7042	يأخذ المراجعون في الاعتبار الأهمية النسبية طول عملية الرقابة.	5
يؤثر	0.000	17.409	3.6417	يقوم المراجعون بإعداد وثائق الرقابة بقدر كافي من التفصيل لنقديم فهم واضح للعمل المنجز والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.	6
يؤثر	0.000	11.301	3.6750	يحافظ المراجعون على عملية التواصل الفعال طوال عملية الرقابة.	7
يؤثر	0.000	11.972	3.7833	يقوم المراجعون بوضع أحكام الرقابة بصورة واضحة.	8
يؤثر	0.000	14.022	3.7000	يقوم المراجعون بتقييم المخاطر وتحليل المشاكل ومراجعةها عند اللزوم استجابة لنتائج الرقابة.	9
يؤثر	0.000	13.938	3.6042	يقوم المراجعون بتنفيذ إجراءات الرقابة التي توفر أدلة رقابة مناسبة كافية لدعم تقرير الرقابة.	10
يؤثر	0.000	12.366	3.5833	يقوم المراجعون بتقييم أدلة الرقابة والوصول إلى استنتاجات.	11
يؤثر	0.000	13.116	3.7625	يقوم المراجعون بإعداد تقرير يستند إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.	12
يؤثر	0.000	39.428	3.7347	إجراءات الرقابة المالية	

من خلال الجدول (8) نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهد (*P-value*) لجميع الفقرات كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد 0.05، وبمتوسطات حسابية أكبر من (3.40)، مما يدل على أن المشاركين بالدراسة أجابوا (بؤثر) حول عبارات هذا المتغير، بمعنى يلتزم المراجعون بمتطلبات الاستقلالية وأخلاقيات المهنة المعنية ويحافظوا على السلوك المهني الملائم بتطبيق الشك والتقدير المهني والعنابة الواجبة طول عملية الرقابة. ويتم تنفيذ الرقابة وفقاً للمعايير المهنية للرقابة، ولدى المراجعون المهارات الالزمة لعملية الرقابة، كما يأخذ المراجعون في الاعتبار الأهمية النسبية طول عملية الرقابة، ويتم إعداد وثائق الرقابة بقدر كافي من التفصيل لتقديم فهم واضح للعمل المنجز والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، ويحافظ المراجعون على عملية التواصل الفعال طوال عملية الرقابة، كما يقوم المراجعون بوضع أحكام الرقابة بصورة واضحة وتقييم المخاطر وتحليل المشاكل ومراجعتها عند اللزوم استجابة لنتائج الرقابة، ويتم تنفيذ إجراءات الرقابة من قبل المراجعين التي توفر أدلة رقابة مناسبة وكافية لدعم تقرير الرقابة، وكذلك يتم تقييم أدلة الرقابة والوصول إلى استنتاجات وإعداد تقرير يستند إلى الاستنتاجات تم التوصل إليها.

مما سبق ومن خلال مستوى المعنوية المشاهد *P-value* للدرجة الكلية لإجراءات الرقابة المالية الذي كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد 0.05 وبمتوسط حسابي (3.7347) يقع ضمن فترة (3.40-4.19) المعبرة عن مستوى (بؤثر) الامر الذي يقضي بأن مراجعى ديوان المحاسبة الليبي يرون أن هناك إجراءات للرقابة المالية يلتزم بها في تنفيذ عمليات الرقابة المالية.

2. دراسة أثر العوامل المرتبطة بمعايير ديوان المحاسبة الليبي على إجراءات الرقابة المالية:
 من خلال التحليل السابق للتعرف على متوسط اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة حول عوامل الدراسة، فإنه يمكن اختبار فرضية الدراسة الرئيسة التي تنص على:
لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمعايير الديوان وإجراءات الرقابة المالية.

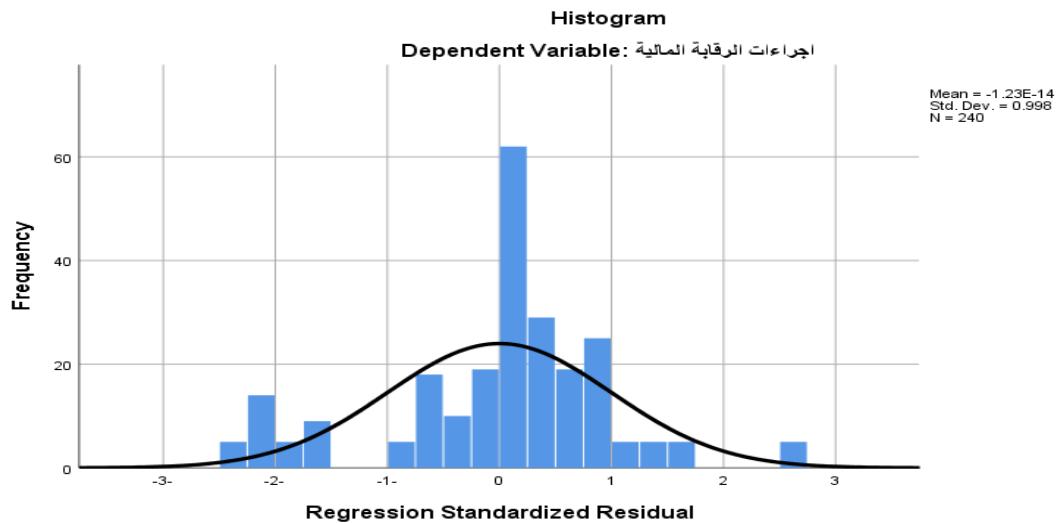
لمعرفة ما إذا كانت العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمعايير الديوان تؤثر على إجراءات الرقابة المالية، تم استخدام تحليل الانحدار الخطى البسيط لبناء نموذج انحدار العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمعايير الديوان (*X*) وإجراءات الرقابة المالية (*Y*). وكانت على الصورة التالية:
$$Y = 4.504 + 0.271X$$

ولمعرفة معنوية النموذج ومعنوية معامل الانحدار وتحديد نسبة تأثير العوامل المؤثرة على الرقابة المالية المرتبطة بمعايير الديوان على إجراءات الرقابة المالية، تم استخدام تحليل التباين ومعامل بيرسون للارتباط ومعامل التحديد على التوالي، وكانت النتائج كما بالجدول (9).

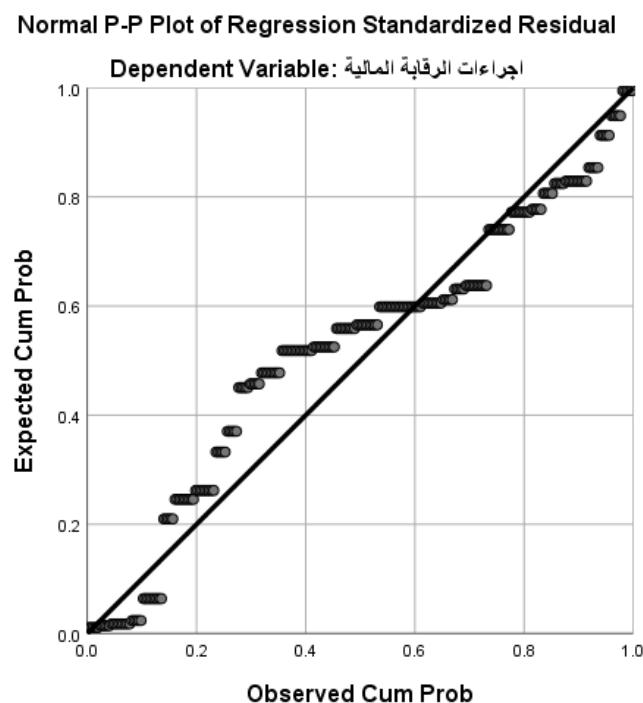
جدول (9) نتائج تحليل تأثير العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي الديوان على إجراءات الرقابة المالية

إجراءات الرقابة المالية	أداة الاختبار
5.958	F
0.015	P value F
4.504	β_0
14.295	T β_0
0.000	P value β_0
0.271	β_1
2.441	T β_1
0.011	P value β_1
0.156	R
0.024	R Square
النموذج معنوي	النتيجة

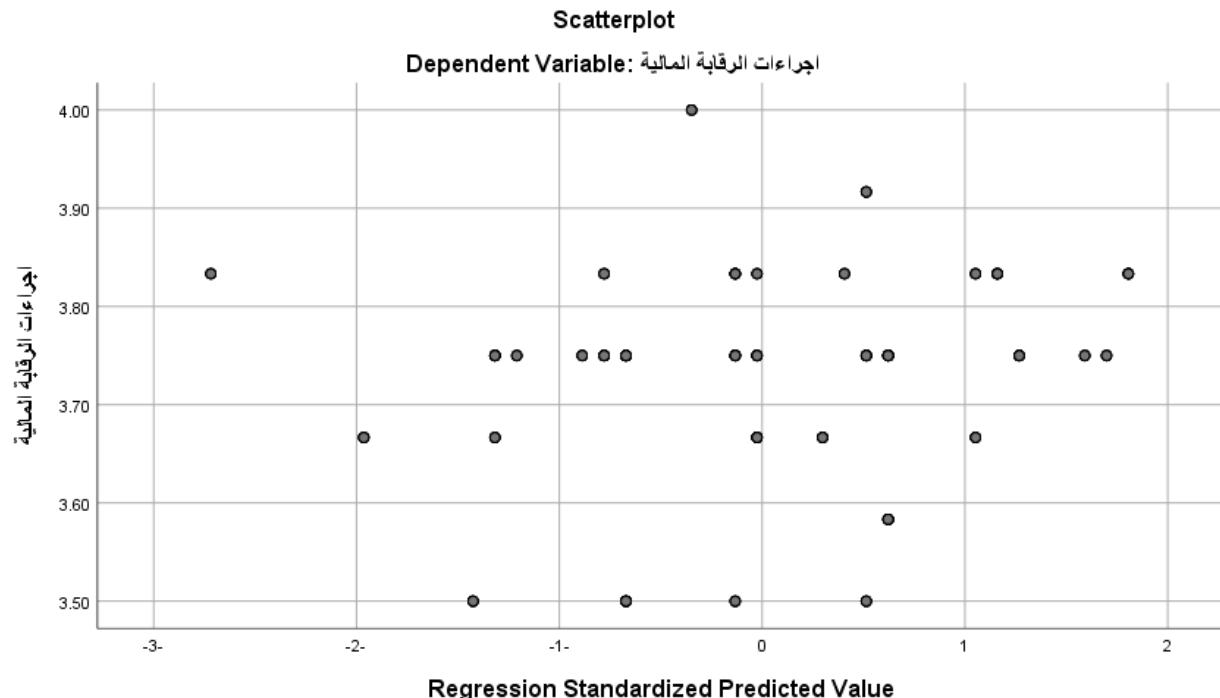
من خلال الجدول (9)، نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية المشاهد ($P \text{ value}=0.015$) لنموذج انحدار العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي الديوان على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي أقل من مستوى المعنوية المحدد (0.05) ، ما يعني أن النموذج معنوي إحصائياً، كذلك ($P \text{ value}$) لمعلمتي الانحدار كان أقل من (0.05) ، ما يدل على دلالة العلاقة بين العوامل المؤثرة على الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي الديوان وإجراءات الرقابة المالية؛ كذلك من معامل التحديد R Square يتبيّن أن العوامل المؤثرة على الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي الديوان استطاعت أن تفسر ما قيمته 0.024 من التغيرات الحاصلة في إجراءات الرقابة المالية، والحقيقة تعزى لعوامل أخرى منها الخطأ العشوائي، وكذلك من خلال معامل الارتباط $R = 0.156$ نلاحظ وجود علاقة طردية ضعيفة بين العوامل المؤثرة على الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي الديوان وإجراءات الرقابة المالية وللتتأكد من كون النموذج المتحصل عليه لم يعان من مشاكل قياسية يجعل نتائجه وهمية تم رسم حركة البوافي (الفروق بين الحقيقى والمقدر) فكانت على الصورة التالية:



الشكل (1) التمثيل البياني للدرج التكراري للبواقي



الشكل (2) التمثيل البياني للتوزيع الطبيعي للبواقي



الشكل (3) التمثيل البياني لتجانس الباقي

من خلال الأشكال الثلاثة السابقة، نلاحظ أن شروط طريقة المربعات الصغرى متحققة، ما يجعل النموذج المتحصل عليه المتمثل في تأثير العوامل المؤثرة على الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي الديوان على إجراءات الرقابة المالية في ديوان المحاسبة الليبي غير وهمي، عليه يمكن القول بوجود دلالة إحصائية لتأثير العوامل المؤثرة على الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي الديوان على إجراءات الرقابة المالية بديوان المحاسبة الليبي؛ بمعنى كل تغير وحدة واحدة في العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي الديوان يتبعه (4.775) تغير يحصل في إجراءات الرقابة المالية؛ وبالتالي قبول الفرضية التي تتصل على: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمرجعي الديوان وإجراءات الرقابة المالية. وتنقق هذه النتيجة مع دراسة كلا من (حميدان، 2015) ودراسة (أشميلاة & لريش، 2016) ودراسة (بازامة، 2016) ودراسة (الشويفي & حيدر، 2015) كما تنقق جزئياً مع دراسة (الغامدي، 2023) في ضرورة استقلال أجهزة الرقابة المالية ومنحها الصلاحيات الازمة ل القيام بمهامها، وكذلك دراسة (المشهداني & الحسين، 2018) في أن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية بمثابة إرشادات تفصيلية للقائمين على عملية الرقابة وفي المقابل تختلف نتائج الدراسة مع دراسة كمال (2021) ودراسة (المطيري، 2018).

10 النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

من خلال إشكالية الدراسة؛ والتي تمحورت حول معرفة العوامل المؤثرة على الرقابة وأثرها على إجراءات الرقابة المالية من وجهة نظر مراجعى ديوان المحاسبة الليبي ولقد تم تقصي هذه الإشكالية بين الجانب النظري والتطبيقي، وتوصلت الدراسة بالاعتماد على تحليل البيانات الازمة لها إلى النتيجة الرئيسية التالية:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للعوامل المؤثرة على الرقابة المالية المرتبطة بمراجعى الديوان على إجراءات الرقابة المالية، حيث كان معدل التغير للوحدة الواحدة في العوامل المؤثرة على الرقابة المالية المرتبطة بمراجعى الديوان يتبعه (4.775) تغير يحصل في إجراءات الرقابة المالية وأن قيمة معامل الارتباط (R) بين العوامل المؤثرة المرتبطة بالمراجع وإجراءات الرقابة المالية (0.271) مما يعني وجود علاقة ارتباط طردية ضعيفة بينهما. ويتفرع عن هذه النتيجة النتائج الفرعية التالية:

- 1**- إن مراجعى ديوان المحاسبة الليبي يتمتعون بالاستقلالية والتي تعتبر أهم العوامل المؤثرة المرتبطة بمراجعى الديوان على إجراءات الرقابة المالية.
- 2**- إن مراجعى ديوان المحاسبة الليبي لا يعتبروا التدريب المهني كأحد العوامل المؤثرة المرتبطة بمراجعى ديوان المحاسبة الليبي على إجراءات الرقابة المالية.
- 3**- إن مراجعى ديوان المحاسبة الليبي يرون أن عامل الكفاءة المهنية له تأثير كأحد العوامل المؤثرة المرتبطة بمراجعى ديوان المحاسبة الليبي على إجراءات الرقابة المالية.
- 4**- إن مراجعى ديوان المحاسبة الليبي يتزرون بأخلاقيات المهنة والتي تعتبر أحد العوامل المؤثرة المرتبطة بمراجعى ديوان المحاسبة الليبي على إجراءات الرقابة المالية.
- 5**- إن مراجعى ديوان المحاسبة الليبي يرون أن عامل الحوافز ليس له تأثير كأحد العوامل المؤثرة المرتبطة بمراجعى ديوان المحاسبة الليبي على إجراءات الرقابة المالية.

ثانياً: التوصيات:

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يمكن اقتراح التوصيات التالية:

- 1**- زيادة الاهتمام بنشر الوعي والإدراك لدى مراجعى الديوان بالعوامل المؤثرة على إجراءات الرقابة المالية المرتبطة بمراجعى الديوان حتى تساهم في زيادة فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي وذلك من خلال اقامة المؤتمرات العلمية واعداد الدورات التدريبية لأعضاء ومراجعو الديوان.

2- ضرورة تعزيز برامج التدريب وورش العمل وتهيئة المناخ التنظيمي المناسب لتنمية قدرات مراجعي الديوان وصقل مهاراتهم، لتمكينهم من ممارسة عملية المراجعة.

ثالثاً: الآفاق المستقبلية للدراسة:

انطلاقاً من النتائج والتوصيات يمكن طرح إشكاليات لمواصلة البحث فيها لتكون ابحاث مستقبلية وهي:

1- اجراء المزيد من الدراسات عن إجراءات الرقابة المالية وعلى بيئات مختلفة ومن وجهات نظر أخرى غير ديوان المحاسبة.

2- إجراء دراسات حول عوامل أخرى يمكن أن تؤثر على إجراءات الرقابة المالية بحيث تكون إجراءات الرقابة المالية عاملاً مؤثراً ومتأثراً من أجل تعزيز نتائج الدراسة.

قائمة المصادر والمراجع :

احمد زغدار، نعيمة المخلوفي. (2014). أثر تكيف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة. مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر العدد (4)، صفحة 102.

أحمد كمال النعامي، علي المرتجي. (2018). دور معايير المراجعة الدولية في ترشيد الحكم المهني للمراجعين في قطاع غزة" دراسة تطبيقية". مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات العدد 39.

أحمد مانع المطيري. (2018). مدى فاعلية إجراءات الرقابة المالية على الإنفاق التي يطبقها ديوان المحاسبة الكويتي من وجه نظر الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط - عمان.

أحمد محمد الشهير، شريف شفيق، عبد الكريم محمود محمد. (2023). التطور التكنولوجي وأخلاقيات مراجعى الحسابات فى ضوء الاصدات اللاحقة والطارئة. . مجلة البحث التجارى المعاصرة، 37(2)، الصفحات 154-127.

آمنة عبد الله جمعة النواصرة. (2023). فاعلية الرقابة المالية على الأداء المالي لمجالس الخدمات المشتركة في المملكة الأردنية الهاشمية. مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، 4(3)، 540-551.

أنس عدنان أحمد القضاة. (2023). أثر الرقابة المالية والإدارية على صياغة العقود الحكومية. مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية. . مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، 4(3) ، الصفحات 631-639.

ابريني اكرم كمال، (2021) مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي بمصر لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية، مجلة البحث المالي و التجارية، المجلد 22، العدد الأول، ص 62-81.

بشرى نجم المشهداني، سهير موفق الحسين. (2018). دور تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في تحقيق الأصلاح الإداري وتحسين الأداء. *Journal of Economics and Administrative Sciences*, 24 (102).

جبر ابراهيم الداعور، رامي أحمد فروانة. (2016). تقييم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية (دراسة ميدانية). *مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية*، 22(1).

جوهره عبدالله ، هاني بن خالد الشيتى . (2023). تأثير إجراءات الرقابة المالية وأساليب تطبيقها على جودة نظم المعلومات المحاسبية في القطاع العام في المملكة العربية السعودية. *المحلية العربية للإدارة*، الصفحات 1-18.

زياد قفطان الضمور. (2023). الرقابة المالية ودورها في رفع أداء الضبط المالي في البلديات. *مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية*، 4(12)، الصفحات 557-575.

سامية لعروم ، محمد فقير. (2021). أهمية أدلة التدقيق في الممارسات المهنية من منظور مزاولي المهنة بالجزائر-قراءة في المعيار الدولي للتدقيق ISA رقم 500 الموسم أدلة التدقيق. *مجلة إقتصاد المال والأعمال*، 6(1)، الصفحات 183-200.

سميرة صالح إمبادي. (2018). المشاكل التي تواجه المحاسبين المهنيين لتطبيق اخلاقيات مهنة المحاسبة في اليمن-دراسة ميدانية في محافظة عدن. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*، 5(2)، الصفحات 204-226.

عادل الشويف، عادل حيدر. (2015). العوامل المؤثرة على أداء موظفي ديوان المحاسبة الليبي. *مجلة جامعة سرت للعلوم الإنسانية*، 5(1)، الصفحات 225-250.

عادل حميدان، (2015) أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة على أداء دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن ، رسالة دكتوراه غير منشورة، الأردن.

عبد الحميد عمر ، أحمد أشرف،أحمد محمد الشهير، رباب أحمد مصطفى . (2023). مدي مساهمة المؤهلات والصفات الشخصية لمراجع الحسابات في دعم القدرة التنافسية لمكتب المراجعة. *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، 37(2)، الصفحات 19-38.

عبد الكريم بوشنينة، جهاد مقراني. (2016). العوامل المؤثرة على استقلالية المراجعين الخارجيين وأثرها على جودة القوائم المالية .

علي ناصر الطحيطاح، جبر عبدالله العطيه. (2021). التحفيز والإلتزام التنظيمي والأداء الوظيفي والعلاقة بينهم، دراسة على عينة من موظفي قسم الموارد البشرية في وزارة البلدية والبيئة في دولة قطر. *مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية*، 2(10)، الصفحات 117-130.

غسان فلاح المطارنة. (2014). أثر التجارة الإلكترونية على إجراءات تخطيط التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين. *المجلة العربية للإدارة*، 34(1)، الصفحات 255-235.

ماجد محمد أبوالأهداف. (2019). تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية - غزة.

محمد سمير بدوي. (2019). *تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الأقصى - فلسطين. فلسطين: رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الأقصى - فلسطين.*

محمد عبد الفتاح العشماوي، محمد الرشيدى، محمد طلق المرجى . (2015). مدى التزام مراقبى الحسابات بالأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بتطبيق معايير الأنتوساي في المجالين المالي والبيئي وتقييم الأثر على جودة التقرير المهني (دراسة حالة.). *Journal of Environmental Studies and Researches*, 3(2)، الصفحات 10-26.

محمد مصطفى بازمة. (2016). إمكانية تطبيق ديوان المحاسبة في ليبيا لمعايير الأنتوساي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة بنغازي - ليبيا. بنغازي.

مرزوق معوض الغامدي. (2023). الرقابة المالية على الميزانية العامة وأثرها على كفاءة الإنفاق في المملكة العربية السعودية. *المجلة العربية للإدارة*، الصفحات 22-1.

موفق عبد الحسين محمد، شيماء عباس هويرف. (2015). تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها باستخدام أساليب إدارة الوقت وأثره في جودة عملية التدقيق: بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي. *Journal of Accounting and Financial Studies (JAFS)*, 10(33).

ميلاد رجب الشميلة، محمد منصور لريش. (2016). تقييم فعالية إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة الليبي في المحافظة على المال العام- طبقاً لمعايير منظمة الأントساي الدولية". *مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية* ، العدد الثاني ، الجامعة الأسمورية ، زليتن.

ميسن صلاح الدين الأمير، صبيحة فرهود (2024). اجراءات تدقيق الشركة العراقية لضمان الودائع وفق معايير التدقيق الدولية. (*Journal of Accounting and Financial Studies (JAFS)*, 19(68) .32-35)، الصفحات

نها احمد علي العتوم. (2023). فاعلية الرقابة المالية على جودة الإنفاق في بلديات المملكة الأردنية الهاشمية. *مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية*، 4(2)، الصفحات 264-270.

نوري محمد سالم الكاسح، نعيم مصباح بلعيد . (2020). التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي وأثره على عملية المراجعة. *Aljameai*. (32).

Cheng, Y. S., Liu, Y. P., & Chien, C. Y. (2009). The association between auditor quality and human capital. *Managerial Auditing Journal*, 24(6), 523-541.

Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2013). A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM). Thousand Oaks: Sage.