



آفاق اقتصادية

Āfāqīqtīshādīyyāt

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

رقم الإيداع القانوني بدارالكتب الوطنية: 50/2017

E-ISSN 2520-5005

مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بإجراءات رقابة الجودة الواردة بمعيار

منظمة الإنتوساي (140)

(دراسة ميدانية على الإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي)

أ. محمد عبد العزيز شهد الله

mohammed1990yy@yahoo.com

باحث ومراجع حسابات، ديوان المحاسبة الليبي

د. عبد الحميد علي المقروس

magrus_71@yahoo.com

الأكاديمية الليبية، طرابلس

المؤلفون Authors

Cite This Article:

إقتبس هذه المقالة (APA):

شهد الله، محمد عبد العزيز و المقروس، عبد الحميد علي. (2021). مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بإجراءات رقابة الجودة الواردة بمعيار منظمة الإنتوساي 140 دراسة ميدانية على الإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي. مجلة آفاق اقتصادية. 7 [14] 99-125.

مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بإجراءات رقابة الجودة الواردة بمعيار منظمة الإنتوساي (140)

(دراسة ميدانية على الإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي)

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بإجراءات رقابة الجودة الواردة بمعيار منظمة الإنتوساي (140)، للمساهمة في بيان مواطن القوة والضعف في تطبيقها.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي-التحليلي في إجراءات الدراسة، حيث تم تصميم صحيفة استبيان تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وقد تمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الماليين بالإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي والبالغ عددهم حوالي (208) مراجع، ونتيجة لتجانس مجتمع الدراسة وتركز معظم المراجعين الماليين بالإدارة العامة لديوان المحاسبة قام الباحثان باختيار الإدارة العامة لديوان المحاسبة كمجتمع للدراسة. ونظرا لصعوبة الاتصال بجميع مفردات المجتمع فقد تم اختيار عينة عشوائية طبقية من إجمالي حجم المجتمع، باستخدام قانون تحديد حجم العينة وبلغت العينة (101) مفردة.

حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك التزام مرتفع نسبياً من ديوان المحاسبة الليبي بإجراءات رقابة الجودة الواردة بمعيار منظمة الإنتوساي (140)، وذلك من حيث: مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة، وقواعد السلوك الأخلاقي، وسياسات وإجراءات نطاق العمل، والضوابط المهنية والقانونية والتنظيمية في أداء مهامه الرقابية، بالإضافة إلى وجود تدني وضعف نسبي من حيث: سياسات وإجراءات تطوير وتدريب الموارد البشرية.

الكلمات الدالة: رقابة الجودة، ضمان الجودة، ديوان المحاسبة الليبي، منظمة الإنتوساي، المراجعين الماليين.

The extent of the Libyan Audit Bureau's compliance with the quality control procedures included in the INTOSAI standard 140

A field study on the General Administration of the Libyan Audit Bureau

Abstract

This study aimed to identify the extent of the Libyan Audit Bureau's compliance with the quality control procedures included in the INTOSAI standard (140), in order to contribute to clarifying the strengths and weaknesses in applying.

In order to achieve the objectives of the study, the descriptive-analytical approach was used in the study procedures, and a questionnaire was designed commensurate with the subject of the study and its objectives. The study population was (208) financial auditors at the main office within the Libyan Audit Bureau. As a result of the homogeneity of the study population and the concentration of most of the financial auditors in the main office within the Libyan Audit Bureau, the researchers chose the main office of the Libyan Audit Bureau as the study population. Due to the difficulty of communicating with all the target population, a stratified random sample was chosen from the total size of the population, using the law for determining the size of the sample, and the sample was (101) individuals.

The study findings show that there is a relatively high commitment from the Libyan Audit Bureau to apply the quality control system in accordance with the requirements of INTOSAI Standard (140) in terms of: leadership responsibilities related to quality, rules of ethical behavior, work scope policies and procedures, professional, legal and organizational controls in the performance of its tasks monitoring, in addition to the presence of relative weakness in terms of: policies and procedures for developing and training human resources.

Key Words: quality control, quality assurance, The Libyan Audit Bureau, financial auditors, INTOSAI.

1- الإطار التمهيدي

1-1. المقدمة:

الرقابة على الجودة تشمل السياسات والإجراءات التي ينبغي على مؤسسة المراجعة أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهمات المراجعة الخاصة، أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية مراجعة وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة المراجعة بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب (النعسان، 2018).

وتعتبر رقابة الجودة أمر بالغ الأهمية لتأثيرها المباشر على جودة الأداء وتطوره كما أن عدم تطبيقها على أعمال المراجعة للأجهزة الرقابية يترتب عليه نتائج خطيرة ومضلة للمطلعين على تقارير المراجعة وبالأخص السلطة التشريعية وامتخذي القرارات وراسمي السياسات (القيق، 2012).

تمثل جودة مهنة المراجعة مقياساً لتقييم الأجهزة الرقابية في ظل الفساد المستشري، حيث ترى هذه الأجهزة أن جودة عملية المراجعة تساهم وبشكل كبير في الحد من الهدر للمال العام ومعرفة القدرات الشخصية للمراجع وتمييزها. وانطلاقاً من حرص ليبيا كغيرها من دول العالم، فقد تبني الجهاز الأعلى للرقابة المالية (ديوان المحاسبة)، تطبيق معايير الإنتوساي على كافة المستويات المؤسسية، لتطوير دوره الرقابي بأعلى جودة ممكنة من خلال توقيع اتفاقية الالتزام مع مبادرة الإنتوساي للتنمية، والمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، خلال ورشة العمل التي أقيمت بالمملكة المغربية شهر يونيو 2014م (بشه، 2017).

أن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (INTOSAI) International Organization of Supreme Audit Institutions هي منظمة مركزية للرقابة المالية الخارجية العامة، في البلدان المنتمية إلى الأمم المتحدة أو إلى وكالاتها المتخصصة، وقد تأسست سنة 1953م بجمهورية كوبا باتفاق 34 جهازاً رقابياً بالمؤتمر الأول للإنتوساي*، ويبلغ أعضائها حالياً 195 عضواً كاملاً العضوية وخمسة أعضاء مشاركين وعضو واحد منتسب. وقد انضمت ليبيا إلى هذه المنظمة في 16/5/1962م. وهي أيضاً عضواً في المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة (الأربوساي) منذ تأسيسها سنة 1976م، وكذلك عضواً في المنظمة الأفريقية للأجهزة العليا للرقابة (الإفروساي) التي تأسست بشهر نوفمبر سنة 1976م (خلاط، وميرة، 2014).

1-2. مشكلة الدراسة

إن جودة عملية المراجعة بالنسبة لمراجعي الحسابات تعتبر ضماناً للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بالقيام بإعمالها على أكمل وجه. إذ تركز هذه الأجهزة على ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية ومعايير الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة في هذا الشأن، من أجل الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة، ويمكن النظر إلى جودة المراجعة باعتبارها منتج نهائي لمختلف الإجراءات والقرارات التي يتم القيام بها من قبل فريق المراجعة كمجموعة واحدة (الساحلي، 2016).

* أعلى جهاز في المنظمة ويتألف من جميع أعضائه الدائمين والمشاركين والمنتسبين.

إن ديوان المحاسبة الليبي يسعى لتطوير الدور الرقابي ومتابعة كل ما هو جديد من خلال مواكبة التطورات المتسارعة، وحرصاً منه على القيام بعملية الرقابة على الجودة فقد تولى الديوان مهام تصميم نظام لرقابة الجودة واتخاذ الإجراءات اللازمة لتفعيله وفقاً لمعيار الإنتوساي الدولي رقم (140) لرقابة الجودة (تقرير ديوان المحاسبة لسنة 2015). إن مفهوم رقابة الجودة يعتبر من المفاهيم المستجدة أو المستحدثة في عمل ديوان المحاسبة في ليبيا، علاوة على أن تطبيق هذا النظام يحتاج إلى منظومة متكاملة من المعايير والإجراءات اللازمة لخلق بيئة متكاملة لمفهوم رقابة الجودة.

وبناء على ما سبق فإن مشكلة الدراسة تكمن في الإجابة على السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بإجراءات رقابة الجودة الواردة بمعيار منظمة الإنتوساي (140)؟

ويتفرع من هذا التساؤل التساؤلات الفرعية التالية:

أ- ما مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140)؟

ب- ما مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بقواعد السلوك الأخلاقي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140)؟
ج- ما مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات نطاق العمل وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140)؟

د- ما مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات تطوير وتدريب الموارد البشرية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140)؟

هـ- ما مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بالضوابط المهنية والقانونية والتنظيمية في أداء مهامه الرقابية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140)؟

3-1. هدف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بإجراءات رقابة الجودة الواردة بمعيار منظمة الإنتوساي (140).

4-1. أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من كونها تبحث في موضوع يتعلق بمدى التزام ديوان المحاسبة بتطبيق نظام رقابة الجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140) والتي تعتبر المكون الأساسي للحكم على مصداقية عمل هذه الجهة ومهنتها، وبالتالي فإنها سوف تساهم في تسليط الضوء على المستوى المهني لأداء الديوان الأمر الذي ينعكس على تطوير عمل الديوان والارتقاء بالخدمات التي يقدمها مما يعزز ثقة المواطنين في هذه الجهة ويضفي مصداقية على عدالة مخرجات العملية الرقابية للديوان ودقتها. ومن الناحية التطبيقية فإن هذه الدراسة ستساهم في بيان مواطن الضعف والقوة في تطبيق معيار رقابة الجودة الصادر عن منظمة الإنتوساي (140).

5-1. فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة فإنه تمت صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

"لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بإجراءات رقابة الجودة الواردة بمعيار منظمة الإنتوساي (140) ".

ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

أ- لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).

ب- لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بقواعد السلوك الأخلاقي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).

ج- لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات نطاق العمل وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).

د- لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات تطوير وتدريب الموارد البشرية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).

هـ- لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بالضوابط المهنية والقانونية والتنظيمية في أداء مهامه الرقابية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).

6-1. حدود الدراسة

1-6-1. الحدود الموضوعية: تقتصر هذه الدراسة على مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق نظام رقابة الجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (40).

2-6-1. الحدود المكانية: تقتصر الدراسة على عينة من المراجعين الماليين العاملين بالإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي.

3-6-1. الحدود الزمنية: تقتصر الحدود الزمنية على سنة 2019.

7-1. الدراسات السابقة:

تم تناول موضوع الدراسة من قبل العديد من الدراسات السابقة التي اجريت في بيئات مختلفة، وقد ركزت هذه الدراسات على الجوانب المتعلقة بمدى التزام وتطبيق مكاتب المراجعة لمعايير جودة المراجعة وتأثيرها على تحسين الأداء المهني، واثار رقابة الجودة في مكاتب المراجعة. وأيضاً بعض الدراسات المتعلقة بالأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة من حيث إمكانية ومدى تطبيق معايير الإنتوساي ومعرفة دورها في تحقيق الإصلاح الإداري وتحسين الأداء، وتأتي هذه الدراسة استكمالاً للدراسات السابقة؛ من حيث البيئة المعنية بقياس الرقابة على الجودة فيها، والمتمثلة في جهاز الرقابة الحكومي في ليبيا وفيما يلي سرد لبعض هذه الدراسات:

1-7-1. دراسة عبدالحسين وعبدالله (2018):

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في تحقيق الإصلاح الإداري وتحسين أداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي وأداء الوحدات الاقتصادية الخاضعة لرقابته من خلال تنظيم استبانة وزعت على عينة من العاملين في الديوان والهيئات التابعة له.

حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، إن تبني المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية يعتبر أحد الوسائل المطلوبة لزيادة فاعلية الرقابة المالية في النهوض بمتطلبات الإصلاح الإداري وتحسين أدائها،

بالإضافة إلى تعزيز الاستقلال المالي والإداري لديوان الرقابة، وتشخيص نقاط القوة والضعف.

1-7-2. دراسة الساحلي (2016):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا بمعايير جودة المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي 220، من خلال تصميم استبيان وزع على عينة من مراجعي الحسابات المستقلين بالمكاتب الخاصة بكل من مدينتي مصراتة وطرابلس.

حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا ملتزمة بتطبيق متطلبات تطبيق المعيار 220 المتعلقة بالنواحي التالية: تحميل شريك المراجعة مسؤولية جودة أداء عملية المراجعة المكلف بها، السياسات والإجراءات المتعلقة بدراسة وتقييم عملية قبول العملاء الجدد أو الاستمرار مع العملاء السابقين، وتكوين فريق مراجعة مؤهل عند قبول عمليات المراجعة، إضافة إلى التزام شركاء المراجعة بتأدية الدور الخاص بهم في تطبيق سياسات وإجراءات تحقيق الجودة أثناء تنفيذ مهام المراجعة المكلفين بها.

وإن أهم المعوقات التي تحد من التزام مكاتب المراجعة بسياسات وإجراءات تحقيق الجودة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي 220، وهي عدم توافر المراجعين ذوي الخبرة والكفاءة المهنية والتي تتناسب مع مهام عملية المراجعة، وأن هناك وسائل يمكن من خلالها تحسين مستوى التزام مكاتب المراجعة بسياسات وإجراءات تحقيق الجودة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220.

1-7-3. دراسة دخان، (2016):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاسبة في ليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الإنتروساي)، وقد اعتمد الباحث على الأسلوب الوصفي لتحليل إجابات المشاركين في الدراسة، وعلى قائمة الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات لعينة من مراجعي ديوان المحاسبة.

حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن هناك خلافاً في سياسة التوظيف والإحلال الوظيفي وأن الديوان يطبق المعايير العامة والعمل الميداني وصياغة التقارير بدرجة جيدة.

1-7-4. دراسة الشوا، (2015):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتطبيق المعايير الدولية لرقابة الجودة واستكشاف تأثير ذلك على تحسين أدائه المهني، والتعرف على المعوقات التي تحول دون التطبيق الإلزامي لها، وذلك من خلال تصميم استبانة وزعت على كافة مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة.

حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن آراء مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة توجهت بأن هناك التزام من مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وتأثيره على تحسين أدائه المهني، وأوضحت الدراسة النظرية إلى وجود ضعف في مرتكزات "مقومات مهنة المراجعة" مما لا يهيئ بيئة مناسبة لتطبيق معايير الرقابة على الجودة مراجعة الحسابات.

1-7-5. دراسة القيق (2012):

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق وضوابطها وأهدافها وأهمية الالتزام بها، فضلاً عن العوامل المؤثرة فيها. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة

وأهدافها.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يتوفر لدى مكاتب التدقيق العاملة بقطاع غزة التنظيم المهني الداخلي إلا أنه غير كاف لتحقيق رقابة الجودة، كما أظهرت الحاجة إلى تطوير المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة التدقيق فضلاً عن الاهتمام والمتابعة لإجراءات الرقابة والإشراف على الأداء.

1-7-6. دراسة (Gabriele Elisabeth , Hahne) (2015):

هدفت هذه الدراسة إلى إثبات ما إذا كانت جودة المراجعة النهائية لشركات المراجعة في ألمانيا قد ارتفعت نتيجة لتطبيق رقابة على الجودة الخارجية، بالإضافة إلى فهم الجودة السائدة في شركات المراجعة الصغيرة والمتوسطة الحجم. ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء عدة مقابلات مع أربع مجموعات مختلفة من الخبراء تضم ممثلين عن المراجعين أنفسهم ومراجعين لرقابة الجودة وممثل عن مهنة المراجعة وممثل عن التعليم المهني.

حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، لا يوجد فهم موحد للجودة في جميع المهن، ونادراً ما يتم أخذ توقعات العملاء في الاعتبار، ولا يوجد تأثير لحجم شركة المراجعة على جودتها.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

1- إن مشروع الرقابة على الجودة بديوان المحاسبة يعتبر من المتطلبات المستحدثة لعمل الديوان، ولذا تطلب الأمر دراسته والوصول إلى مدى الالتزام بالرقابة على الجودة بالديوان مما يساعده في تحسينها وانعكاسها على جودة أداء ومخرجات عمل الديوان.

2- إن معظم الدراسات ركزت على جودة عملية المراجعة والالتزام بها بالنسبة لمكاتب المراجعة وأن هذه الدراسة ركزت على الالتزام بتطبيقها للأجهزة العليا لرقابة والمحاسبة (ديوان المحاسبة).

2. الإطار النظري

2-1. المقدمة:

عرفت الجودة حسب مضمون المواصفة القياسية (ISO9000) لعام 2000م بأنها "مجموعة الصفات المميزة للمنتج (أو النشاط أو العملية أو المؤسسة أو الشخص) والتي تجعله ملبياً للحاجات المعلنة والمتوقعة أو قادراً على تلبيتها" (اللهبي وخلف 2013، ص263).

إن مفهوم رقابة جودة المراجعة مفهوم متعدد الأوجه قد يختلف باختلاف المشاركين والمهتمين بعملية المراجعة، وهو يساعد على الحد من الاختلاف في مستويات مفهوم كافة الأطراف المعنية بجودة المراجعة، فكل طرف في بيئة المراجعة له مفهوم خاص للجودة، فعلى سبيل المثال ينظر مستخدم القوائم المالية لرقابة جودة المراجعة من زاوية مستوى الإشباع الذي يحصلون عليه من الخدمة لتلبية احتياجاتهم، في حين ينظر المراجعون إلى رقابة جودة المراجعة من ناحية مستوى العمل الذي يقومون به بمدى موافقته للمعايير المهنية (الساحلي، 2016).

وفي البيئة الليبية قام ديوان المحاسبة الليبي بتأسيس وتصميم نظام مناسب لرقابة الجودة وتم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتفعيله، وذلك بإنشاء إدارة مستقلة تعني بالجودة تتبع لرئيس الديوان، الأمر الذي يعزز من استقلالية المعنيين برقابة الجودة ويؤدي إلى زيادة جودة أداء ومخرجات عمل الديوان.

2-2. مفهوم رقابة جودة المراجعة:

ظهر في مجال المراجعة العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة عملية المراجعة منها جودة المراجعة Audit Quality، رقابة الجودة quality Control، تأكيد (ضمان) الجودة Quality Assurance، ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص. وقد خلصت منظمة الإنتوساي إلى أن تأكيد (ضمان) الجودة هي دراسة نظام رقابة الجودة للجهاز الرقابي للدولة وتقييمه بما في ذلك معاينة دورية للمهام الرقابية التي جرى تنفيذها، أما رقابة الجودة فيقصد بها جملة من السياسات والإجراءات التي تركز على الجوانب التنظيمية لعمل الجهاز الرقابي على نحو دائم، والذي يناسب تكيفها القانوني وظروفها ويستجيب للمخاطر على الجودة (الأهدل، 2008).

وتعتبر عملية تحديد جودة أداء المراجعة من الأمور الصعبة وذلك لاختلاف طبيعة خدمات المراجعة عن غيرها من الخدمات الأخرى وتعدد الأطراف المستفيدة من هذه الخدمة (الطويل، 2012).

إن فهم آراء الآخرين وكيفية تأثير إجراءات رقابة جودة المراجعة على تصورات الآخرين أمر بالغ الأهمية في الجهود الرامية إلى تعزيز جودة المراجعة (المصدر، 2013).

2-3. أهمية رقابة جودة المراجعة:

ينظر لأهمية الرقابة على الجودة في المراجعة من عدة جوانب، فبالنسبة للمستهلكين تمكنهم من تحقيق إشباع احتياجاتهم ورغباتهم في السوق مما يؤدي إلى تحقيق درجة عالية من الرضا، أما من ناحية نظر المنظمات المقدمة للمنتج تؤدي إلى زيادة القوة التنافسية والحصة السوقية للمنظمة في السوق، أما من وجهة نظر الأجهزة الرقابية أن عدم الالتزام بتقديم خدمات رقابية ذات جودة عالية يؤثر على سمعتها ومصداقيتها، وبالنسبة للمجتمع تكمن أهميتها في تحقيق استخدام الموارد المتاحة البشرية والمادية على المستوى القومي بكفاءة وفعالية وأيضا ارتفاع المستوى الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع (خالد، 2011).

2-4. أهداف رقابة جودة المراجعة:

هناك عدة أهداف لرقابة جودة المراجعة وحددها برير (2014):

1- توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهنة المراجعة.

2- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها الجهاز الرقابي لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة وبالالتزام باتباع القوانين وتطبيق المعايير المهنية.

3- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بمراجعة العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام وتقليل الوقت والجهد المبذول في إدارة العمل.

4- تساعد على زيادة وتحسين معنويات أعضاء الجهاز الرقابي وترفع من روحهم المعنوية.

2-5. اهتمام ديوان المحاسبة الليبي بجودة المراجعة:

في البيئة الليبية لم يحظى موضوع جودة المراجعة من قبل بالاهتمام الكافي، وحرصا من ديوان المحاسبة الليبي على القيام بعملية الرقابة على الجودة فقد تم تشكيل لجنة الجودة بموجب قرار رئيس الديوان رقم (244) لسنة

2015م لتتولى مهام تصميم نظام رقابة الجودة بالديوان واتخاذ الإجراءات اللازمة لتفعيله وفقاً لمعيار الإنتوساي الدولي رقم (40) لرقابة الجودة، بالإضافة إلى تولى عمل مكتب ضمان الجودة بشكل مؤقت.

حيث سعت هذه اللجنة إلى تأسيس نظام رقابة جودة متميز في ديوان المحاسبة الليبي، لذا تطلب الأمر تأسيس اللجنة الأولى لهذا البرنامج الذي سينعكس على جودة أداء ومخرجات عمل الديوان، حيث تم تحديد مسارات عمل اللجنة بالتزامن مع مشروعات الخطة الاستراتيجية وبرنامجه الزمني.

وقامت اللجنة بإعداد تصور لدليل الإجراءات الفنية لتنظيم المراحل التمهيديّة للتكليف بالمهمة وتوثيق مراحلها وصولاً للتقرير السنوي، وانتهت من تصميم هيكلية جديدة متطورة للديوان تراعي أغلب المشاكل والعقبات التي يعانيها الديوان حالياً وتتماشى مع المعايير الدولية وهي لازالت تحت المراجعة النهائية.

وفي سنة (2016) تم ضم اختصاص ضمان الجودة إلى مكتب التفتيش بموجب قرار رئيس الديوان رقم 300 لسنة 2016م، ويختص القسم بالتحقق من الالتزام وتوفير عناصر الجودة بالمهام الرقابية وكذلك الإشراف على بناء هذه العناصر من خلال تنفيذ مسارات الجودة الواردة بالخطة الاستراتيجية وتأسيساً عليه باشر القسم خلال الفترة الأخيرة بإعداد أدلة وبرامج تقييم استكمالاً لأعمال اللجنة التي تم حلها بموجب القرار رقم 300 المشار إليه (تقرير ديوان المحاسبة لسنة 2016).

وفي سنة 2018 أصدر رئيس الديوان القرار رقم (100) بإنشاء مكتب ضمان الجودة ومن أهم المهام التي يقوم بها هو تعزيز نظام جودة الديوان.

2-6. عناصر وإجراءات الرقابة على جودة المراجعة وفق معيار منظمة الإنتوساي (140)

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (140) مستمد من "المعيار الدولي لرقابة الجودة" (ISQC-1)، الصادر عن "المجلس الدولي لمعايير الرقابة وضمان الجودة" (IAASB) والمعد من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وبما يحقق مستوى عالي من الجودة في بيئة القطاع العام.

يتطلب معيار رقابة الجودة من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وضع نظام لرقابة الجودة بحيث يتضمن الآتي:

2-6-1. مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:

لقد وضع المعيار الدولي للإنتوساي (140) الخاص برقابة الجودة المسؤولية الكاملة لنظام رقابة جودة الجهاز على رئيس الجهاز أو مجلس إدارته وذلك حسب تكليف وظروف الجهاز، كما يجب أن يكون مثلاً يحتذي به من قبل الموظفين وأعضاء فريق المراجعة، وتقع على رئيس الجهاز العديد من المسؤوليات أهمها (ISSAI, 140):

- وضع سياسات وإجراءات مصممة تعزز الثقافة الداخلية التي تقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء المهام الرقابية.
- إنشاء وظيفة لإدارة نظام رقابة الجودة بما يكفل أن تقضي السياسات والإجراءات إلى أداء عمل يحترم المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن تكون التقارير الرقابية الصادرة مناسبة في ظل الظروف القائمة.
- تفويض مسؤولية إدارة نظام رقابة الجودة للجهاز إلى شخص أو عدة أشخاص لديهم الخبرة الكافية والمناسبة لتحمل هذا الدور.

- إرساء أسلوب الإدارة العليا الصحيح من أجل تحقيق الثقافة التي تؤكد على أهمية الجودة في جميع أعمال الجهاز بما في ذلك العمل الذي يتم التعاقد عليه خارجياً.

- خلق ثقافة فعالة تعترف وتكافئ العمل ذي الجودة العالية في كافة إدارات وأقسام الجهاز .

2-6-2. متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة:

يعول على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مسؤوليات جسيمة ويجب عليها كسب ثقة أصحاب المصلحة (المواطنين والهيئة التشريعية، والتنفيذية، والمراجعين وغيرهم)، لذا يتوجب عليها العمل بشكل نموذجي يبعث بالثقة والمصداقية (ISSAI, 130)، وحيث أن السلوك الأخلاقي يعد أمراً جوهرياً لضمان العمل وتماسك أعضاء هذه الأجهزة وتحملهم لمسؤولية الأداء وجودة الخدمة المؤداة وبالتالي ستؤدي إلى ازدياد الثقة والمصداقية بنتائج التقارير التي تصدرها (القريشي، 2011).

على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تقييم مدى امتثال وتوافر جميع الموظفين والأطراف ذات العلاقة التي توكل إليهم مهام الرقابة من قبل هذه الأجهزة لمتطلبات السلوك الأخلاقي، والتي تتضمن: (النزاهة - الاستقلالية والموضوعية - الكفاءة المهنية والعناية اللازمة - السلوك المهني - السرية والشفافية) (ISSAI, 130).

2-6-3. القبول والاستمرار:

ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيد معقولاً على القيام بمهام الرقابة وغيرها من الأعمال فقط إذا كان الجهاز (ISSAI, 140):

- مؤهلاً للقيام بالعمل ولديه القدرات بما فيها الوقت والموارد.
- قادراً على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات الصلة.
- قد أخذ بعين الاعتبار نزاهة الجهة الخاضعة للرقابة ودراسة كيفية التعامل مع مخاطر الجودة التي تنشأ من القيام بالأعمال، وهي تختلف بناء على العمل المعني.
- يجب أن تعكس السياسات والإجراءات نطاق العمل الذي يقوم به الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، وفي كثير من الأحيان لا يوجد خيار للجهاز حول الأعمال التي يقوم بها، وتكون هذه الأعمال في ثلاث فئات رئيسية وهي (ISSAI, 140):

- الأعمال المطلوبة منه بموجب التكليف القانوني ولا يوجد لديه خيار إلا القيام بها.
- الأعمال المطلوبة منه بموجب التكليف القانوني وله الحرية فيما يتعلق بوقت أو نطاق أو طبيعة كل مهمة.
- الأعمال التي يستطيع القيام بها.
- إن درجة نزاهة الجهة تؤثر في تحديد مستوى جودة المراجعة من عدة نواحي، وتعكس إلى حد كبير صحة العمليات والقوائم المالية للجهة، مما يؤثر بشكل جوهري في كافة جوانب وإجراءات الرقابة (الساخلي، 2016).

2-6-4. الموارد البشرية:

يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات تقدم له تأكيداً معقولاً أن لديه ما يكفي

من الموارد (الموظفين والأطراف الذين يتم التعاقد معهم للقيام بالأعمال للجهاز) الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي اللازمة من أجل (ISSAI, 140):

- القيام بمهامه وفقاً للمعايير ذات الصلة والمتطلبات التنظيمية المطبقة.
- تمكين الجهاز من إصدار تقارير مناسبة للظروف.

ينبغي أن يضع الجهاز أهداف تعكس الأداء المهني للموظفين متضمناً؛ تقييم قدراتهم وكفاءاتهم ودرجة فهمهم للمعايير والقوانين واللوائح والقرارات المنظمة للعمل، والمعرفة بتكنولوجيا المعلومات ذات الصلة، والأعمال التي تقوم الجهة بأدائها، والقدرة على تطبيق الأحكام المهنية، وفهم سياسات رقابة الجودة وإجراءاتها والاعتماد على مختلف المصادر لضمان أن لديها المهارات والخبرة اللازمة للقيام بمجموعة أعمالها سواء داخلياً أو عبر متعاقدين خارجيين. ويجب أن تضمن التوزيع الواضح للمسئولية المتعلقة بجميع الأعمال، وأيضاً عليها ضمان أن سياسات وإجراءات الموارد البشرية تعطي تشديداً مناسباً للجودة والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي للجهاز. ومثل هذه السياسات والإجراءات المتعلقة بمسائل الموارد البشرية هي (ISSAI, 140):

- التوظيف (ومؤهلات الموظفين الذين يتم تعيينهم).
- تقييم الأداء.
- التنمية المهنية.
- القدرات (بما فيها الوقت الكافي للقيام بالمهام بمستوى الجودة المطلوب).
- الكفاءة (بما فيها الكفاءة الفنية).
- التطوير الوظيفي.
- الترقية.
- التعويضات.
- تقدير احتياجات الموظفين.

2-6-5. تأدية مهام الرقابة وغيرها من الأعمال:

يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات تقدم له تأكيداً معقولاً أنه يؤدي مهامه وفقاً للمعايير ذات الصلة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن يصدر تقارير تلائم الظروف، ويجب أن تتضمن مثل هذه السياسات والإجراءات ما يلي (ISSAI, 140):

● مسائل تتعلق بتشجيع الاتساق في جودة الأعمال المنجزة:

حيث يسعى الجهاز من خلال سياساته وإجراءاته إلى خلق اتساق في جودة أداء المهام وذلك من خلال كتيبات يدوية أو إلكترونية أو برامج حاسب آلي أو أي شكل من الأشكال ذات التوثيق الموحد، وتتمثل الأمور التي تطرح في هذا السياق بما يلي (القاضي وآخرون، 2014):

- عمليات الامتثال لمعايير العمل المطبقة.

- عمليات الإشراف على العمل وتدريب الموظفين.
- إجراءات تحديث السياسات والإجراءات.
- التوثيق الملائم للعمل الذي تم أدائه.
- كيفية شرح المهام لفرق العمل للحصول على فهم لأهداف عملهم.

● مسؤوليات الإشراف:

ويشمل الإشراف متابعة لتقديم عملية المراجعة، ومراعاة قدرات أعضاء فريق العمل وكفاءاتهم، وما إذا لديهم الوقت الكافي للقيام بعملهم، وما إذا كان العمل يسير نحو الاتجاه المخطط له، ومناقشة المسائل الجوهرية التي قد تطرأ أثناء القيام بالمهمة، ومراعاة هذه الأهمية وتعديل الاتجاه المخطط له على نحو ملائم، وتحديد الأمور التي تحتاج للاستشارة أو التمعن من أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة أثناء قيامهم بالمهمة (نور وآخرون، 2007).

● مسؤوليات المراجعة:

- يجب أن يقوم أعضاء فريق المراجعة الأكثر خبرة بمراجعة العمل الذي قام به أعضاء الفريق الأقل خبرة حيث يجب اعتبار الأمور التالية (القاضي وآخرون، 2014):
- هل تم إثارة أمور جوهرية تحتاج إلى دراسة؟
- هل تم تحقيق أهداف إجراءات المهمة (العملية)؟
- هل تم إجراء مشاورات مناسبة وتوثيق النتائج وتنفيذها؟
- هل العمل الذي تم أدائه يعزز ما تم التوصل إليه من نتائج؟
- هل هناك حاجة لمراجعة طبيعية وتوقيت العمل الذي تم أدائه؟
- هل أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها كافية وملائمة لدعم التقارير؟
- هل تم أداء العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية (الشحنة، 2015)؟

2-6-6. المراقبة:

يجب على كل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إنشاء عملية مراقبة مصممة لتقديم لهم تأكيداً معقولاً أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفاعلية ويتعين على عملية المراقبة ما يلي (ISSAI, 140):

- أن تشمل على دراسة وتقييم لاستمرارية نظام الجهاز في مراقبة الجودة بما فيها مراجعة لعينة من المهام التي تم الانتهاء منها عبر مجموعة الأعمال التي قام بها الجهاز.
- أن تسند مسؤولية عملية المراقبة إلى أفراد لديهم خبرة وصلاحيات مناسبة وكافية في الجهاز لتولي هذه المسؤولية.
- يجب أن يكون الموظفين المعنيين بمراجعة نظام رقابة الجودة مستقلون (أن لا يكونوا قد اشتركوا في المهمة أو في أي مراجعة لرقابة جودة المهمة).

إن الهدف من مراقبة الالتزام بسياسات إجراءات رقابة الجودة هو وبيان مدى التمسك بالقوانين واللوائح والقرارات والمعايير المهنية والشروط التنظيمية المعمول بها، والتأكد من كون نظام رقابة الجودة مصمماً بالشكل المناسب ومطبّقاً بفاعلية، وما إذا كان قد تم تطبيق سياسات وإجراءات إدارة نظام ضمان الجودة الخاص بمراقبة الجودة بصورة ملائمة بحيث تكون التقارير التي تصدر منه ملائمة للظروف (حدادين، 2011).

3. الإطار العملي

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا أساسياً، يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بالموضوع، وبالتالي تحقيق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وسيتم تحقيق الإطار العملي إلى ما يلي:

3-1. بيئة ومجتمع وعينة الدراسة:

3-1-1. بيئة الدراسة: تتمثل بيئة الدراسة في الإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي.

3-1-2. مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في كافة المراجعين الماليين بالإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي والبالغ عددهم حوالي (208) مراجع وذلك من واقع قرار رئيس ديوان المحاسبة رقم (489) لسنة 2018م والصادر في 2018/10/05م بشأن إعادة تنصيب موظفي وأعضاء الإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي والجدول رقم (3-1) يبين توزيع مجتمع الدراسة.

الجدول رقم (3-1) توزيع مجتمع الدراسة

العدد	الإدارة الفنية	م
30	الإدارة العامة للرقابة المالية على الشركات	1
30	الإدارة العامة لمتابعة الميزانية العامة	2
62	الإدارة العامة للرقابة المالية على القطاع العام	3
22	الإدارة العامة لتقييم قطاعات الطاقة	4
36	الإدارة العامة لتقييم أداء الشركات والمصارف	5
19	الإدارة العامة لتقييم أداء القطاعات العامة	6
9	مكتب المتابعة الخارجية	7
208	المجموع	

3-1-3. عينة الدراسة: نتيجة لتجانس مجتمع الدراسة وكبر حجمه وبسبب اعتبارات الوقت والجهد والتكلفة، وتركز معظم المراجعين الماليين بالإدارة العامة لديوان المحاسبة قام الباحث باختيار الإدارة العامة لديوان المحاسبة كمجتمع للدراسة، ونظراً لصعوبة الاتصال بجميع مفردات المجتمع لذلك تم اختيار عينة عشوائية طبقية من إجمالي حجم المجتمع، وليكون حجم العينة مناسب تم استخدام قانون تحديد حجم العينة التالي:

$$n = \frac{Np(1-p)Z^2_{(1-\frac{\alpha}{2})}}{(N-1)B^2 + P(1-P)Z^2_{(1-\frac{\alpha}{2})}}$$

حيث n تمثل حجم العينة وN تمثل حجم المجتمع وB تمثل مقدار الخطأ الذي يمكن تحمله وP تمثل النسبة المفترضة و $Z_{(1-\frac{\alpha}{2})}$ قيمة جدوليه من جدول التوزيع الطبيعي و α مستوى

المعنوية (طشطوش، 2001، ص85).

وبفرض أن $P=0.5, B=0.07$ لجعل حجم العينة أكبر ما يمكن وعند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ نجد أن $Z_{(1-\frac{\alpha}{2})} = Z_{(0.975)} = 1.96$ ومنها ثم تحديد حجم العينة كالآتي:

$$n = \frac{Np(1-p)Z^2_{(1-\frac{\alpha}{2})}}{(N-1)B^2 + P(1-P)Z^2_{(1-\frac{\alpha}{2})}} = \frac{208 \times 0.5 \times 0.5 \times (1.96)^2}{207 \times (0.07)^2 + 0.5 \times 0.5 \times (1.96)^2} = \frac{199.7632}{1.9747} = 101$$

وباستخدام أسلوب التوزيع المتناسب في العينة العشوائية الطبقية تم توزيع حجم العينة على الطبقات (الإدارات الفنية ومكتب المتابعة الخارجية) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (2-3).

الجدول رقم (2-3) توزيع حجم العينة

العدد	الإدارة الفنية	م
14	الإدارة العامة للرقابة المالية على الشركات	1
14	الإدارة العامة لمتابعة الميزانية العامة	2
32	الإدارة العامة للرقابة المالية على القطاع العام	3
11	الإدارة العامة لتقييم قطاعات الطاقة	4
17	الإدارة العامة لتقييم أداء الشركات والمصارف	5
9	الإدارة العامة لتقييم أداء القطاعات العامة	6
4	مكتب المتابعة الخارجية	7
101	المجموع	

2-3. اختبار الثبات والصدق Reliability and Validate :

للتأكد من ثبات الاختبار "أداة الدراسة" قام الباحثان بتوزيع عدد (40) استمارة استبيان وحساب معامل كرونباخ ألفا (Cornbach Alpha) لكل محور من محاور استمارة الاستبيان ولجميع المحاور. وللتأكد من صدق الاستمارة تم حساب معامل الصدق الذاتي عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل كرونباخ ألفا (Cornbach Alpha) لكل محور من محاور استمارة الاستبيان ولجميع المحاور فكانت النتائج كما بالجدول رقم (3-3).

الجدول رقم (3-3) نتائج اختبار الثبات والصدق

م	المجموعة	عدد العبارات	معامل ألفا للثبات	معامل الصدق
1	مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).	6	0.877	0.93 6
2	مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بقواعد السلوك الأخلاقي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).	9	0.922	0.96 0
3	مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات نطاق العمل وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).	6	0.846	0.92 0
4	مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات تطوير وتدريب الموارد البشرية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).	7	0.921	0.96 0
5	مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بالضوابط المهنية والقانونية والتنظيمية في أداء مهامه الرقابية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).	10	0.908	0.95 3
6	مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بإجراءات رقابة الجودة الواردة بمعيار منظمة الإنتوساي (140)	38	0.966	0.98 3

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معاملات الثبات والصدق مرتفعة، مما يدل على صدق وثبات استمارة الاستبيان.

وبعد عملية التحكيم وحساب معامل كرونباخ ألفا (Cornbach Alpha) لكل محور من محاور استمارة الاستبيان ولجميع المحاور، قام الباحثان بتوزيع عدد (101) استمارة استبيان وذلك بداية شهر فبراير حتي نهاية شهر يونيو على الذين تم اختيارهم من المراجعين الماليين العاملين بالإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي. وقد تم الحصول على عدد (78) استمارة استبيان من الاستمارات الموزعة. والجدول رقم (3-4) يبين عدد استمارات الاستبيان الموزعة والمسترجعة ونسبة المسترجع منها.

الجدول رقم (3-4) الاستمارات الموزعة والمسترجعة ونسبة المسترجع منها

الإدارة الفنية	الموزع	المسترجع	نسبة المسترجع %
الإدارة العامة للرقابة المالية على الشركات	14	10	71.43
الإدارة العامة لمتابعة الميزانية العامة	14	11	78.57
الإدارة العامة للرقابة المالية على القطاع العام	32	26	81.25
الإدارة العامة لتقييم قطاعات الطاقة	11	10	90.91
الإدارة العامة لتقييم أداء الشركات والمصارف	17	10	58.82
الإدارة العامة لتقييم أداء القطاعات العامة	9	7	77.78
مكتب المتابعة الخارجية	4	4	100.00
المجموع	101	78	77.23

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن نسبة المسترجع 77.23% من جميع استمارات الاستبيان.

3-3. خصائص مفردات عينة الدراسة:

3-3-1. توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (3-5) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة %
دبلوم عالي	12	15.4
بكالوريوس	61	78.2
ماجستير	5	6.4
المجموع	78	100.0

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة ممن مؤهلاتهم العلمية بكالوريوس ويمثلون نسبة (78.2%) من جميع مفردات عينة الدراسة، يليهم ممن مؤهلاتهم العلمية دبلوم عالي ويمثلون نسبة (15.4%)، والباقي هم ممن مؤهلاتهم العلمية ماجستير ويمثلون نسبة (6.4%). وبصورة عامة يلاحظ أن معظم مفردات العينة مؤهلاتهم العلمية جامعي فما فوق مما يدل على أن مفردات العينة مؤهلة بشكل كافي للتفاعل مع موضوع الدراسة.

3-3-2. توزيع مفردات عينة الدراسة حسب التخصص:

الجدول رقم (3-6) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	العدد	النسبة %
محاسبة	74	94.9
تمويل ومصارف	2	2.6
اقتصاد	2	2.6
المجموع	78	100.0

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة تخصصهم محاسبة ويمثلون نسبة (94.9%) من جميع مفردات عينة الدراسة، والباقي ممن تخصصهم تخصصات أخرى ويمثلون نسبة (5.2%) من جميع مفردات عينة الدراسة، وهذا يدل على أن تخصص المراجعين الماليين بديوان المحاسبة الليبي متوافق مع مجال مهنتهم.

3-3-3. توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الإدارات الفنية:

الجدول رقم (3-7) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب الإدارات الفنية

النسبة %	العدد	الإدارة الفنية
12.8	10	الإدارة العامة للرقابة المالية على الشركات
14.1	11	الإدارة العامة لمتابعة الميزانية العامة
33.3	26	الإدارة العامة للرقابة المالية على القطاع العام
12.8	10	الإدارة العامة لتقييم قطاعات الطاقة
12.8	10	الإدارة العامة لتقييم أداء الشركات والمصارف
9.0	7	الإدارة العامة لتقييم أداء القطاعات العامة
5.1	4	مكتب المتابعة الخارجية
100.0	78	المجموع

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة من الإدارة العامة للرقابة المالية على القطاع العام ويمثلون نسبة (33.33%) من جميع مفردات عينة الدراسة، وهذا يرجع إلى أنه أكبر قطاع في الدولة الليبية هو القطاع العام المتمثل في الوزارات والمؤسسات الخدمية والأجهزة والمصالح الحكومية، تم يليهم ممن هم من الإدارة العامة للرقابة المالية على الشركات، والإدارة العامة لتقييم قطاعات الطاقة والإدارة العامة لتقييم أداء الشركات والمصارف ويمثلون نسبة (12.8%) لكل إدارة من هذه الإدارات من جميع مفردات عينة الدراسة، تم يليهم ممن هم من مكتب المتابعة الخارجية ويمثلون نسبة (5.13%) من جميع مفردات عينة الدراسة، والباقي من الإدارة العامة لتقييم أداء القطاعات العامة ويمثلون نسبة (9.0%) من جميع مفردات عينة الدراسة.

3-2-1-4. توزيع مفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة بالديوان:

الجدول رقم (3-8) التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة بالديوان

النسبة %	العدد	سنوات الخبرة بالديوان
29.5	23	أقل من 5 سنوات
10.3	8	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
7.7	6	من 10 إلى أقل من 15 سنة
28.2	22	من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة
24.4	19	من 20 سنة فأكثر
100.0	78	المجموع

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة سنوات خبرتهم بالديوان (أقل من 5 سنوات) ويمثلون نسبة (29.5%) من جميع مفردات عينة الدراسة، تم يليه ممن سنوات خبرتهم بالديوان (من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة) ويمثلون نسبة (28.2%) من جميع مفردات عينة الدراسة، تم يليه ممن سنوات خبرتهم بالديوان (من 20 سنة فأكثر) ويمثلون نسبة (24.4%) من جميع مفردات عينة الدراسة، تم يليه ممن سنوات خبرتهم بالديوان (من 5 إلى أقل من 10 سنوات) ويمثلون نسبة (10.3%) من جميع مفردات عينة الدراسة، والباقي ممن سنوات خبرتهم بالديوان (من 10 إلى أقل من 15 سنة) ويمثلون نسبة (7.7%) من جميع مفردات عينة الدراسة.

4-3. اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة:

3-4-1. مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).

الجدول رقم (3-9) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (40)

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الالتزام
1	تتبنى رئاسة الديوان المسؤولية العامة عن تحقيق أهداف نظام رقابة الجودة.	3.63	0.791	عالية
2	يفوض رئيس الديوان مسؤولية إدارة نظام رقابة الجودة إلى شخص أو عدة أشخاص لديهم الخبرة الكافية والمناسبة لتحمل هذا الدور.	3.73	0.832	عالية
3	هناك ثقافة تعترف وتكافئ العمل ذي الجودة العالية في كافة إدارات وأقسام الديوان.	3.06	0.873	منخفضة
4	يتبنى الديوان استراتيجية واضحة لتحقيق الجودة دون وجود تأثير للاعتبارات السياسية والاقتصادية على كافة الأعمال التي يقوم بها.	3.44	0.906	عالية
5	يتبنى الديوان سياسة إيصال إجراءات الجودة لجميع الموظفين والمتعاقدين الخارجيين لتنفيذ أعمال الديوان.	3.04	0.844	منخفضة
6	يلتزم الديوان بتوفير الموارد الكافية للمحافظة على نظام رقابة الجودة.	3.01	0.845	منخفضة

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن نتيجة اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3) لاختبار معنوية درجة الالتزام تزيد عن متوسط المقياس للعبارات: (1) و(2) و(4) حيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (3)، فهذا يدل على ارتفاع درجات الالتزام بهذه العبارات، وقد كانت متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة التي تساوي متوسط المقياس (3) للعبارات: (3) و(5) و(6) وهذا يدل على أن درجات الالتزام بهذه العبارات منخفضة.

ولاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140) تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (3-10).

الجدول رقم (3-10) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).	3.3184	0.64252	4.376	77	0.000

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (4.376) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من

مستوى المعنوية (0.05) لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.3184) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى وجود ارتفاع في مستوى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).

3-4-2. مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بقواعد السلوك الأخلاقي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).

الجدول رقم (3-11) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بقواعد السلوك الأخلاقي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (40)

م	العبارة	المتوسط	المعيار الآنتراف	درجة الالتزام
1	يتم التأكد وبشكل مستمر على التزام موظفي الديوان بالنزاهة المهنية في تأدية أعمالهم المكلفين بها.	3.72	0.881	عالية
2	يتم التأكد وبشكل مستمر على التزام موظفي الديوان بالموضوعية المهنية في تأدية أعمالهم المكلفين بها.	3.65	0.835	عالية
3	يتم التأكد وبشكل مستمر على التزام موظفي الديوان بالكفاءة المهنية والعناية اللازمة في تأدية أعمالهم المكلفين بها.	3.64	0.939	عالية
4	يتم التأكد وبشكل مستمر على التزام موظفي الديوان بتوخي السرية المهنية في تأدية أعمالهم المكلفين بها.	3.69	1.036	عالية
5	يتم التأكد وبشكل مستمر على التزام موظفي الديوان بالسلوك المهني في تأدية أعمالهم المكلفين بها.	3.73	0.893	عالية
6	يتم التأكد وبشكل مستمر على التأكد من استقلالية جميع موظفي الديوان.	3.62	0.957	عالية
7	يضمن الديوان الحصول على إقرارات مكتوبة من جميع الموظفين تؤكد التزامهم بقواعد السلوك الأخلاقي.	2.99	1.122	منخفضة
8	يضمن الديوان اتخاذ الإجراءات اللازمة في حالة مخالفة قواعد السلوك الأخلاقي من قبل موظفيه.	3.54	0.935	عالية
9	يتبنى الديوان سياسة تدوير موظفي الرقابة (المراجعة) بين الإدارات لمختلفة للتخفيف من مخاطر الاعتياد على الجهة التي تخضع للرقابة.	3.37	0.808	عالية

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن نتيجة اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3) لاختبار معنوية درجة الالتزام تزيد عن متوسط المقياس للعبارات: (1) و(2) و(3) و(4) و(5) و(6) و(8) و(9) حيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (3)، فهذا يدل على ارتفاع درجات الالتزام بهذه العبارات، وقد كانت متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة التي تقل عن متوسط المقياس (3) للعبارة: (7) وهذا يدل على أن درجات الالتزام بهذه العبارة منخفضة.

ولاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بقواعد السلوك الأخلاقي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140). تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (3-12).

الجدول رقم (3-12) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة

بمدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بقواعد السلوك الأخلاقي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (40)

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بقواعد السلوك الأخلاقي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140)	3.5499	0.73853	6.576	77	0.000

من خلال الجدول رقم السابق يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (6.576) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.5499) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى وجود ارتفاع في مستوى التزام ديوان المحاسبة الليبي بقواعد السلوك الأخلاقي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).

3-4-3. مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات نطاق العمل وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).

الجدول رقم (3-13) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات

المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات نطاق العمل وفقاً لمتطلبات معيار منظمة

الإنتوساي (40)

م	العبارة	المتوسط	الدرجة	الدلالة
1	يتبنى الديوان إجراءات نظام إدارة المخاطر على الجودة التي تنشأ من القيام بأعمال الرقابة.	3.06	0.811	منخفضة
2	يتبنى الديوان نظام إنجاز الأعمال حسب الأولويات بطريقة تأخذ بعين الاعتبار الحاجة إلى الحفاظ على نظام الجودة.	3.26	0.813	عالية
3	يتبنى الديوان سياسات وإجراءات تضمن تقييم المخاطر التي تمس استقلاليته ومحاولة معالجتها إن وجدت.	3.22	0.784	عالية
4	يضمن الديوان وجود آليات للتعامل مع المخاطر الناتجة عن نزاهة الجهة الخاضعة للرقابة.	3.26	0.813	عالية
5	يضمن الديوان وجود مستويات إدارية عليا تقوم بمهام المراقبة على رقابة الجودة قبل صدور التقارير.	3.27	0.863	عالية
6	يتبنى الديوان سياسات الإفصاح عن جميع الملاحظات المتعلقة بالرقابة على الجودة.	3.32	0.875	عالية

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن نتيجة اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3) لاختبار معنوية درجة الالتزام تزيد عن متوسط المقياس للعبارات: (2) و(3) و(4) و(5) و(6) حيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (3)، فهذا يدل على ارتفاع درجات الالتزام بهذه العبارات، وقد كانت متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة التي تساوي متوسط المقياس (3) للعبارات: (1) وهذا يدل على أن درجات الالتزام بهذه العبارة منخفضة.

ولاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات نطاق العمل وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140)، تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (3-14).

الجدول رقم (3-14) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات نطاق العمل وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (40)

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات نطاق العمل وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140)	3.2308	0.63293	3.220	77	0.002

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (3.220) بدلالة محسوبة (0.002) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.2308) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى وجود ارتفاع في مستوى التزام ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات نطاق العمل وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).

3-4-4. مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات تطوير وتدريب الموارد البشرية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).

الجدول رقم (3-15) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات تطوير وتدريب الموارد البشرية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (40)

م	العبرة	المتوسط	المعيار المعياري	الدرجة
1	يتبنى الديوان سياسات توفر فرق عمل لديها المؤهلات والمهارات والخبرات اللازمة سواء من الكادر الوظيفي أو غير متعاقد خارجيين.	3.44	0.815	عالية
2	يتبنى الديوان إجراءات واضحة ومحددة في توزيع المهام والمسؤوليات بين الموظفين في الأعمال المكلفين بأدائها.	3.41	0.904	عالية
3	يتبنى الديوان سياسات وإجراءات الموارد البشرية والتمثلة في (التوظيف-تقييم الأداء-التنمية المهنية) والتي تضمن تشديداً مناسباً على الالتزام بالجودة.	3.45	1.015	عالية
4	يتبنى الديوان سياسات مناسبة لتدريب جميع الموظفين لضمان تطويرهم مهنيًا.	3.04	1.074	منخفضة
5	يتبنى الديوان سياسات التعليم المستمر والتدريب لجميع الموظفين لضمان تطويرهم مهنيًا.	2.91	0.956	منخفضة
6	يتبنى الديوان سياسات التوظيف أو التعاقد مع أطراف خارجيين لديهم إدراك وفهم جيد لطبيعة الأنشطة المختلفة للقطاع الحكومي.	3.04	0.999	منخفضة
7	يتبنى الديوان إجراءات واضحة ومحددة تضمن إطلاع الموظفين وبشكل مستمر على كافة الإصدارات الدولية المتعلقة برقابة الجودة.	2.9	0.988	منخفضة

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن نتيجة اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3) لاختبار معنوية درجة الالتزام تزيد عن متوسط المقياس للعبارات: (1) و(2) و(3) حيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (3)، فهذا يدل على ارتفاع درجات الالتزام بهذه العبارات، وقد كانت متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة التي نقل أو تساوي متوسط المقياس (3) للعبارات: (4) و(5) و(6) و(7) وهذا يدل على أن درجات الالتزام بهذه العبارات منخفضة.

ولاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات تطوير وتدريب الموارد البشرية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140). تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (3-16).

الجدول رقم (3-16) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات تطوير وتدريب الموارد البشرية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (40)

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات تطوير وتدريب الموارد البشرية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).	3.1685	0.7851	1.896	77	0.062

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (1.896) بدلالة محسوبة (0.062) وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05) لذلك لا ترفض الفرضية الصفرية، وهذا يشير إلى وجود تدني في مستوى التزام ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات تطوير وتدريب الموارد البشرية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (40).

3-4-5. مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بالضوابط المهنية والقانونية والتنظيمية في أداء مهامه الرقابية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).

الجدول رقم (3-17) نتائج اختبار ولكوكسون حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بالضوابط المهنية والقانونية والتنظيمية في أداء مهامه الرقابية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (40)

م	العبارة	المتوسط	المعياري	الالتزام
1	يتبنى الديوان صياغة سياسات وإجراءات واضحة تعمل على زيادة كفاءة وفاعلية نظام الجودة.	3.15	0.913	عالية
2	يتبنى الديوان إنشاء بيئة عمل محفزة تضمن الاستخدام المناسب للتقدير المهني وتؤيد التحسين في نظام الجودة.	3.04	0.86	منخفضة
3	يتبنى الديوان سياسات وإجراءات وأدوات مناسبة تضمن تطبيق منهجيات الرقابة في تأدية كافة الأعمال المكلفين بها.	3.4	0.873	عالية
4	يتبنى الديوان سياسة الاستعانة بالخبراء الفنيين في حالة نشوء أمور متعسرة أو مثيرة للنزاع.	3.26	0.973	عالية
5	يتبنى الديوان سياسة التوثيق الواضح لأي اختلافات في الرأي وحلها قبل إصدار التقرير.	3.42	0.83	عالية
6	يتبنى الديوان سياسة الالتزام بتطبيق المعايير المهنية في جميع أعماله ويقوم بالتوثيق والإفصاح في حالات الانحراف عنها.	3.41	0.859	عالية
7	يتبنى الديوان إتباع إجراءات ذات صبغة قانونية في كل ما يتعلق بقواعد التوثيق (مثل أن يتمتع موظفي الرقابة بصفة مأمورية الضبط القضائي).	3.81	0.79	عالية
8	يتبنى الديوان سياسات وإجراءات الالتزام واستكمال مهام الرقابة في الوقت المناسب.	3.46	0.935	عالية

9	يتبنى الديوان إتباع إجراءات تضمن إتاحة الفرصة للجهة الخاضعة للرقابة بالمناقشة والتعليق قبل إصدار التقرير النهائي.	3.6	0.902	عالية
10	يتبنى الديوان سياسات وإجراءات تراعي التوازن بين سرية التوثيق والحاجة إلى الشفافية والمساءلة.	3.51	0.849	عالية

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن نتيجة اختبار ولكوكسون حول متوسط المقياس (3) لاختبار معنوية درجة الالتزام تزيد عن متوسط المقياس للعبارات: (1) و(3) و(4) و(5) و(6) و(7) و(8) و(9) و(10) حيث أن متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارات تزيد عن متوسط المقياس (3)، فهذا يدل على ارتفاع درجات الالتزام بهذه العبارات، وقد كانت متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة التي تساوي متوسط المقياس (3) للعبارات: (2) وهذا يدل على أن درجات الالتزام بهذه العبارة منخفضة.

ولاختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بالضوابط المهنية والقانونية والتنظيمية في أداء مهامه الرقابية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140). تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية، واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (3-18).

الجدول رقم (3-18) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بالضوابط المهنية والقانونية والتنظيمية في أداء مهامه الرقابية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (40)

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحريّة	الدلالة المحسوبة
مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بالضوابط المهنية والقانونية والتنظيمية في أداء مهامه الرقابية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140)	3.4064	0.66671	5.384	77	0.000

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (5.384) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.4064) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى وجود ارتفاع في مستوى التزام ديوان المحاسبة الليبي بالضوابط المهنية والقانونية والتنظيمية في أداء مهامه الرقابية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140).

3-5. اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة:

مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بإجراءات رقابة الجودة الواردة بمعيار منظمة الإنتوساي (140)

لاختبار الفرضية الرئيسية تم إيجاد متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بهذه الفرضية والمتمثلة في (مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة، وقواعد السلوك الأخلاقي، وسياسات وإجراءات نطاق العمل، وسياسات وإجراءات تطوير وتدريب الموارد البشرية، والضوابط المهنية والقانونية والتنظيمية في أداء مهامه الرقابية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140)) واستخدام اختبار (Z) حول متوسط المقياس (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (3-19).

الجدول رقم (3-19) نتائج اختبار (Z) حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات ضمان رقابة الجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (40)

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	درجات الحرية	الدلالة المحسوبة
مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بإجراءات رقابة الجودة الواردة بمعيار منظمة الإنتوساي (140)	3.8544	0.62510	4.775	77	0.000

من خلال الجدول رقم (3-19) يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (4.775) بدلالة محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة، وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.8544) وهو يزيد عن متوسط المقياس (3)، وهذا يشير إلى وجود ارتفاع في مستوى التزام ديوان المحاسبة الليبي بإجراءات رقابة الجودة الواردة بمعيار منظمة الإنتوساي (140).

3-6. النتائج والتوصيات

3-6-1. النتائج

توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

- 1- يوجد التزام من ديوان المحاسبة الليبي بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140) بصفة عامة مع وجود انخفاض في مستوى الالتزام فيما يتعلق بالنواحي التالية:
 - هناك ثقافة تعترف وتكافئ العمل ذي الجودة العالية في كافة إدارات وأقسام الديوان.
 - يتبنى الديوان سياسة إيصال إجراءات الجودة لجميع الموظفين والمتعاقدين الخارجيين لتنفيذ أعمال الديوان.
 - يلتزم الديوان بتوفير الموارد الكافية للمحافظة على نظام رقابة الجودة.
- 2- يوجد التزام من ديوان المحاسبة الليبي بقواعد السلوك الأخلاقي وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140) بصفة عامة مع وجود انخفاض في مستوى الالتزام فيما يتعلق بالناحية التالية:
 - يضمن الديوان الحصول على إقرارات مكتوبة من جميع الموظفين تؤكد التزامهم بقواعد السلوك الأخلاقي.
- 3- يوجد التزام من ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات نطاق العمل وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140) بصفة عامة مع وجود انخفاض في مستوى الالتزام فيما يتعلق بالناحية التالية:
 - يتبنى الديوان إجراءات نظام إدارة المخاطر على الجودة التي تنشأ من القيام بأعمال الرقابة.
- 4- لا يوجد التزام من ديوان المحاسبة الليبي بسياسات وإجراءات تطوير وتدريب الموارد البشرية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140) بصفة عامة مع وجود ارتفاع في مستوى الالتزام فيما يتعلق بالنواحي التالية:
 - يتبنى الديوان إجراءات واضحة ومحددة في توزيع المهام والمسؤوليات بين الموظفين في الأعمال المكلفين بأدائها.
 - يتبنى الديوان سياسات وإجراءات الموارد البشرية والمتمثلة في (التوظيف-تقييم الأداء-التنمية المهنية) والتي تضمن تشديداً مناسباً على الالتزام بالجودة.
- 5- يوجد التزام من ديوان المحاسبة الليبي بالضوابط المهنية والقانونية والتنظيمية في أداء مهامه الرقابية وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (140) بصفة عامة مع وجود انخفاض في مستوى الالتزام فيما يتعلق بالناحية التالية:

- يتبنى الديوان إنشاء بيئة عمل محفزة تضمن الاستخدام المناسب للتقدير المهني وتؤيد التحسين في نظام الجودة.

6- بصفة عامة هناك التزام من ديوان المحاسبة الليبي بإجراءات رقابة الجودة الواردة بمعيار منظمة الإنتوساي (140).

3-6-2. التوصيات:

بناء على نتائج الدراسة يوصي الباحث ديوان المحاسبة العمل بما يلي:

1- توعية الموظفين مهنيًا بأهمية اتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال المراجعة في الديوان، وما لذلك من انعكاسات إيجابية على المستوى الفردي ومستوى الجهاز والمهنة بشكل عام، وذلك عن طريق العمل على إطلاع الموظفين وبشكل مستمر على كافة الإصدارات الدولية المتعلقة برقابة الجودة وذلك بإقامة ورش عمل وندوات ومحاضرات وتوزيع كتيبات إرشادية.

2- تبني ثقافة تعترف وتكافئ العمل ذي الجودة العالية في كافة إدارات وأقسام الديوان.

3- إيصال الإجراءات المتبعة في الجودة لجميع الموظفين والمتعاقدين الخارجيين لتنفيذ أعمال الديوان، لضمان السير على الخطة الموضوعية مع توفير الموارد الكافية للمحافظة على نظام رقابة الجودة.

4- الحصول على إقرارات مكتوبة من جميع الموظفين وبصفة دورية تؤكد التزامهم بقواعد السلوك الأخلاقي مع تنبيههم بأهمية الالتزام بهذه القواعد والإجراءات الرادعة التي تتخذ بحق المخالفين.

5- تعزيز نظام إدارة المخاطر على الجودة التي تنشأ من القيام بأعمال الرقابة وذلك عن طريق تدريب وتطوير المراجعين للحد من التلاعب والأخطاء التي تنشأ في الجهات الخاضعة للرقابة نتيجة ضعف أنظمة الرقابة الداخلية ووجود مشاكل متأصلة نتيجة أخطاء أو احتيالات سابقة.

6- وضع سياسات مناسبة للتعليم المستمر والتدريب لجميع الموظفين لضمان تطويرهم مهنيًا، وجعلها حيز التنفيذ، سواء عن طريق القيام بعمل معهد متخصص يتبع الديوان أو التعاقد مع عدة جهات تعليمية وتدريبية متخصصة.

7- وضع سياسات مناسبة وجعلها حيز التنفيذ للتوظيف أو عند التعاقد مع أطراف خارجيين لديهم إدراك وفهم جيد لطبيعة الأنشطة المختلفة للقطاع الحكومي.

8- الاستفادة من تجارب الأجهزة الرقابية السابقة في مجال رقابة الجودة والعمل على زيادة كفاءة وفاعلية نظام الجودة وتدعيم دورها.

9- القيام بإنشاء بيئة عمل محفزة تضمن الاستخدام المناسب للتقدير المهني وتؤيد التحسين في نظام الجودة.

3-7. المراجع:

الأهدل، عبدالسلام (2008)، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التجارة-جامعة أسيوط.

الساحلي، وليد مفتاح محمود (2016)، مدى التزام مكاتب المراجعة بمعايير جودة المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي 220 (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة طرابلس.

الشحنة، رزق أبو زيد (2015)، تدقيق الحسابات - مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق

- الدولية (ط 1)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
- الشوا، ديمة مازن (2015)، مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية- غزة.
- القاضي، حسين يوسف ودحدوح، حين أحمد وقریط، عصام نعمة (2014)، أصول المراجعة الجزء الأول، (ط غير معروفة)، منشورات جامعة دمشق-كلية الاقتصاد.
- القریشي، أياد رشيد (2011)، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً الطبعة الأولى، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد.
- القيق، أمير جمال (2012)، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية - غزة.
- اللهيبي، إسراء كاظم وخلف، صلاح نوري (2013)، إنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8 (23)، ص ص 255-288.
- المصدر، مرشد عيد (2013)، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية - غزة.
- المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، رقابة الجودة ISSAI 140.
- المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، قواعد السلوك المهني ISSAI 130.
- النعسان، سماح أسامة (2018)، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية - غزة.
- برير، أحمد (2014)، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة.
- بشه، عبدالناصر محمد (2017)، مجلة الرقابة المالية، تجربة الديوان في مجال تطبيق معايير الإنتوساي، (1)، ص ص 14-15.
- حدادين، أسامة راجي متزي (2011)، مدى التزام مكاتب تدقيق الحسابات الأردنية بمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1) (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط - عمان.
- خالد، حسن الطيب عبد الله (2011)، دور معايير المراجعة في تعزيز ثقة تقرير المراجع الخارجي لأغراض الائتمان المصرفي-دراسة تطبيقية على البنوك السودانية، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، (1)، ص ص 97-131.
- خلاط، صالح وميرة، عبدالحفيظ (2014)، مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100)، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية-الجامعة الأسمرية الإسلامية زلتن، (3)، ص ص 323-376.
- دخان، خيرى منصور (2016)، مدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا

للرقابة (الانتوساي) (رسالة ماجستير غير منشورة)، الأكاديمية
الليبية - طرابلس.

ديوان المحاسبة الليبي (2015)، تقرير الديوان السنوي.

ديوان المحاسبة الليبي (2016)، تقرير الديوان السنوي

طشوش، سليمان محمد (2001)، أساسيات المعاينة الإحصائية (ط 1)، دار الشروق لنشر والتوزيع - عمان.

عبدالحسين، سهير موفق وعبدالله، بشرى نجم (2018)، دور تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية
في تحقيق الإصلاح الإداري وتحسين الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية - جامعة بغداد، المجلد
24 (102)، ص ص 452-467.

نور، أحمد وعبيد، حسين وشحاته، شحاتة (2007)، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات
(ط 1)، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.

Hahne, Gabriele Elisabeth. (2015), "The Effects of External Quality Control on Quality
in Audit Companies", University of Latvia, Faculty of Economics and
Management, (Unpublished doctoral thesis).